

## ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

16 octobre 2008(\*)

«Libre circulation des travailleurs – Article 39 CE – Législation fiscale – Impôt sur les revenus – Détermination de la base imposable – Ressortissant d'un État membre percevant la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables dans celui-ci – Résidence dans un autre État membre»

Dans l'affaire C-527/06,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 22 décembre 2006, parvenue à la Cour le 27 décembre 2006, dans la procédure

**R. H. H. Renneberg**

contre

**Staatssecretaris van Financiën,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, MM. A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus et M<sup>me</sup> P. Lindh, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 mai 2008,

considérant les observations présentées:

- pour M. Renneberg, par lui-même,
- pour le gouvernement néerlandais, par M<sup>me</sup> H. G. Sevenster et M. M. de Grave, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M<sup>me</sup> K. Wistrand, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal, A. Weimar et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 juin 2008,

rend le présent

**Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 39 CE et 56 CE.

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Renneberg, ressortissant néerlandais, au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet du refus de l'administration fiscale de prendre en compte des pertes locatives relatives à un immeuble que M. Renneberg possède en Belgique et dans lequel il réside, aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus dont il est redevable aux Pays-Bas, où il perçoit la totalité de ses revenus professionnels.

## Le cadre juridique

### *Le droit conventionnel*

- 3 La convention entre le gouvernement du Royaume des Pays-Bas et le gouvernement du Royaume de Belgique tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), signée à Bruxelles le 19 octobre 1970 (*Tractatenblad* 1970, n° 192, ci-après la «convention fiscale»), comporte un article 4 intitulé «Domicile fiscal», dont le paragraphe 1 dispose:

«Au sens de la présente Convention, l'expression 'résident de l'un des États' désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue; [...].»

- 4 L'article 6, paragraphe 1, de la convention fiscale prévoit:

«Les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État où ces biens sont situés.»

- 5 L'article 19, paragraphe 1, premier alinéa, de cette convention se lit comme suit:

«Les rémunérations, y compris les pensions, versées par l'un des États ou par une de ses subdivisions politiques, soit directement, soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision politique sont imposables dans ledit État.»

- 6 L'article 24, paragraphe 1, points 1 et 2, de la convention fiscale prévoit:

«En ce qui concerne les résidents des Pays-Bas, la double imposition est évitée de la manière suivante:

- 1° [le Royaume des] Pays-Bas [peut], lors de l'imposition de [ses] résidents, inclure dans la base imposable les éléments du revenu ou de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en Belgique;
- 2° sous réserve de l'application des dispositions sur la compensation des pertes figurant dans la réglementation interne tendant à éviter la double imposition, [le Royaume des] Pays-Bas [accorde] une réduction sur le montant de l'impôt calculé conformément [au point] 1. Cette réduction est égale à la fraction de l'impôt correspondant au rapport qui existe entre le montant du revenu ou de la fortune compris dans la base imposable visée au [point] 1 et imposable en Belgique en vertu [, notamment, de l'article] 6 de la Convention et le montant du revenu total ou de la fortune totale constituant la base imposable visée au [point] 1».

- 7 L'article 25 de cette même convention, intitulé «Non-discrimination», dispose à son paragraphe 3:
- «Les personnes physiques résidentes de l'un des États bénéficient dans l'autre État des déductions personnelles, abattements et réductions qui sont accordés par cet autre État à ses propres résidents en raison de leur situation ou de leurs charges de famille.»

#### *La réglementation nationale*

- 8 La loi de 1964 relative à l'impôt sur le revenu (Wet op de inkomstenbelasting 1964), du 16 décembre 1964 (*Staatsblad* 1964, n° 519), dans sa version applicable à l'époque des faits au principal (ci-après la «WIB»), définit, à son article 1<sup>er</sup>, les contribuables «nationaux» (ci-après les «contribuables résidents») comme étant les personnes physiques résidant aux Pays-Bas, par opposition aux contribuables «étrangers» (ci-après les «contribuables non-résidents»), notion qui désigne les personnes physiques qui, sans résider dans cet État membre, y perçoivent toutefois des revenus.
- 9 Les contribuables résidents sont assujettis à l'impôt sur la totalité de leurs revenus et les contribuables non-résidents le sont seulement sur leurs revenus perçus aux Pays-Bas.
- 10 En ce qui concerne les contribuables résidents, l'assiette imposable est constituée par le revenu brut mondial diminué des pertes déductibles (article 3 de la WIB). Ce revenu comprend notamment les revenus nets du travail et du patrimoine [article 4, paragraphe 1, sous c), de la WIB], parmi lesquels l'avantage consistant pour le contribuable à occuper personnellement une habitation lui appartenant.
- 11 En vertu de l'article 42a, paragraphe 1, de la WIB, cet avantage est fixé à un montant forfaitaire, sans tenir compte d'autres avantages ni des coûts, des charges et des amortissements autres que les intérêts de dettes, coûts d'emprunts financiers et versements périodiques au titre de droits d'emphytéose ou de superficie.
- 12 Selon l'article 4, paragraphe 2, de la WIB, si le calcul des revenus nets se solde par un montant négatif, ce montant est déduit du revenu brut imposable.
- 13 Il est constant que l'application de l'ensemble de ces dispositions aboutit, pour un contribuable résident, à la déduction intégrale des intérêts d'une dette contractée pour financer une habitation personnelle du revenu brut, et par conséquent du revenu imposable, même si ces intérêts dépassent l'avantage consistant pour ce contribuable à habiter une habitation lui appartenant.
- 14 Comme le constate la juridiction de renvoi, si un contribuable résident tire un revenu négatif d'un bien immobilier situé en Belgique, cette composante négative du revenu pourra être déduite du revenu imposable aux Pays-Bas, étant entendu que, dans un exercice ultérieur au cours duquel un revenu positif sera tiré de ce même bien, la réduction destinée à éviter la double imposition de ce revenu sera calculée en déduisant cette perte antérieure dudit revenu positif, par application de l'article 24, paragraphe 1, point 2, de la convention fiscale lu en combinaison avec l'article 3, paragraphe 4, de l'arrêté de 1989 relatif à la prévention de la double imposition (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), du 21 décembre 1989 (*Staatsblad* 1989, n° 594, ci-après l'«arrêté de 1989»).

#### *Le régime fiscal d'un résident belge percevant des revenus professionnels aux Pays-Bas*

- 15 Le régime fiscal d'un contribuable qui perçoit des revenus professionnels aux Pays-Bas et réside en Belgique est déterminé par la WIB et par la convention fiscale.
- 16 En vertu de l'article 48 de la WIB, l'impôt est prélevé, en ce qui concerne les contribuables

non-résidents, sur le revenu national imposable, à savoir le revenu brut national recueilli au cours de l'année civile.

- 17 Selon l'article 49, sous c), de la WIB, le revenu brut national consiste notamment dans le revenu global recueilli par une personne ne résidant pas aux Pays-Bas à titre de revenus nets provenant du travail, dans la mesure où il s'agit d'un emploi exercé ou ayant été exercé aux Pays-Bas, ou encore de biens immobiliers situés dans cet État membre.
- 18 En principe, en vertu de l'article 2, paragraphe 2, de la WIB, un citoyen néerlandais ne résidant pas aux Pays-Bas qui est au service d'une personne morale de droit public néerlandaise est réputé résider aux Pays-Bas. Le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) précise qu'il résulte toutefois de son arrêt du 12 mars 1980 (n° 19180, BNB 1980/170) que, pour les revenus que la convention fiscale attribue au Royaume de Belgique, la détermination de la résidence prévue à l'article 2, paragraphe 2, de la WIB doit être écartée au bénéfice des dispositions de ladite convention.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 19 M. Renneberg a transféré sa résidence des Pays-Bas en Belgique au cours du mois de décembre 1993. Il a occupé dans ce dernier État membre, durant les années 1996 et 1997, une habitation propre qu'il avait acquise au cours de l'année 1993 et financée par un emprunt hypothécaire contracté auprès d'une banque néerlandaise.
- 20 Durant les années 1996 et 1997, M. Renneberg était employé dans la fonction publique auprès de la commune néerlandaise de Maastricht. Durant ces deux années, il a recueilli l'intégralité de ses revenus professionnels aux Pays-Bas.
- 21 En Belgique, M. Renneberg était redevable d'un impôt relatif à son habitation propre, à savoir le précompte immobilier. Il est constant que les revenus négatifs tirés par M. Renneberg de son habitation belge n'ont pas eu d'incidence sur le montant de cet impôt.
- 22 Dans le cadre de l'imposition de ses revenus aux Pays-Bas au titre des années fiscales 1996 et 1997, M. Renneberg a sollicité la déduction des revenus négatifs afférents à sa résidence belge. Cette demande portait sur la différence entre la valeur locative de l'habitation et les intérêts hypothécaires versés.
- 23 Aux Pays-Bas, l'administration fiscale néerlandaise a établi les avis d'imposition pour ces années sur la base d'un revenu imposable, respectivement, de 75 265 NLG et de 78 600 NLG, sans admettre comme poste de déduction des revenus néerlandais de M. Renneberg les revenus négatifs afférents à son habitation en Belgique. D'après la déclaration fiscale de celui-ci, ces revenus négatifs s'élevaient à 8 165 NLG en 1996 et à 8 195 NLG en 1997.
- 24 Les réclamations introduites contre lesdits avis d'imposition ont fait l'objet de décisions de rejet.
- 25 Le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (cour d'appel de 's-Hertogenbosch) ayant rejeté les recours qu'il avait introduits contre ces décisions par deux arrêts du 31 octobre 2002, M. Renneberg s'est pourvu en cassation contre ces arrêts devant le Hoge Raad der Nederlanden.
- 26 Il résulte des constatations de la juridiction de renvoi que le requérant au principal doit, en vertu de l'article 4 de la convention fiscale, être considéré comme résidant en Belgique.
- 27 Il s'ensuit que, aux Pays-Bas, M. Renneberg n'est pas considéré comme assujetti à l'impôt de

manière illimitée, mais est soumis, pour ce qui concerne les revenus dont la convention fiscale attribue l'imposition au Royaume de Belgique, au régime applicable aux contribuables non-résidents. Partant, les revenus, négatifs ou positifs, dont l'imposition échoit au Royaume de Belgique en vertu de cette convention sont sans incidence sur l'imposition grevant les revenus, positifs ou négatifs, qui, conformément à cette même convention, sont imposables aux Pays-Bas.

- 28 Dans le cadre de son pourvoi, M. Renneberg a invoqué l'arrêt de la Cour du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225). Il a fait valoir que, dès lors qu'il a exercé son droit à la libre circulation garanti par l'article 39 CE, il doit pouvoir bénéficier aux Pays-Bas des avantages qui y sont accordés aux contribuables résidents, car il se trouve, en ce qui concerne ses revenus imposables et le lieu où ils sont recueillis, dans une situation comparable dans une très large mesure à celle desdits contribuables.
- 29 Le Hoge Raad der Nederlanden relève que l'avantage fiscal en cause au principal n'est pas fondé sur la situation personnelle et familiale du contribuable, à la différence de ceux en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Schumacker, précité.
- 30 Cette juridiction considère que, contrairement à la prise en compte, dans la fiscalité directe, de la situation personnelle et familiale au titre du principe de progressivité, la possibilité d'imputer, à l'intérieur d'un même système fiscal, des revenus négatifs appartenant à une catégorie de revenus déterminée sur des revenus positifs relevant d'une autre catégorie de revenus n'est pas une caractéristique à ce point universelle de la fiscalité directe que le contribuable qui est assujéti à l'impôt dans différents États membres du fait qu'il a exercé un droit de libre circulation garanti par le traité CE devrait pouvoir en bénéficier dans un de ces États.
- 31 Estimant toutefois que le litige au principal soulève certaines difficultés d'interprétation du droit communautaire, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Faut-il interpréter les articles 39 CE et 56 CE en ce sens qu'un de ces articles ou les deux s'opposent à ce qu'un contribuable dont les revenus provenant de l'habitation propre qu'il occupe dans son État [membre] de résidence présentent un solde négatif et qui recueille l'intégralité de ses revenus positifs, à savoir des revenus professionnels, dans un autre État membre que celui dans lequel il réside ne soit pas autorisé par cet autre État membre [...] à déduire de ses revenus professionnels imposables les revenus négatifs alors que l'État [membre] d'emploi accorde cette déduction à ses résidents?»

- 32 Par lettre notifiée le 4 avril 2008, la Cour a posé deux questions écrites au gouvernement néerlandais relatives à certains aspects du droit fiscal applicable aux Pays-Bas à l'époque des faits au principal, auxquelles ce gouvernement a répondu par courrier déposé au greffe de la Cour le 24 avril 2008.

### **Sur la question préjudicielle**

- 33 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 39 CE et/ou l'article 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident de l'État membre dans lequel il perçoit des revenus constituant la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables ne peut, aux fins de la détermination de l'assiette d'imposition desdits revenus dans cet État membre, faire valoir des revenus négatifs relatifs à une maison à usage d'habitation située dans un autre État membre, dont il est propriétaire, alors qu'un résident du premier État membre peut faire valoir de tels revenus négatifs pour la détermination de l'assiette

d'imposition de ses revenus.

*Sur la question préjudicielle en tant qu'elle vise l'article 39 CE*

Sur l'applicabilité de l'article 39 CE

- 34 À titre liminaire, il importe de préciser qu'il n'a pas été soutenu que la situation d'une personne telle que M. Renneberg échapperait au champ d'application de la libre circulation des travailleurs au motif que l'emploi occupé par cette personne constituerait un emploi dans l'administration publique au sens de l'article 39, paragraphe 4, CE. Par ailleurs, le dossier ne contient aucune indication en ce sens. Il y a lieu par conséquent de partir de la prémisse que l'activité économique en cause au principal ne relève pas des emplois que le paragraphe 4 de l'article 39 CE exclut du champ d'application des paragraphes 1 à 3 du même article.
- 35 Selon le gouvernement néerlandais ainsi que, dans ses observations écrites, la Commission des Communautés européennes, en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs, il s'agit en l'espèce d'une situation purement interne. Un ressortissant néerlandais qui continue à exercer ses activités économiques aux Pays-Bas après son déménagement en Belgique pour des raisons privées n'aurait pas la qualité de travailleur migrant et n'aurait pas fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs.
- 36 À cet égard, il convient de constater que tout ressortissant communautaire, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui exerce une activité salariée dans un État membre autre que celui de sa résidence relève du champ d'application de l'article 39 CE (voir en ce sens, notamment, arrêts du 21 février 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, point 31; du 18 juillet 2007, Hartmann, C-212/05, Rec. p. I-6303, point 17, ainsi que Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, Rec. p. I-6705, point 15; du 11 septembre 2007, Hendrix, C-287/05, Rec. p. I-6909, point 46, et du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, C-152/05, non encore publié au Recueil, point 20).
- 37 Il s'ensuit que la situation d'un ressortissant communautaire tel que M. Renneberg, qui, par suite du transfert de sa résidence d'un premier État membre vers un second État, exerce une activité salariée dans un État membre autre que celui où se trouve sa résidence, relève depuis ledit transfert du champ d'application de l'article 39 CE.
- 38 Il convient par conséquent d'examiner si, comme le soutient le requérant au principal et comme la Commission l'a fait valoir lors de l'audience, l'article 39 CE s'oppose, dans une situation telle que celle de M. Renneberg, à l'application d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

Sur la libre circulation des travailleurs

– Observations soumises à la Cour

- 39 Le gouvernement néerlandais, dans l'hypothèse où la Cour jugerait que l'article 39 CE est applicable à une situation telle que celle en cause au principal, de même que le gouvernement suédois, estime que la différence de traitement à laquelle est confronté M. Renneberg par rapport à un contribuable résident n'est pas contraire à l'article 39 CE, car elle résulterait exclusivement de la répartition du pouvoir d'imposition prévue par la convention fiscale.
- 40 Selon le gouvernement néerlandais, du fait de cette répartition, il incombe exclusivement au Royaume de Belgique de tenir compte des revenus négatifs et positifs tirés de l'habitation belge de M. Renneberg. Le Royaume des Pays-Bas ne pourrait imposer que les revenus professionnels de celui-ci et ne serait pas en droit d'inclure ses revenus immobiliers dans l'assiette d'imposition. Le

traité ne garantirait d'ailleurs pas à un citoyen de l'Union européenne que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusqu'alors est neutre en matière d'imposition.

41 Ledit gouvernement en déduit que la différence de traitement en cause au principal se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables et n'implique donc aucune discrimination.

42 En revanche, la Commission considère, en substance, que, du point de vue de l'État membre d'emploi, les situations d'un résident et d'un non-résident qui perçoivent la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus imposables dans cet État sont comparables. Selon elle, la réglementation en cause au principal établit une différence de traitement entre ces deux catégories de contribuables en fonction du seul lieu de résidence. Une telle différence de traitement fiscal serait constitutive d'une discrimination indirecte interdite par l'article 39 CE, puisque, aux Pays-Bas, des revenus négatifs relatifs à une habitation en Belgique sont pris en compte dans le cas d'un contribuable résident, mais ne le sont pas dans celui d'un contribuable non-résident.

– Appréciation de la Cour

43 Il résulte d'une jurisprudence constante que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de la Communauté européenne et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (voir, notamment, arrêt du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, point 24, et arrêts précités Ritter-Coulais, point 33; Lakebrink et Peters-Lakebrink, point 17, ainsi que Commission/Allemagne, point 21).

44 Il peut être déduit de la jurisprudence rappelée aux points 36 et 43 du présent arrêt que l'enseignement exposé à ce dernier point concerne des mesures qui pourraient défavoriser les ressortissants communautaires qui exercent une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de leur résidence, ce qui comprend en particulier les ressortissants communautaires souhaitant continuer à exercer une activité économique dans un État membre donné après qu'ils ont transféré leur résidence dans un autre État membre.

45 Il résulte de la décision de renvoi que, à la différence des personnes travaillant et résidant aux Pays-Bas, M. Renneberg, travaillant aux Pays-Bas tout en résidant en Belgique, n'a pas le droit, selon la législation néerlandaise, de demander la prise en compte des revenus négatifs liés à son bien immobilier situé en Belgique pour la détermination de l'assiette d'imposition de ses revenus perçus aux Pays-Bas.

46 Par conséquent, suivant une réglementation telle que celle en cause au principal, le traitement réservé aux contribuables non-résidents est moins avantageux que celui dont bénéficient les contribuables résidents.

47 Il importe, dès lors, d'examiner si, comme le soutiennent les gouvernements néerlandais et suédois, une telle différence de traitement fiscal frappant les contribuables ne résidant pas dans l'État membre concerné ne saurait être contraire à l'article 39 CE, car elle trouverait son fondement dans la répartition du pouvoir d'imposition prévue par une convention préventive de la double imposition telle que la convention fiscale.

48 Certes, en vertu d'une jurisprudence constante, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie

conventionnelle, les doubles impositions. Dans ce contexte, les États membres sont libres, dans le cadre de conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57; du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 93, et du 19 janvier 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, point 49).

- 49 En l'occurrence, en adoptant les articles 6 et 19, paragraphe 1, de la convention fiscale, le Royaume des Pays-Bas et le Royaume de Belgique ont fait usage de la liberté de fixer les facteurs de rattachement de leur choix aux fins de la détermination de leurs compétences fiscales respectives. Ainsi, au titre de l'article 6 de cette convention, il revient au Royaume de Belgique d'imposer les revenus provenant d'un bien immobilier situé sur son territoire, alors que, en vertu de l'article 19, paragraphe 1, de ladite convention, les traitements d'un agent de la fonction publique néerlandaise tel que M. Renneberg sont imposés aux Pays-Bas.
- 50 Toutefois, cette répartition de la compétence fiscale ne permet pas aux États membres d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité (voir, en ce sens, arrêts Bouanich, précité, point 50; du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 54, et du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 24).
- 51 En effet, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti dans le cadre de conventions bilatérales préventives de la double imposition, les États membres sont tenus de se conformer aux règles communautaires (voir, en ce sens, arrêts précités Saint-Gobain ZN, point 58, et Bouanich, point 50) et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement national en ce qui concerne les ressortissants des autres États membres et leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité (voir arrêt de Groot, précité, point 94).
- 52 Dans le contexte de l'affaire au principal, il y a lieu de constater que l'usage par les parties à la convention fiscale de leur liberté de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la détermination de leurs compétences fiscales respectives ne signifie pas pour autant que le Royaume des Pays-Bas soit privé de toute compétence pour prendre en compte, aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus d'un contribuable non-résident qui perçoit l'essentiel ou la totalité de ses revenus imposables aux Pays-Bas, les revenus négatifs afférents à un immeuble situé en Belgique.
- 53 Il s'impose en effet de constater, à l'instar de M. l'avocat général au point 81 de ses conclusions, que, s'agissant des contribuables résidents, le seul fait que ces derniers perçoivent des revenus relatifs à un immeuble situé sur le territoire du Royaume de Belgique, sur lesquels cet État membre exerce sa compétence fiscale, ne fait pas obstacle à ce que le Royaume des Pays-Bas inclue de tels revenus immobiliers dans l'assiette de l'impôt sur les revenus devant être acquitté par lesdits contribuables.
- 54 Cette circonstance, mise en exergue par la juridiction de renvoi, a d'ailleurs été confirmée par le gouvernement néerlandais dans ses réponses aux questions écrites posées par la Cour.
- 55 Plus précisément, s'agissant des revenus positifs afférents à un immeuble situé en Belgique qui sont inclus dans l'assiette de l'impôt devant être acquitté aux Pays-Bas en vertu de l'article 24, paragraphe 1, point 1, de la convention fiscale, une réduction de l'impôt proportionnelle à la part de ces revenus dans la base imposable est accordée, conformément aux modalités prévues à l'article 24, paragraphe 1, point 2, de la convention fiscale, dans le but d'éviter la double imposition.
- 56 Quant aux revenus négatifs relatifs à un immeuble situé en Belgique, il ressort de la décision de

renvoi et des réponses du gouvernement néerlandais aux questions écrites posées par la Cour qu'ils sont pris en compte pour la détermination du revenu imposable des contribuables résidents et que, dans l'hypothèse où un revenu étranger positif serait recueilli de ce même bien lors d'un exercice fiscal ultérieur, la réduction destinée à éviter la double imposition de ce revenu positif serait calculée en déduisant le revenu négatif antérieur dudit revenu positif, conformément à l'article 3, paragraphe 4, de l'arrêté de 1989, qui relève des dispositions sur la compensation des pertes figurant dans la réglementation néerlandaise tendant à éviter la double imposition, auxquelles renvoie l'article 24, paragraphe 1, point 2, de la convention fiscale.

- 57 Cette convention ne s'opposant pas à la prise en compte, pour le calcul de l'impôt sur les revenus d'un contribuable résident, des revenus négatifs relatifs à un bien immobilier situé en Belgique, il apparaît dès lors que, contrairement à la thèse du gouvernement néerlandais, le refus de déduction opposé à un contribuable tel que M. Renneberg ne découle pas du choix opéré dans cette même convention d'attribuer la compétence de taxer les revenus immobiliers des contribuables relevant du champ d'application de ladite convention à l'État membre sur le territoire duquel est situé l'immeuble concerné.
- 58 La prise en compte ou le refus de prise en compte des revenus négatifs concernés dépend donc en réalité de l'existence ou de l'absence de la qualité de résidents aux Pays-Bas desdits contribuables.
- 59 Or, en ce qui concerne la fiscalité directe, la Cour a certes admis, dans des affaires relatives à la taxation des revenus des personnes physiques, que la situation des résidents et celle des non-résidents d'un État membre donné ne sont, en règle générale, pas comparables, car elles présentent des différences objectives tant du point de vue de la source du revenu que du point de vue de la capacité contributive personnelle du contribuable ou de la prise en compte de la situation personnelle et familiale (arrêt du 22 mars 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, point 19 et jurisprudence citée).
- 60 La Cour a toutefois précisé que, en présence d'un avantage fiscal dont le bénéfice serait refusé aux non-résidents, une différence de traitement entre ces deux catégories de contribuables peut être qualifiée de discrimination au sens du traité dès lors qu'il n'existe aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement sur ce point entre lesdites catégories (arrêt Talotta, précité, point 19 et jurisprudence citée).
- 61 Tel est notamment le cas lorsqu'un contribuable non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans son État membre de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État membre d'emploi, de sorte que l'État membre de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (voir, notamment, arrêts précités Schumacker, point 36, ainsi que Lakebrink et Peters-Lakebrink, point 30).
- 62 Dans une telle situation, la discrimination consiste dans le fait que la situation personnelle et familiale d'un non-résident qui perçoit dans un État membre autre que celui de sa résidence l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux n'est prise en compte ni dans l'État membre de résidence ni dans l'État membre d'emploi (arrêts précités Schumacker, point 38, ainsi que Lakebrink et Peters-Lakebrink, point 31).
- 63 Au point 34 de l'arrêt Lakebrink et Peters-Lakebrink, précité, la Cour a précisé que la portée de la jurisprudence issue de l'arrêt Schumacker, précité, s'étend à tous les avantages fiscaux liés à la capacité contributive du non-résident qui ne sont accordés ni dans l'État membre de résidence ni dans l'État membre d'emploi.

- 64 Cette jurisprudence s'applique dans une situation telle que celle en cause au principal.
- 65 En effet, un contribuable tel que M. Renneberg ne peut, aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus professionnels qu'il acquitte aux Pays-Bas, demander la prise en compte des pertes locatives se rapportant à un immeuble dont il est propriétaire en Belgique, contrairement au contribuable qui réside et travaille aux Pays-Bas et qui, subissant des pertes locatives afférentes soit à un immeuble situé aux Pays-Bas qu'il occupe personnellement, soit à un immeuble situé en Belgique qu'il n'occupe pas personnellement de manière permanente, peut faire valoir ces pertes aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus aux Pays-Bas.
- 66 Dans la mesure où, bien que résidant dans un État membre, une personne telle que M. Renneberg tire l'essentiel de ses revenus imposables d'une activité salariée exercée dans un autre État membre, sans recueillir de revenu significatif dans son État membre de résidence, elle se trouve, aux fins de la prise en compte de sa capacité contributive, dans une situation objectivement comparable, par rapport à son État membre d'emploi, à celle d'un résident de ce dernier État membre exerçant également une activité salariée dans celui-ci.
- 67 Or, il apparaît que, n'étant pas redevable, dans son État membre de résidence, de l'impôt sur les personnes physiques au titre de revenus immobiliers en dehors du précompte immobilier perçu de manière anticipée, une telle personne n'a pas la possibilité de demander la prise en compte des revenus négatifs liés à son bien immobilier situé dans cet État membre et se voit par ailleurs privée de toute possibilité de faire valoir ces revenus négatifs pour la détermination de l'assiette de ses revenus imposables dans son État membre d'emploi.
- 68 L'article 39 CE exige donc, en principe, que, dans une situation telle que celle de M. Renneberg, les revenus négatifs relatifs à une habitation située dans l'État membre de résidence soient pris en compte par les autorités fiscales de l'État membre d'emploi aux fins de la détermination de l'assiette des revenus imposables dans ce dernier État.
- 69 Il y a lieu de souligner à cet égard que, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 84 de ses conclusions, l'extension, par le Royaume des Pays-Bas, du traitement réservé aux contribuables résidents aux contribuables non-résidents percevant, tel M. Renneberg, la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus imposables aux Pays-Bas ne remettrait pas en cause les droits du Royaume de Belgique au titre de la convention fiscale et n'imposerait aucune nouvelle obligation à ce dernier.
- 70 Par ailleurs, il convient de rappeler que, au point 101 de l'arrêt de Groot, précité, la Cour a jugé que les mécanismes utilisés en vue d'éliminer la double imposition ou les systèmes fiscaux nationaux qui ont pour effet de l'éliminer ou de l'atténuer doivent cependant assurer aux contribuables des États membres concernés que, au total, l'ensemble de leur situation personnelle et familiale sera dûment prise en compte, quelle que soit la manière dont les États membres concernés ont réparti cette obligation entre eux, sous peine de créer une inégalité de traitement incompatible avec les dispositions du traité sur la libre circulation des travailleurs, qui ne résulterait nullement des disparités existant entre les législations fiscales nationales. Compte tenu de l'enseignement de l'arrêt Lakebrink et Peters-Lakebrink, précité, rappelé au point 63 du présent arrêt, ces considérations trouvent à s'appliquer également s'agissant de la prise en compte de la capacité contributive globale des travailleurs.
- 71 Dans la mesure où, ainsi qu'il a été exposé au point 56 du présent arrêt, le Royaume des Pays-Bas prend en considération, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus dû par les contribuables résidents, les revenus négatifs afférents à un immeuble situé en Belgique, il est également tenu, s'agissant des résidents de ce dernier État membre percevant la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus imposables aux Pays-Bas et ne recueillant aucun revenu significatif dans

leur État membre de résidence, de prendre en compte ces mêmes revenus négatifs aux mêmes fins, à défaut de quoi la situation de ces derniers contribuables ne serait prise en considération, à cet égard, dans aucun des deux États membres concernés.

72 Il convient, toutefois, d'examiner l'argument avancé par le gouvernement des Pays-Bas selon lequel les conséquences fiscales négatives découlant pour M. Renneberg de l'acquisition de son habitation en Belgique résulteraient de la disparité existant entre les régimes fiscaux internes des deux États membres concernés.

73 Selon ce gouvernement, cette disparité consiste en ce que la fiscalité néerlandaise permet de déduire des intérêts hypothécaires de revenus du travail alors que la fiscalité belge ne connaîtrait pas cette possibilité. En effet, selon le droit fiscal belge, les intérêts hypothécaires ne pourraient jamais être imputés sur des revenus autres que les revenus immobiliers. Ainsi, même si l'intéressé avait recueilli un revenu professionnel en Belgique, le solde négatif d'intérêts hypothécaires n'aurait pas pu être déduit de ce revenu.

74 D'après ledit gouvernement, ce n'est pas l'application du système néerlandais même qui aurait des conséquences fiscales défavorables pour M. Renneberg, mais le fait que la fiscalité belge permette moins largement de déduire les intérêts hypothécaires que le régime néerlandais. L'impossibilité pour M. Renneberg d'obtenir en Belgique la prise en compte de ses revenus négatifs serait la conséquence du déplacement de sa résidence dans cet État membre, et non de l'application de la réglementation fiscale néerlandaise. Or, lorsqu'une restriction aux libertés garanties par le traité résulte simplement de la disparité existant entre les fiscalités nationales, elle ne serait pas interdite par le droit communautaire.

75 À cet égard, il y a lieu d'observer que la différence de traitement en cause au principal ne provient pas, contrairement à ce qu'allègue le gouvernement néerlandais, de la simple disparité existant entre les législations fiscales nationales en présence. En effet, à supposer que le système belge d'impôt sur les revenus soit tel que le présente ce gouvernement, même si le Royaume de Belgique autorisait la prise en compte de pertes telles que celles en cause au principal aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les revenus de ses résidents, un contribuable se trouvant dans une situation telle que celle de M. Renneberg, qui perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus aux Pays-Bas, serait incapable, en tout état de cause, de tirer profit d'un tel avantage.

76 Il convient, par ailleurs, d'écarter un autre argument avancé dans ce contexte, à l'audience, par le gouvernement néerlandais et tiré, en substance, du risque d'une double prise en compte des pertes relatives à l'immeuble d'un contribuable non-résident qui est situé en Belgique.

77 En effet, d'une part, la réglementation nationale en matière de double imposition, lue en combinaison avec l'article 24, paragraphe 1, point 2, de la convention fiscale, vise à éviter la réalisation d'un tel risque en ce qui concerne les contribuables résidents qui subissent des pertes de revenus afférents à un immeuble situé en Belgique, dont la situation peut être comparée avec celle d'un contribuable non-résident tel que M. Renneberg.

78 D'autre part, 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), peut, dans l'hypothèse où une partie des opérations d'un contribuable serait effectuée sur le territoire d'un État membre autre que celui où il exerce son activité salariée, être invoquée par un État membre afin d'obtenir, de la part des autorités compétentes d'un autre État membre, toutes les informations susceptibles de lui permettre l'établissement correct des impôts sur les revenus ou toutes les informations qu'il juge nécessaires pour apprécier le montant exact de l'impôt sur les revenus dû par un redevable en fonction de la législation qu'il applique (voir, en ce sens, arrêt du 26

juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 42).

- 79 Par conséquent, ainsi que la Commission l'a soutenu à l'audience, une différence de traitement telle que celle en cause au principal, qui est fondée sur la résidence, présente un caractère discriminatoire, puisque, alors que les revenus immobiliers négatifs afférents à un immeuble situé dans un autre État membre sont pris en considération par l'État membre concerné pour l'établissement de l'assiette d'imposition des revenus, notamment professionnels, des contribuables travaillant et résidant dans ce dernier État membre, ils ne peuvent pas l'être dans le cas d'un contribuable qui tire la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus imposables d'une activité salariée exercée dans ce même État membre, mais n'y réside pas.
- 80 Il s'ensuit qu'une réglementation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs interdite, en principe, par l'article 39 CE.
- 81 Il convient toutefois d'examiner si cette entrave est susceptible d'être admise. Selon la jurisprudence de la Cour, une mesure restrictive des libertés fondamentales garanties par le traité ne peut être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Mais encore faut-il, en pareil cas, que l'application d'une telle mesure soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir en ce sens, notamment, arrêts du 17 mars 2005, Kranemann, C-109/04, Rec. p. I-2421, point 33, et du 11 janvier 2007, Lyyski, C-40/05, Rec. p. I-99, point 38).
- 82 Or, aucune justification éventuelle n'a été invoquée par les gouvernements ayant présenté des observations à la Cour ni envisagée par la juridiction de renvoi.
- 83 Partant, l'article 39 CE s'oppose à ce que, dans la situation d'un contribuable non-résident tel M. Renneberg, percevant la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus imposables dans un État membre, l'administration fiscale de cet État membre refuse de prendre en considération les revenus négatifs relatifs à des biens immobiliers situés dans un autre État membre.
- 84 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident de l'État membre dans lequel il perçoit des revenus constituant la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables ne peut, aux fins de la détermination de l'assiette d'imposition desdits revenus dans cet État membre, faire valoir des revenus négatifs relatifs à une maison à usage d'habitation située dans un autre État membre, dont il est propriétaire, alors qu'un résident du premier État membre peut faire valoir de tels revenus négatifs pour la détermination de l'assiette d'imposition de ses revenus.

Sur la question préjudicielle en tant qu'elle vise l'article 56 CE

- 85 Au vu de la réponse apportée à la question posée en ce qui concerne les implications de l'article 39 CE sur l'applicabilité d'une réglementation fiscale telle que celle en cause au principal, il n'est pas nécessaire d'examiner si les dispositions du traité concernant la libre circulation des capitaux s'opposent également à une telle réglementation.

### **Sur les dépens**

- 86 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 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident de l'État membre dans lequel il perçoit des revenus constituant la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables ne peut, aux fins de la détermination de l'assiette d'imposition desdits revenus dans cet État membre, faire valoir des revenus négatifs relatifs à une maison à usage d'habitation située dans un autre État membre, dont il est propriétaire, alors qu'un résident du premier État membre peut faire valoir de tels revenus négatifs pour la détermination de l'assiette d'imposition de ses revenus.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: le néerlandais.