



**Traduction en français de l'arrêt du 22 novembre 2013 n°13/01154
de la Cour suprême des Pays-Bas**

**22 novembre 2013
n° 13/01154**

ARRÊT

Concernant le pourvoi en cassation de [X], domicilié à [Z] (ci-après : le demandeur au pourvoi) contre le jugement du tribunal régional du Gelderland du 29 janvier 2013, nr. AWB 12/5955 relatif au calcul de la base imposable pour les droits de succession.

1. Procédure devant les juges du fond

Une évaluation des droits de succession a été transmise au requérant relativement à la dévolution successorale du patrimoine de [A], décédé en 2011.

Par application de l'article 7:1a de la Loi générale sur le droit administratif (*General Act on Administrative Law* - « AWB »), le demandeur au pourvoi a directement contesté cette évaluation auprès du tribunal régional.

Le tribunal régional a rejeté cette demande.

Le jugement du tribunal régional est joint au présent arrêt.

2. Procédure en cassation

Le demandeur a formé un pourvoi en cassation contre le jugement du tribunal régional. La signification du pourvoi est jointe au présent arrêt comme en faisant partie.

Le Secrétaire d'État au Trésor a soumis un mémoire en défense.

L'Avocat général R.L.H. Ijzerman a établi ses conclusions le 30 septembre 2013 et a conclu à la recevabilité du pourvoi en cassation.

Le Secrétaire d'État a répondu par écrit aux conclusions de l'Avocat général.

3. Examen des griefs

3.1.1 Le 1er juillet 2011, [A] (ci-après : le de cuius) est décédé. Ses héritiers sont ses deux enfants, l'un d'eux étant le demandeur au pourvoi et son épouse.

3.1.2 La succession n'inclut pas les actifs d'entreprise (*onderningsvermogen*) au sens de l'exonération pour la transmission d'entreprise (ci-après : l'exonération) telle que définie par le chapitre IIIA de la Loi sur les successions.

3.2.1 Devant le tribunal régional (*rechtbank*), la question qui se posait était celle de savoir si le demandeur au pourvoi pouvait se prévaloir de l'exonération sur le fondement de l'interdiction de toute discrimination résultant de l'article 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (ci-après : le Pacte) et l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (ci-après : la Convention), ou du droit à la jouissance paisible de sa propriété tel que prévu par l'article 1 du Protocole additionnel n° 1 de la Convention (ci-après : le Protocole).

3.2.2 Le tribunal régional a estimé qu'il apparaissait clairement, au vu des travaux préparatoires de l'exonération, que celle-ci avait pour objectif de préserver les entreprises d'éventuels problèmes de liquidités susceptibles de résulter de l'imposition des successions ou donations (*recht van successie of schenking*) et que, compte tenu de cet objectif, il n'y avait pas lieu de considérer les actifs d'entreprise et les autres actifs de la même manière. En outre, le tribunal régional a estimé que, s'il existait des cas similaires ou bien un traitement inégal de situations différentes revêtant un caractère disproportionné, le demandeur ne pouvait pas utilement invoquer le principe d'égalité (*gelijkheidsbeginsel*) dès lors que le soutien à l'entrepreneuriat constituait une justification objective et raisonnable de la distinction effectuée par le législateur, de sorte que, selon le tribunal régional, le législateur n'a pas outrepassé sa large marge d'appréciation.

3.3.1 Après analyse des motifs du pourvoi dirigé contre le jugement du tribunal régional, il convient de procéder au rappel qui suit. L'article 26 du Pacte et l'article 14 de la Convention, combinés avec l'article 1er du Protocole, n'ont pas pour effet d'interdire toutes les inégalités de traitement pour les cas similaires, mais seulement celles parmi ces inégalités de traitement qui s'analysent comme discriminatoires compte tenu de l'absence de justification objective et raisonnable. Cela signifie que l'existence d'une discrimination ne peut être établie que si la distinction opérée ne poursuit pas un objectif légitime ou s'il n'y a pas un rapport raisonnable de proportionnalité entre la mesure opérant la distinction et l'objectif poursuivi (voir *Burden c. Royaume-Uni* [GC], no. 1337/05, §60, CEDH 2008). A cet égard, il est loisible de relever que, pour l'application des dispositions précitées, les États contractants gardent, en matière fiscale, une large marge d'appréciation pour déterminer si et dans quelle mesure des différences dans des situations autrement analogues justifient des différences de traitement, et dans l'affirmative, s'il existe une justification objective et raisonnable à ce traitement différencié (voir, entre autres, *Giuliana Galeotti Ottieri Della Ciaja et six autres c. Italie* (dec.), no. 46757/99, du 22 juin 1999, et *Burden*, précité, §60). Si elle n'est pas fondée sur des caractéristiques innées de la personne telles que son sexe, sa race ou son origine ethnique alors la distinction opérée par le législateur doit être respectée, à moins qu'elle ne soit dépourvue de fondement raisonnable (comparer, entre autres, *Stec et autres c. Royaume-Uni* [GC], no. 65731/01 et 65900/01, §52, CEDH 2006 VI, et *Carson et autres c. Royaume-Uni*, no. 42184/05, §73 et 80, du 4 novembre 2008). Cette dernière hypothèse n'est pas susceptible d'être admise aisément. En effet, la distinction doit être d'une nature telle que le choix du législateur apparaisse manifestement dépourvu de fondement raisonnable (voir *Stummer c. Autriche* [GC], no. 37452/02, §89, CEDH 2011).

Il en va de même s'agissant de l'interdiction de toute discrimination inscrite à l'article 1er du Protocole n° 12 de la Convention. Il ressort du Rapport Explicatif du Protocole précité (paragraphe 18) que ses rédacteurs ont entendu donner au terme « discrimination » une signification identique à celle du terme utilisé à l'article 14 de la Convention (voir *Sejdić et Finci c. Bosnie-Herzégovine* [GC], no. 27996/06 et 34836/06, §55, CEDH 2009).

La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme susmentionnée guidera la Cour suprême. L'article 53 de la Convention laisse au législateur de droit interne la liberté d'offrir une protection plus grande que celle donnée par les dispositions de la Convention et de ses Protocoles. En revanche, il découle des dispositions de la Constitution des Pays-Bas, notamment de l'article 94, que le législateur néerlandais ne peut refuser d'appliquer certaines dispositions législatives au motif qu'elles sont discriminatoires que si une telle application est également incompatible avec les dispositions de traités internationaux contraignants et prohibant les discriminations. En ce qui concerne l'interdiction de toute discrimination résultant de l'article 14 de la Convention et l'article 1er du Protocole n° 12, les juridictions néerlandaises ne peuvent pas déduire une telle incompatibilité d'une interprétation du terme « discrimination » qui serait plus protectrice que celle qui ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à ces stipulations (voir l'arrêt de la Cour suprême du 10 août 2001, no. R00/132R, ECLI : NL:HR:2001:ZC3598, *Netherlands Law Reports* (Nederlandse Jurisprudentie, 'NJ' 2002, no. 278)).

3.3.2 En vertu de la Loi sur les successions, une taxe est prélevée sur tout ce qui est obtenu par voie de succession ou donation, les biens en question étant évalués en fonction de la valeur qui leur est attribuable dans le commerce (*economisch verkeer*). Ces notions d'obtention et de valeur attribuable dans le commerce, pertinentes pour l'imposition de la donation ou de la succession, sont utilisées aussi bien pour les cas d'obtention d'actifs (*vermogensbestanddelen*) d'entreprise [tels que définis par le droit fiscal national] appartenant au de cujus, que pour les cas d'obtention d'actifs d'une autre nature. Dès lors, pour l'application des stipulations conventionnelles susmentionnées, en matière d'imposition de donations et de successions, l'obtention d'actifs ayant une valeur attribuable dans le commerce doit être considérée comme recouvrant des situations similaires, peu important qu'il s'agisse ou non d'actifs d'entreprise. La justification d'une différence de traitement entre l'obtention d'actifs d'entreprise et l'obtention d'actifs d'une autre nature doit donc être recherchée.

3.3.3 Compte tenu de ce qui précède, il convient d'examiner si la différence de traitement constatée a une justification objective et raisonnable.

3.3.4 En matière de succession des entreprises, à l'origine, seule était prévue la conclusion d'un compromis lorsque le paiement de la taxe relative à l'obtention d'actifs par voie de donation ou de succession menaçait la continuité de l'existence de l'entreprise. A partir de 1998, il a en outre été inséré dans la Loi sur le recouvrement des impôts de 1990 (*Invorderingswet 1990*) une disposition prévoyant une exonération conditionnelle à concurrence de 25 pour cent de la taxe relative à l'obtention de tous actifs d'entreprise. Cette modification est intervenue dans le cadre d'une opération de réduction d'impôts (*lastenverlichting*) de 1998 visant à renforcer la structure de l'économie. Pour justifier cette exonération, qui équivalait en pratique à une exonération partielle, le gouvernement a souligné que « l'impôt sur les successions [pouvait] conduire à des difficultés financières susceptibles d'affecter la continuité de l'entreprise... Du point de vue de l'intérêt socio-économique général (*een algemeen social-economisch belang*)... il n'est pas souhaitable que l'entreprise transférée par voie de succession soit contrainte de mettre fin à ses activités ou

doive être cédée alors même que ses résultats d'exploitation ne le commandent pas, ce dont il résulterait une perte d'opportunités pour l'emploi et la diversité économique ». Il est en outre observé que la modification de la Loi était destinée à « contribuer à la continuité des entreprises familiales » (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 688, no. 3, p. 7).

3.3.5 A partir de 2002, cette mesure a été incluse dans la Loi sur les successions de 1956 sous une forme légèrement modifiée, sur la base d'un rapport du groupe de travail Moltmaker [groupe de travail pour la modernisation du droit de l'imposition des successions] (...) La même année, il a également été prévu, aux termes de l'article 21(4) de la Loi sur les successions de 1956, que la valeur des actifs de l'entreprise serait désormais déterminée en tenant compte de l'écart d'acquisition (*Transferable goodwill*)... Dans le même temps, l'exonération a été portée à 30 pour cent de la taxe sur l'obtention d'actifs. A propos de cette augmentation, il a de plus été souligné à l'époque que « les moyens financiers ainsi rendus disponibles... conformément aux priorités politiques du Cabinet, [sont] utilisés pour stimuler l'entrepreneuriat » (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, 2001-02, 28 015, non. A, p. 20). Le gouvernement a en outre indiqué : « L'existence d'une exonération pour la succession d'entreprise, avec son corollaire qu'est le traitement inégal des actifs, trouve sa justification dans l'intérêt général attaché à la continuité des entreprises » (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, 2001-02, 08 015, no. 6, p. 22).

3.3.6 En 2004, le Ministre des Finances a demandé l'établissement d'un rapport intitulé « Le transfert des entreprises, continuité à travers le système fiscal » (*Bedrijfsoverdracht, continuïteit door fiscaliteit*), faisant notamment ressortir que l'exonération existante de 30 pour cent sur les actifs d'entreprise était regardée comme insuffisante pour prévenir tous les problèmes de liquidité. Cela a conduit à un projet de loi visant à porter l'exonération à 50 pour cent. Au cours des discussions parlementaires de ce projet de loi, le gouvernement a fait remarquer que « l'existence d'une exonération pour la succession d'entreprise avec son corollaire qu'est le traitement inégal des actifs, trouve sa justification dans l'intérêt général attaché à la continuité des entreprises. Il n'y a pas violation du principe d'égalité du moment que la forme de l'exonération est adaptée au but poursuivi et que le montant de l'exonération n'est pas disproportionné par rapport au but choisi. A cet égard, il n'est pas possible de déterminer avec précision l'ampleur de l'exonération, en raison de son caractère générique pendant que les entreprises auxquelles elle s'appliquera sont par nature diverses.» (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, 2004-05, 29 767, no. 14, p. 38). Des amendements législatifs ont porté le montant de l'exonération à 60 pour cent en 2005 et à 75 pour cent en 2007.

3.3.7 A partir de 2010, l'exonération pour la succession d'entreprise a été modifiée à plusieurs égards. Non seulement le taux de l'exonération a été revu à la hausse, mais un certain nombre de dispositions ont aussi été adoptées pour la limiter aux « cas réels de succession d'entreprise » (*reële bedrijfsoverdrachten*). Pour justifier la modification du taux de l'exonération, le gouvernement a souligné « l'importance de la poursuite sans entraves de l'activité économique » (*het belang van de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid*) (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, 2008-09, 31 930, no. 3, p. 5). Concernant l'augmentation proposée [de l'exonération] à 90 pour cent, le Vice-Ministre des Finances a notamment pu faire remarquer que « nous avons reçu des signaux indiquant qu'il existe des goulots d'étranglement (*knelpunten*). Ceux-ci ont pour cause la prise en compte de la valeur de l'écart d'acquisition (*Commercial goodwill*) dans le calcul de la valeur des actifs de l'entreprise. Des droits de succession devront être acquittés pour des

profits futurs... Les entreprises ont évoqué ces problèmes auprès de moi mais aussi dans les médias... Au demeurant, des entreprises peuvent rencontrer des problèmes de liquidités qui ont pour effet que certaines parts d'entreprises familiales, parties intégrantes de ces entreprises pendant des décennies, doivent être vendues. Le Cabinet estime que ce n'est pas souhaitable, puisque les entreprises familiales contribuent à la stabilité et à l'augmentation des capacités d'emploi... Il est vrai que le critère de 90 pour cent est un choix arbitraire visant à répondre au besoin d'entreprises familiales, exprimé de manière générale dans la société (*maatschappelijk gevoeld belang van familiebedrijven*). » (Documents parlementaires, Chambre basse du Parlement, 2008-09, 31 930, no. 40, p. 46).

Un amendement législatif a porté le pourcentage de l'exonération à 100 pour cent pour l'obtention d'actifs jusqu'à un million d'euros et à 83 pour cent pour l'obtention d'actifs d'entreprise au-delà de ce montant. L'intention était que les petites et moyennes entreprises bénéficient davantage de l' que les grandes entreprises.

3.3.8 Il résulte du rappel législatif exposé aux paragraphes 3.3.4 à 3.3.7 ci-avant que le législateur a entendu créer l'exonération notamment en raison du risque pour la continuité des entreprises que peuvent constituer l'imposition des successions et donations conséquemment à l'obtention d'actifs d'entreprise et les problèmes de liquidité, en particulier à travers l'imposition de l'écart d'acquisition (non-liquide). Ce faisant, le législateur a eu un égard particulier pour la poursuite sans entrave des activités des entreprises familiales au sein des cercles d'entrepreneurs (*binnen de kring van de ondernemer*). Cette continuité serait de nature à contribuer tant au soutien et à l'essor des capacités d'emploi, qu'à la stabilité et à la diversité économique.

Par la création et le développement de l'exonération le législateur a également entendu stimuler l'entrepreneuriat.

Ces buts sont des buts légitimes au sens du paragraphe 3.3.1 précité.

3.3.9 L'examen qui suit vise, ensuite, à vérifier que les mesures prises ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces buts légitimes, c'est-à-dire qu'elles ne franchissent pas la limite à partir de laquelle il n'y a plus de rapport raisonnable de proportionnalité entre ces mesures (l'exonération) et le but dont la réalisation est ainsi recherchée. A cet égard, il est en particulier soutenu que les augmentations répétées du taux de l'exonération ne sont pas justifiées par des études adéquates établissant la nécessité de telles mesures.

3.3.10 Le rappel législatif des paragraphes 3.3.4 à 3.3.7 fait apparaître plusieurs références à des rapports préconisant d'augmenter le taux de l'exonération au motif que celle existante apparaît insuffisante. Le moyen, en tant qu'il repose sur l'absence d'études adéquates, n'est donc pas fondé sur ce point.

3.3.11 Les rapports précités, s'ils contiennent certes des alertes et des souhaits exprimés en pratique, ne constituent cependant pas des études empiriques approfondies sur l'ampleur des problèmes en question. Ces rapports et les autres arguments du législateur ne donnent pas davantage des indications claires quant à la nécessité d'augmenter le taux de l'exonération pour résoudre ces problèmes. Il ne s'ensuit pas pour autant que l'exonération, telle qu'appliquée au cours de l'année en l'espèce, soit dépourvue de fondement raisonnable. L'interdiction de toute discrimination ne va pas jusqu'à signifier qu'une mesure établissant une distinction entre des situations similaires ou relativement similaires pour la solution d'un

problème pratique, ne peut être prise que si l'existence et l'étendue de ce problème et l'efficacité de la solution retenue ont été empiriquement établis. Eu égard à sa marge d'appréciation, le législateur fiscal (*fiscale wetgever*) peut également fonder une telle distinction sur des hypothèses en lien avec le problème et l'efficacité de la solution choisie, à moins que ces hypothèses ne soient tellement peu plausibles qu'il apparaisse manifestement déraisonnable de fonder sur elles ladite distinction (voir l'arrêt de la Cour suprême du 7 juin 2000, no. 34793, ECLI. NL : HR 2000 : AA6124, *Beslissingen in Belastingzaken* (Recueil des décisions dans les affaires fiscales, « ENB ») 2000, no. 374).

3.3.12 En créant l'exonération discutée en l'espèce, le législateur a entendu offrir une solution pour les situations de goulets d'étranglement (*bottlenecks*) que l'on peut trouver dans la pratique des successions d'entreprises. Dans la mesure où le législateur s'est lui-même fondé sur des hypothèses quant à la nécessité et l'efficacité des solutions à adopter, il ne peut pas être allégué que ces hypothèses sont tellement peu plausibles qu'elles sont manifestement déraisonnables. Il apparaît que dans une proportion appréciable de situations, l'application de l'exonération réduit les problèmes de liquidités. Cela ne signifie pas, cependant, que le législateur ne pouvait pas s'appuyer sur l'hypothèse selon laquelle, en matière de successions et de donations d'actifs d'entreprise, l'absence d'exonération peut constituer une entrave à la poursuite de l'activité économique dans l'entourage du *de cuius* ou du donateur. Il n'est pas de raison de considérer cette hypothèse comme manifestement déraisonnable dans d'autres domaines. Le législateur a choisi, notamment pour des raisons pratiques, d'adopter une mesure générique sous la forme de l'exonération discutée en l'espèce. Cette exonération contribue, sans conteste, à résoudre les problèmes de liquidités dans les cas où ils se posent, et, ce faisant, à l'objectif de la poursuite de l'activité économique. Au surplus, l'exonération a également pour but de stimuler l'entrepreneuriat de manière plus générale.

3.3.13 Au vu des considérations énoncées au paragraphe 3.3.12 ci-avant, la Cour suprême conclut que l'exonération, telle qu'appliquée pendant l'année de l'espèce, ainsi que les autres années, procède d'un choix du législateur fiscal qui ne peut pas être considéré comme manifestement dépourvu de fondement raisonnable.

Ainsi, [en créant l'exonération] le législateur n'a pas outrepassé les limites de sa marge d'appréciation au sens du paragraphe 3.3.1 ci-dessus.

En conséquence, l'obtention d'actifs d'entreprise n'est pas favorisée par rapport à l'obtention d'actifs d'autre nature au point de constituer une discrimination telle que définie au paragraphe 3.3.1 ci-avant.

4 Coût de la procédure

Le demandeur au pourvoi a déclaré qu'il ne réclamera pas une indemnisation des frais de procédure, car un accord de compensation avec le Secrétaire d'État au Trésor a été conclu pour cette *affaire sérielle* (*test case*).

5 Décision

La Cour suprême déclare le pourvoi infondé.

Cet arrêt a été rendu par une chambre composée du vice-président M.W.C. Feteris en tant que président, et les juges C. Schaap, M.A. Fierstra, R.J. Koopman et Th. Groeneveld, en présence du greffier-adjoint F. Treuren, et prononcé publiquement le 22 novembre 2013.