

Downloaded via the EU tax law app / web

**Affaire C-513/03**

**Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden**

**contre**

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

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Gerechtshof te's-Hertogenbosch)

«Mouvements de capitaux — Article 73 B, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 56, paragraphe 1, CE) — Impôt sur les successions — Fiction juridique selon laquelle un ressortissant d'un État membre décédé dans les dix années après avoir quitté cet État membre est réputé y avoir habité au moment de son décès — État tiers»

Conclusions de l'avocat général M. P. Léger, présentées le 30 juin 2005

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 23 février 2006

Sommaire de l'arrêt

*Libre circulation des capitaux — Restrictions*

*(Traité CE, art. 73 B (devenu art. 56 CE))*

L'article 73 B du traité (devenu article 56 CE) doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États.

En effet, en prévoyant des conditions d'imposition des successions identiques pour les ressortissants ayant transféré leur domicile à l'étranger et pour ceux qui sont restés dans l'État membre concerné, une telle réglementation ne saurait dissuader les premiers à faire des investissements dans cet État membre à partir d'un autre État ni les seconds à le faire dans un autre État à partir dudit État membre concerné, et, indépendamment de l'endroit où se trouvent les biens en cause, elle ne saurait pas non plus diminuer la valeur de la succession d'un ressortissant ayant transféré son domicile à l'étranger.

La différence de traitement entre les résidents ressortissants de l'État membre concerné et ceux ressortissants d'autres États membres résultant d'une telle réglementation découle, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans le cadre communautaire, de la compétence qu'ont les États membres de définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation.

Par ailleurs, une réglementation nationale qui aurait pour effet de décourager un ressortissant désireux de transférer son domicile vers un autre État, et donc d'entraver son droit à la libre circulation, ne saurait pour cette seule raison constituer une restriction aux mouvements de

capitiaux au sens de l'article 73 B du traité.

(cf. points 46-47, 50-51 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

23 février 2006 (\*)

«Mouvements de capitaux – Article 73 B, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 56, paragraphe 1, CE) – Impôt sur les successions – Fiction juridique selon laquelle un ressortissant d'un État membre décédé dans les dix années après avoir quitté cet État membre est réputé y avoir habité au moment de son décès – État tiers»

Dans l'affaire C-513/03,

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 5 novembre 2003, parvenue à la Cour le 8 décembre 2003, dans la procédure

**Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden**

contre

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

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, S. von Bahr (rapporteur), A. Borg Barthet et U. Lõhmus, juges,

avocat général: M. P. Léger,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 mai 2005,

considérant les observations présentées:

- pour les héritiers de Mme van Hilten-van der Heijden, par M. P. Kavelaars, belastingadviseur,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mmes H. G. Sevenster et S. Terstal, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par Mme A. Tiemann et M. M. Lumma, en qualité d'agents,
- 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 juin 2005,

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 73 C, paragraphe 1, et 73 D, paragraphe 3, du traité CE (devenus articles 57, paragraphe 1, CE et 58, paragraphe 3, CE), en vigueur à la date du décès de Mme van Hilten-van der Heijden.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant des héritiers de Mme van Hilten-van der Heijden à l'inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (l'inspecteur du service national d'impôt, unité «Particuliers/entreprises étranger» de Heerlen, ci-après l'«inspecteur») au sujet des droits de succession perçus aux Pays-Bas sur l'héritage laissé par la défunte.

## Le cadre juridique

### *La réglementation communautaire*

3 L'annexe I de 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), intitulée «Nomenclature des mouvements de capitaux visés à l'article 1er de la directive», précise, dans son introduction:

«Dans la présente nomenclature, les mouvements de capitaux sont classés selon la nature économique des avoirs et engagements, libellés en monnaie nationale ou en devises étrangères, sur lesquels ils portent.

Les mouvements de capitaux énumérés dans la présente nomenclature s'entendent comme couvrant:

- l'ensemble des opérations nécessaires à la réalisation des mouvements de capitaux: conclusion et exécution de la transaction et transferts y afférents. La transaction s'effectue généralement entre résidents de différents États membres; il arrive, toutefois, que certains mouvements de capitaux soient effectués par une seule personne pour son propre compte (cas, par exemple, des transferts d'avoirs d'émigrants),
- les opérations effectuées par toute personne physique ou morale [...],
- l'accès de l'opérateur à toutes les techniques financières disponibles sur le marché sollicité pour la réalisation de l'opération. Par exemple, la notion d'acquisition de titres et d'autres instruments financiers couvre non seulement les opérations au comptant mais toutes les techniques de négociation disponibles: opérations à terme, opérations à option ou à warrant, opérations d'échange contre d'autres actifs etc. [...],
- les opérations de liquidation ou de cession des avoirs constitués, le rapatriement du produit de cette liquidation [...] ou l'utilisation sur place de ce produit dans les limites des obligations communautaires,
- les opérations de remboursement des crédits ou prêts.

La présente nomenclature n'est pas limitative de la notion de mouvement de capitaux, d'où la présence d'une rubrique XIII – F 'Autres mouvements de capitaux: Divers'. Elle ne saurait donc être interprétée comme restreignant la portée du principe d'une libération complète des

mouvements de capitaux, tel qu'énoncé à l'article 1er de la directive.»

4 Ladite nomenclature comprend treize différentes catégories de mouvements de capitaux. Sous la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», figure:

«[...]

D. Successions et legs

[...]»

5 Lors de la signature de l'acte final et des déclarations des conférences intergouvernementales sur l'Union européenne, le 7 février 1992, la conférence des représentants des gouvernements des États membres a notamment adopté une déclaration relative à l'article 73 D du traité instituant la Communauté européenne (JO C 191, p. 99, ci-après la «déclaration relative à l'article 73 D du traité») qui est libellée de la manière suivante:

«La Conférence affirme que le droit des États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale visées à l'article 73 D paragraphe 1 point a) du traité instituant la Communauté européenne porte uniquement sur les dispositions qui existent à la fin de 1993. Toutefois, la présente déclaration n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux et aux paiements entre États membres.»

#### *La réglementation nationale*

6 En droit néerlandais, toute succession fait l'objet d'un impôt. L'article 1er, paragraphe 1, de la loi sur les successions (Successiewet), du 28 juin 1956 (Stb. 1956, n° 362, ci-après la «SW 1956»), fait une distinction selon que la personne décédée, et dont la succession est ouverte, résidait aux Pays-Bas ou à l'étranger. Cette disposition prévoit:

«En application de cette loi, les impôts suivants sont perçus:

1. Des droits de succession sur la valeur de l'ensemble des biens transmis en vertu du droit successoral à la suite du décès d'une personne qui résidait aux Pays-Bas à l'époque dudit décès.

[...]»

7 L'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 dispose:

«Un Néerlandais, qui a habité dans le Royaume et qui est décédé ou qui a fait une donation dans les dix années après qu'il a quitté le domicile qu'il avait dans le Royaume, est réputé avoir habité dans le Royaume au moment de son décès ou de la donation.»

8 L'article 2, premier alinéa, de la convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur les successions, signée à La Haye le 12 novembre 1951 (ci-après la «convention»), prévoit:

«Les biens immobiliers [...] ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où ces biens sont situés. [...]»

9 L'article 3, premier alinéa, de la convention précise:

«Les biens de la succession qui échappent à l'application de l'article 2 [...] ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où le défunt avait son dernier domicile.»

10 Pour la définition du domicile, l'article 3, deuxième alinéa, de la convention renvoie aux dispositions de la convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le même jour.

11 Lors de la signature de la convention, un certain nombre de déclarations, qui font partie intégrante de celle-ci, ont été faites par les parties contractantes, dont une, notamment, relative audit article 3.

12 Cette déclaration précise:

«(1) Nonobstant les dispositions de l'article 3, deuxième alinéa, de la présente Convention, l'État dont le défunt possédait la nationalité au moment de son décès pourra lever l'impôt sur les successions comme si le défunt avait eu son domicile à ce moment aussi dans cet État, à condition que le défunt y ait eu effectivement un domicile au cours des 10 ans antérieurs au décès et qu'il en ait possédé la nationalité au moment où il y a renoncé à son domicile, dans ce cas, la partie de l'impôt que cet État n'aurait pas levée si le défunt n'avait pas possédé la nationalité dudit État au moment de sa renonciation à son domicile ou au moment de son décès sera diminuée de l'impôt dû dans l'autre État en raison du domicile.

(2) La disposition du premier alinéa n'est pas applicable aux personnes ayant, au moment de leur décès, la nationalité des deux États.»

13 Selon l'article 13 de l'arrêté de 1989 prévenant la double imposition (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, du 21 décembre 1989, Stb. 1989, n° 594, ci-après l'«arrêté»):

«1. La succession d'un défunt, que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 répute avoir habité aux Pays-Bas au moment du décès, bénéficie d'un dégrèvement de droits de succession pour imputer les droits prélevés par un autre État, sur les éléments de cette succession autres que ceux visés à l'article 11 à concurrence des droits analogues prélevés par un autre État sur les éléments recueillis de la succession et qui n'auraient pas été prélevés si le défunt avait eu effectivement son domicile aux Pays-Bas au moment du décès. [...]

2. Le montant du dégrèvement visé au paragraphe 1 est le montant le plus bas des montants suivants:

a. le montant des droits prélevés par d'autres États;

b. le montant qui, par rapport aux droits de succession qui seraient dus selon la SW 1956 sans l'application du présent arrêté, correspond exactement au rapport entre la valeur globale des éléments de la succession visés au paragraphe 1 de cet article et la valeur de tous les éléments recueillis diminués de la valeur des dettes propres à une entreprise en ce compris les dettes découlant d'une participation autre qu'en tant qu'actionnaire et de la valeur des dettes qui ne sont pas propres à une entreprise garanties par une hypothèque prise sur un bien immobilier ou un droit grevant celui-ci.»

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

14 Mme van Hilten-van der Heijden est décédée le 22 novembre 1997. De nationalité néerlandaise, elle avait été domiciliée aux Pays-Bas jusqu'au début de l'année 1988, puis en Belgique, et, depuis 1991, en Suisse.

15 La succession de ladite personne décédée consistait notamment en biens immeubles sis

aux Pays-Bas, en Belgique et en Suisse, en placements en titres cotés aux Pays-Bas, en Allemagne, en Suisse et aux États-Unis d'Amérique, ainsi qu'en comptes bancaires ouverts auprès d'agences néerlandaises et belges d'institutions bancaires établies dans l'Union européenne, et gérés par celles-ci.

16 Les héritiers de cette même personne se sont vus imposer des droits de succession calculés sur la base de l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956. Ces droits ont été maintenus par l'inspecteur après la réclamation introduite par quatre desdits héritiers.

17 Ces derniers ont alors formé un recours contre cette décision devant le Gerechtshof te's-Hertogenbosch.

18 La juridiction de renvoi observe, d'abord, qu'il résulte de la référence aux «Successions et legs», figurant à la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, qu'il y a eu mouvement de capitaux entre un État tiers et les États membres dans l'affaire au principal.

19 Ensuite, la juridiction de renvoi relève que, dans une décision du 12 décembre 2002, elle a constaté que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 constitue une mesure nationale qui entrave la libre circulation des capitaux ou la rend moins attractive. En tant que telle, cette disposition entraverait le départ en raison du désavantage, induit par la fiction juridique qu'elle contient, dès le lendemain de l'émigration suivie d'une dévolution du patrimoine aux héritiers dans les dix années. Le Royaume des Pays-Bas percevrait des droits de succession ou de donation dans les dix années qui suivent l'émigration de ressortissants néerlandais lorsque ces droits sont inférieurs à l'étranger, alors qu'il n'accorderait aucune restitution ni imputation pour le surplus de droits de succession perçus à l'étranger. Selon ladite décision rendue par la juridiction de renvoi, l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 constituerait, par conséquent, une entrave déguisée aux successions transfrontalières.

20 Dans cette même décision, la juridiction de renvoi aurait de surcroît constaté que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 constitue également une discrimination arbitraire. En effet, le droit néerlandais ferait une distinction entre les ressortissants néerlandais et les ressortissants d'autres États, un ressortissant néerlandais ne pouvant échapper à l'application de ladite disposition qu'en renonçant à sa nationalité. En outre, cette même disposition ne pourrait être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, car elle aurait pour seule raison d'être d'empêcher que le Royaume des Pays-Bas perde des droits de succession en raison du départ de ses ressortissants.

21 Cependant, il ne ressortirait pas clairement de la jurisprudence de la Cour si une disposition telle que celle en cause au principal relève de l'article 73 C, paragraphe 1, du traité.

22 En outre, la juridiction de renvoi demande si la déclaration relative à l'article 73 D du traité implique que la législation applicable aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers ne soit pas protégée par l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité ou si cet article vaut toujours pour les mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers et ne se limite donc pas aux dispositions existant en la matière à la fin de 1993.

23 Sur la base de ces considérations, le Gerechtshof te's-Hertogenbosch a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 3, paragraphe 1, de la SW [1956] est-il une restriction autorisée au sens de l'article [73 C, paragraphe 1, du traité]?

2) L'article 3, paragraphe 1, de la SW [1956] est-il un moyen interdit de discrimination arbitraire ou une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux, visé à l'article [73 D, paragraphe 3,

du traité] s'il s'applique à un mouvement de capitaux entre un État membre et un pays tiers, compte tenu également de la déclaration relative à [l'article 73 D] du traité instituant la Communauté européenne adoptée lors de la signature de l'Acte final et [des] déclarations des conférences intergouvernementales sur l'Union européenne', du 7 février 1992?»

## **Sur les questions préjudicielles**

### *Observations liminaires*

24 Par ses questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une réglementation nationale telle que celle en cause au principal entre dans le champ d'application de l'article 73 C, paragraphe 1, du traité et/ou dans celui de l'article 73 D, paragraphe 3, du traité.

25 Toutefois, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi elle-même, et comme il est indiqué dans toutes les observations soumises à la Cour dans la présente affaire, il est nécessaire, avant d'examiner lesdites dispositions du traité CE, d'établir si une telle réglementation constitue une restriction aux mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité CE (devenu article 56 CE).

26 Or, selon une jurisprudence constante, en vue de fournir une réponse utile à la juridiction qui est à l'origine d'un renvoi préjudiciel, la Cour peut être amenée à prendre en considération des normes de droit communautaire auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans ses questions préjudicielles (voir, notamment, arrêts du 12 octobre 2004, *Wolff & Müller*, C-60/03, Rec. p. I-9553, point 24, et du 7 juillet 2005, *Weide*, C-153/03, non encore publié au Recueil, point 25).

27 Dès lors, il convient d'examiner si l'article 73 B du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État membre, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États.

### *Observations soumises à la Cour*

28 Les héritiers de Mme van Hilten-van der Heijden soutiennent que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 est contraire à l'article 73 B du traité. En effet, il y aurait discrimination indirecte et, le cas échéant, restriction indirecte en ce que, d'une part, une distinction est faite selon que la personne a ou non résidé, avant son décès, aux Pays-Bas et, d'autre part, ladite disposition n'est pas applicable si la personne qui quitte les Pays-Bas a une nationalité autre que la nationalité néerlandaise.

29 Les gouvernements néerlandais et allemand soutiennent que, avant de pouvoir répondre aux questions posées, il faut d'abord déterminer si l'article 73 B du traité s'oppose à la fiction juridique que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 établit à l'endroit du domicile.

30 À cet égard, le gouvernement néerlandais relève que, même en matière de successions, il doit toujours s'agir d'une circulation de capitaux. Or, en cas de décès, le patrimoine serait décrit au moment de celui-ci et les droits de succession seraient prélevés sur cette base. Comme il n'y aurait pas encore eu de mouvement de capitaux ni de transaction y liée, il ne pourrait y avoir d'acte relevant de la libre circulation des capitaux.

31 Par ailleurs, il n'y aurait ni discrimination ni entrave à la libre circulation des capitaux. En

effet, il n'y aurait aucune discrimination en raison de la nationalité entre le ressortissant néerlandais qui reste aux Pays-Bas et celui qui les quitte. En outre, un ressortissant néerlandais qui quitte les Pays-Bas se trouverait dans une situation différente d'un ressortissant d'un autre État membre qui les quitte après y avoir habité.

32 Il s'ensuivrait que l'article 73 B du traité ne s'oppose pas à la fiction juridique que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 établit à l'endroit du domicile.

33 Le gouvernement allemand considère que l'article 73 B, paragraphe 1, du traité n'est pas applicable à une disposition telle que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956, car une disposition telle que cette dernière ne porte pas atteinte à la libre circulation des capitaux.

34 La Commission des Communautés européennes relève que l'article 3, paragraphe 1, de la SW 1956 ne fait aucune distinction en fonction du lieu où se trouve l'héritage, ou une partie de celui-ci, au moment du décès de la personne concernée. Cet article n'établirait donc pas de restrictions aux mouvements de capitaux à partir et à destination des Pays-Bas. Par conséquent, la libre circulation des capitaux garantie aux articles 73 B et suivants du traité ne serait pas en cause dans l'affaire au principal.

35 S'agissant d'une éventuelle application des dispositions dudit traité relatives à la libre circulation des personnes et à la liberté d'établissement, la Commission rappelle que ces dispositions sont limitées au déplacement à l'intérieur de l'Union européenne.

#### *Appréciation de la Cour*

36 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts du 11 août 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, et du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 14).

37 Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que l'article 73 B, paragraphe 1, du traité met en œuvre la libre circulation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers. À cet effet, il dispose, dans le cadre des dispositions du chapitre du traité intitulé «Les capitaux et les paiements», que toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers sont interdites.

38 Dès lors, il convient, en premier lieu, d'examiner si les successions constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité.

39 À cet égard, il y a lieu d'observer que le traité ne définit pas les notions de «mouvements de capitaux» et de «paiements». Cependant, il est de jurisprudence constante que, dans la mesure où l'article 73 B du traité a repris en substance le contenu de l'article 1er de la directive 88/361, et même si celle-ci a été adoptée sur la base des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (les articles 67 à 73 du traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, devenus articles 56 CE à 60 CE), la nomenclature des «mouvements de capitaux» qui lui est annexée conserve la valeur indicative qui était la sienne avant leur entrée en vigueur pour définir la notion de mouvements de capitaux, étant entendu que, conformément à son introduction, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir en ce sens, notamment, arrêts du 16 mars 1999, *Trummer et Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21, et du 5 mars 2002, *Reisch e.a.*, C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157, point 30).

40 Or, les successions apparaissent sous la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel». Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général

au point 53 de ses conclusions, cette rubrique vise notamment les opérations par lesquelles est transmise la totalité, ou une partie, du patrimoine d'une personne, soit de son vivant, soit après son décès.

41 En effet, une succession consiste en une transmission à une ou plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée ou, en d'autres termes, en un transfert aux héritiers de la propriété des différents biens, droits, etc., dont est composé ce patrimoine.

42 Il s'ensuit que les successions constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité (voir en ce sens, également, arrêt du 11 décembre 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, point 58), à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre.

43 En second lieu, il convient d'examiner si une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux.

44 À cet égard, il résulte de la jurisprudence que les mesures interdites par l'article 73 B, paragraphe 1, du traité, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents à faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États ou, en cas de successions, celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État autre que l'État membre où se trouvent les biens concernés et qui impose la succession desdits biens (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 10; Trummer et Mayer, précité, point 26; du 14 octobre 1999, Sandoz, C-439/97, Rec. p. I-7041, point 19, et Barbier, précité, point 62).

45 Or, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que la succession d'un ressortissant d'un État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État membre, tout en prévoyant le dégrèvement des droits prélevés dans l'État où le défunt a transféré son domicile, ne constitue pas une restriction aux mouvements de capitaux.

46 En effet, en prévoyant des conditions d'imposition des successions identiques pour les ressortissants ayant transféré leur domicile à l'étranger et pour ceux qui sont restés dans l'État membre concerné, une telle réglementation ne saurait dissuader les premiers à faire des investissements dans cet État membre à partir d'un autre État ni les seconds à le faire dans un autre État à partir dudit État membre concerné, et, indépendamment de l'endroit où se trouvent les biens en cause, elle ne saurait pas non plus diminuer la valeur de la succession d'un ressortissant ayant transféré son domicile à l'étranger. Le fait qu'une telle réglementation ne vise pas les ressortissants domiciliés à l'étranger depuis plus de dix ans ou ceux n'ayant jamais eu leur domicile dans l'État membre concerné est sans pertinence à cet égard. N'étant applicable qu'aux ressortissants de cet État membre concerné, elle ne saurait constituer une restriction aux mouvements de capitaux des ressortissants des autres États membres.

47 S'agissant de la différence de traitement entre les résidents ressortissants de l'État membre concerné et ceux ressortissants d'autres États membres résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, il y a lieu de relever que de telles différenciations, aux fins de la répartition de la compétence fiscale, ne sauraient être considérées comme constitutives de discriminations interdites au titre de l'article 73 B du traité. En effet, elles découlent, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans le cadre communautaire, de la compétence qu'ont les États membres de définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation [voir, en ce sens, en ce qui concerne l'article 48 du traité CE

(devenu, après modification, article 39 CE), arrêt du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, point 30, et, en ce qui concerne les articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) et 58 du traité CE (devenu article 48 CE), arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57].

48 En outre, la Cour a déjà eu l'occasion de constater que, aux fins de la répartition de la compétence fiscale, 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 arrêt Gilly, précité, point 31). Or, ainsi que l'a relevé le gouvernement néerlandais, la réglementation en cause au principal est conforme aux commentaires du modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations (rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1982). Il résulte des commentaires des articles 4, 7, 9 A et 9 B dudit modèle que ce type de réglementation trouve sa justification dans le souci de prévenir une forme d'évasion fiscale par laquelle un ressortissant d'un État, en prévision de son décès, transfère son domicile dans un autre État où l'impôt est moins élevé. Les commentaires précisent que la double imposition est évitée par un système de crédits d'impôts et que, étant donné que la prévention de l'évasion fiscale n'est justifiée que si le décès n'intervient que peu de temps après le transfert du domicile, le délai maximal autorisé est de dix ans. Les mêmes commentaires indiquent d'ailleurs que la portée peut être étendue pour couvrir non seulement les ressortissants de l'État concerné, mais également les résidents n'ayant pas la nationalité de cet État.

49 Dans ce contexte, il convient de relever que le simple transfert de domicile d'un État vers un autre ne relève pas de l'article 73 B du traité. En effet, ainsi que l'a indiqué M. l'avocat général au point 58 de ses conclusions, un tel transfert de domicile n'implique pas, en soi, des opérations financières ou des transferts de propriété et ne revêt pas non plus d'autres caractéristiques d'un mouvement de capitaux ainsi qu'elles résultent de l'annexe I de la directive 88/361.

50 Il s'ensuit qu'une réglementation nationale qui aurait pour effet de décourager un ressortissant désireux de transférer son domicile vers un autre État, et donc d'entraver son droit à la libre circulation, ne saurait pour cette seule raison constituer une restriction aux mouvements de capitaux au sens de l'article 73 B du traité.

51 Il convient, par conséquent, de répondre aux questions posées que l'article 73 B du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États.

52 Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de répondre aux questions préjudicielles en ce qu'elles visent les articles 73 C et 73 D du traité.

### **Sur les dépens**

53 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 (troisième chambre) dit pour droit:

**L'article 73 B du traité CE (devenu article 56 CE) doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal,**

**en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États.**

Signatures

\* Langue de procédure: le néerlandais.