

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

18 décembre 2014 (*)

«Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Législation fiscale – Impôt sur le revenu – Contribuable non-résident – Déductibilité de dépenses afférentes à un monument historique occupé par son propriétaire – Non-déductibilité s'agissant d'un monument au seul motif qu'il n'est pas classé dans l'État d'imposition alors qu'il l'est dans l'État de résidence»

Dans l'affaire C-87/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 1^{er} février 2013, parvenue à la Cour le 21 février 2013, dans la procédure

Staatssecretaris van Financiën

contre

X,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, M. K. Lenaerts, vice-président de la Cour, faisant fonction de juge de la deuxième chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev et J. L. da Cruz Vilaça, juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour X, par MM. F. Engelen, S. Douma et G. Boulogne, en qualité de conseils,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} B. Koopman et M. Bulterman, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^{me} K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. A. Rubio González, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement français, par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} S. Brighthouse, en qualité d'agent, assistée de M. R. Hill, barrister,

– pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et W. Mölls, en qualité d'agents,
ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 4 septembre 2014,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 TFUE et 63 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) à X au sujet du refus des autorités fiscales néerlandaises de déduire des revenus de ce contribuable certaines dépenses liées à l'entretien de sa résidence, un château situé en Belgique protégé au titre de la législation sur les monuments historiques de cet État membre, au seul motif que ledit château n'est pas protégé au titre de la législation sur les monuments historiques du Royaume des Pays-Bas.

Le droit néerlandais

- 3 L'article 2.5, paragraphe 1, de la loi de 2001 relative à l'impôt sur le revenu (wet inkomstenbelasting 2001), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «loi relative à l'impôt sur le revenu»), dispose:

«Tout contribuable national qui ne réside aux Pays-Bas que pendant une partie de l'année civile et tout contribuable étranger qui réside dans un autre État membre de l'Union européenne, dans les îles néerlandaises de Bonaire, de Saint-Eustache et de Saba ou sur le territoire d'une puissance désignée par arrêté ministériel avec laquelle le Royaume des Pays-Bas a conclu un accord préventif de double imposition prévoyant l'échange d'informations, et qui est assujéti à l'impôt dans ledit État membre, dans les îles néerlandaises de Bonaire, de Saint-Eustache et de Saba ou sur le territoire de ladite puissance, peut opter pour le régime fiscal que la présente loi prévoit pour les contribuables nationaux. [...]»

- 4 Aux termes de l'article 3.1 de cette loi:

«1. Les revenus imposables tirés du travail et de l'habitation sont les revenus provenant de l'activité professionnelle et de l'habitation, diminués des pertes éventuelles liées à l'activité professionnelle et à l'habitation (section 3.13).

2. Les revenus tirés du travail et de l'habitation sont égaux au montant cumulé:

- a. du bénéfice imposable de l'entreprise (section 3.2),
- b. du salaire imposable (section 3.3),
- c. du résultat imposable provenant de diverses activités (section 3.4),
- d. d'allocations et de versements périodiques imposables (section 3.5),
- e. des revenus imposables tirés du logement propre (section 3.6),
- f. des dépenses négatives liées à l'octroi de revenus (section 3.8) et

g. des déductions négatives à caractère personnel (section 3.9),

diminué:

h. de la déduction pour absence ou quasi-absence de dettes liées au logement propre (section 3.6 bis),

i. des frais liés à l'octroi de revenus (section 3.7) et

j. des déductions à caractère personnel (chapitre 6).»

5 Il résulte des énonciations de la décision de renvoi que les revenus imposables provenant de l'habitation du contribuable sont déterminés de manière forfaitaire selon un pourcentage de la valeur de l'habitation.

6 Le chapitre 6 de la loi relative à l'impôt sur le revenu établit, notamment, des règles particulières relatives à la déduction des dépenses liées à un bâtiment classé. La faculté de déduction existe à la fois pour les habitations propres et pour les bâtiments classés produisant des revenus provenant de l'épargne et des placements, tels que visés au chapitre 5 de ladite loi, à savoir les résidences secondaires et les maisons de rapport. Sur la base de l'article 6.31 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, lu en combinaison avec l'article 6.1, paragraphe 2, ab initio et sous g, de ladite loi, les dépenses relatives à un bâtiment classé, pour autant qu'elles dépassent un certain seuil, peuvent sous certaines conditions être prises en compte comme poste de déduction personnelle. Ces conditions ne sont pas liées à la personne ou à la capacité contributive du contribuable. Dans les cas où le bâtiment classé doit être considéré comme habitation propre, ledit régime vise à permettre la déduction des frais d'entretien dans la limite du forfait mentionné au point précédent.

7 L'article 6.2 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, intitulé «Prise en considération des déductions à caractère personnel», est ainsi rédigé:

«1. La déduction à caractère personnel diminue les revenus tirés du travail et de l'habitation de l'exercice, sans que ceux-ci puissent être inférieurs à zéro.

2. Si la déduction à caractère personnel ne vient pas en diminution des revenus tirés du travail et de l'habitation de l'exercice, elle est portée en diminution des revenus imposables provenant de l'épargne et des investissements de l'exercice sans que ceux-ci puissent être inférieurs à zéro.

3. Si la déduction à caractère personnel ne vient pas en diminution des revenus tirés du travail et de l'habitation ou des revenus imposables provenant de l'épargne et des investissements de l'exercice, elle est portée en diminution des revenus provenant d'une participation importante de l'exercice, sans que ceux-ci puissent être inférieurs à zéro.

4. Pour l'application des paragraphes 1 et 3, les revenus tirés du travail et de l'habitation et les revenus provenant d'une participation importante de l'exercice sont déterminés sans tenir compte des revenus à conserver.

5. En cas de diminution, ce sont tout d'abord les dépenses liées aux coûts d'entretien spécifiques visés à l'article 6.1, paragraphe 2, sous d, qui sont prises en considération.»

8 L'article 6 de la loi sur les monuments historiques de 1988 (Monumentenwet 1988), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «loi sur les monuments historiques»), dispose:

«1. Notre Ministre tient, pour chaque commune, un registre des bâtiments protégés. Il inscrit

dans le registre les monuments historiques qu'il a désignés, dans la mesure où aucun recours n'est formé contre la désignation ou si un tel recours a été rejeté.

2. Notre Ministre envoie aux députations permanentes ainsi qu'au bourgmestre et aux échevins un exemplaire de toute inscription faite dans le registre.

3. L'exemplaire adressé au bourgmestre et aux échevins est déposé au secrétariat de la commune pour consultation. Tout citoyen peut s'y rendre et en obtenir une copie à ses frais.»

9 L'article 7 de cette loi prévoit:

«1. L'article 3, paragraphes 2 à 6, l'article 4 et l'article 6 ne s'appliquent pas si le monument historique ne se situe pas sur le territoire d'une commune.

2. Avant de statuer sur un monument visé au paragraphe 1, notre Ministre entend le Conseil.

3. Notre Ministre tient un registre national dans lequel il inscrit les monuments désignés par lui, visés au paragraphe 1, pour autant qu'aucun recours n'a été formé contre la désignation ou si un tel recours a été rejeté. Un exemplaire de l'inscription est transmis à l'instance qui gère la zone concernée, ainsi qu'aux députations permanentes si le monument se situe sur le territoire d'une province.»

10 L'article 3 de la même loi prévoit les modalités de reconnaissance de la qualité de monument historique d'un bien dans les termes suivants:

«1. Notre Ministre peut reconnaître d'office à un monument immobilier le statut de monument protégé.

2. Avant de prendre une décision en la matière, notre Ministre consulte le bourgmestre et les échevins de la commune dans laquelle se situe le monument, ainsi que les députations permanentes si ledit monument est sis en dehors des aires d'agglomération désignées en vertu de la loi sur la circulation routière de 1994.

3. Notre Ministre notifie la demande d'avis visée au paragraphe 2 aux personnes désignées comme propriétaires et ayants droit dans l'enregistrement de base du cadastre.

4. Le bourgmestre et les échevins offrent aux intéressés visés au paragraphe 3 la possibilité d'être entendus et organisent la concertation visée à l'article 2, paragraphe 2.

5. Le bourgmestre et les échevins notifient leur avis dans les cinq mois suivant l'envoi de la demande d'avis visée au paragraphe 2; les députations permanentes, dans les quatre mois.

6. Notre Ministre décide, après avoir entendu le Conseil, dans les dix mois suivant la date d'envoi de la demande d'avis au bourgmestre et aux échevins.»

11 Bien que la loi sur les monuments historiques ne pose pas de condition explicite de localisation du monument sur le territoire néerlandais, la juridiction de renvoi tient pour acquis que cette condition découle nécessairement de l'économie générale de ladite loi, telle qu'éclairée par ses travaux préparatoires.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 X, ressortissant néerlandais, a déménagé au cours de l'année 2004 des Pays-Bas vers la Belgique

pour y résider dans un château dont il est le propriétaire.

- 13 Ce château est protégé en Belgique au titre des monuments historiques. Aux Pays-Bas, en revanche, il n'est inscrit à aucun des registres mentionnés à l'article 6 ou à l'article 7 de la loi sur les monuments historiques.
- 14 Au cours de l'exercice fiscal en cause au principal, X exerçait aux Pays-Bas la fonction de directeur d'une société dont il était l'unique actionnaire. Il ne percevait aucun revenu d'activité en Belgique.
- 15 Ayant opté pour le régime prévu pour les contribuables résidant aux Pays-Bas, il a déclaré ses revenus dans cet État membre en en déduisant la somme de 18 140 euros au titre de frais d'entretien et d'amortissement du château, dont il avait fait son habitation propre au sens de la loi néerlandaise relative à l'impôt sur le revenu.
- 16 X a, par la suite, fait l'objet d'un redressement quant à cette déduction au motif que n'était pas remplie la condition prévue à l'article 6.31, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu tenant à ce que le monument soit inscrit dans l'un des registres visés aux articles 6 et 7 de la loi sur les monuments historiques.
- 17 Le Rechtbank Breda, considérant que le droit à déduction en cause ne saurait être limité aux monuments situés aux Pays-Bas, a accueilli le recours de X contre ce redressement. Le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a rejeté l'appel interjeté par l'administration fiscale néerlandaise. Le Staatssecretaris van Financiën s'est pourvu en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden.
- 18 C'est dans ce contexte que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Le droit de l'Union, et en particulier la réglementation en matière de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux, s'oppose-t-il à ce qu'une personne résidant en Belgique qui, à sa demande, est imposée, comme contribuable résident, aux Pays-Bas, et qui a exposé des dépenses relatives à un château qui est son habitation propre, situé en Belgique et considéré dans cet État comme monument et site rural protégé, ne puisse pas déduire ces dépenses pour l'imposition des revenus aux Pays-Bas, au motif que le château n'a pas été enregistré aux Pays-Bas comme monument historique protégé?
- 2) Dans quelle mesure importe-t-il à cet égard que l'intéressé puisse déduire, pour l'impôt sur le revenu dans son pays de résidence, la Belgique, lesdites dépenses de ses revenus mobiliers actuels ou à venir, par le choix d'une imposition progressive de ces revenus?»

Sur les questions préjudicielles

- 19 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 49 TFUE et 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre réservant, au nom de la protection du patrimoine culturel national, la déductibilité de dépenses afférentes aux monuments classés aux seuls propriétaires de monuments sis sur son territoire.
- 20 À titre liminaire, il y a lieu de préciser que, même si peuvent être affectées tant la liberté de circulation des capitaux que la liberté d'établissement, il convient, dans le contexte de l'affaire au principal, de répondre aux questions ainsi reformulées à la lumière de la liberté d'établissement.

- 21 En effet, relève du champ d'application de l'article 49 TFUE tout résident d'un État membre, quelle que soit sa nationalité, qui détient dans le capital d'une société établie dans un autre État membre une participation lui conférant une influence certaine sur les décisions de cette société, lui permettant d'en déterminer les activités (voir arrêt N, C-470/04, EU:C:2006:525, point 27).
- 22 Or tel est le cas de X, qui, au cours de l'exercice fiscal en cause au principal, a élu domicile en Belgique et a géré, aux Pays-Bas, les affaires de la société de droit néerlandais dont il était l'unique actionnaire.
- 23 Selon une jurisprudence constante, l'article 49 TFUE s'oppose à toute mesure nationale qui, même applicable sans distinction tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de la liberté d'établissement garantie par le traité FUE (voir, notamment, arrêt Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, point 43 et jurisprudence citée).
- 24 Force est de constater que la législation en cause au principal constitue une restriction à la liberté d'établissement.
- 25 En effet, dans des situations telles que celle de X, qui n'est pas domicilié aux Pays-Bas mais a opté, parce qu'il exerce la totalité de son activité dans cet État membre, pour le régime fiscal des résidents, cette législation entraîne une différence de traitement entre contribuables habitant un monument historique selon que leur lieu d'habitation se situe ou non sur le territoire national.
- 26 Cette différence de traitement est susceptible de dissuader les contribuables ayant pour habitation un monument historique sis sur le territoire d'un État membre d'exercer leur activité dans un autre État membre.
- 27 Il ne pourrait, toutefois, y avoir de discrimination au sens du traité entre résidents et non-résidents que si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, il était établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable (voir arrêt Commission/Estonie, C-39/10, EU:C:2012:282, point 51).
- 28 Or, la Cour considère que tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal.
- 29 En effet, l'objet de la législation nationale en cause au principal, tel qu'il résulte notamment de l'exposé des motifs de la proposition de loi ayant abouti à la loi relative à l'impôt sur le revenu, est la conservation et la préservation du patrimoine culturel et historique des Pays-Bas, au moyen d'une déductibilité spéciale de certaines dépenses afférentes aux monuments classés, notamment à ceux servant de logement à leur propriétaire.
- 30 C'est, d'ailleurs, au regard de cette finalité que le Royaume des Pays-Bas a ouvert ladite déductibilité aux contribuables propriétaires d'un monument classé sis aux Pays-Bas quand bien même ils résideraient dans un autre État membre, ainsi que cela résulte des observations écrites présentées par le gouvernement néerlandais.
- 31 Dès lors, le fait de réserver aux seuls propriétaires de monuments classés sis sur le territoire national le bénéfice d'un avantage fiscal dont l'objet est de préserver le patrimoine culturel et historique des Pays-Bas est inhérent à l'objectif poursuivi par le législateur national.
- 32 La différence de traitement qui en résulte s'applique donc à des catégories de contribuables qui ne sauraient être regardés comme se trouvant dans des situations objectivement comparables.

- 33 Il ne pourrait en aller autrement que dans l'hypothèse où le contribuable établirait que le monument dont il est le propriétaire, bien que situé sur le territoire d'un État membre autre que le Royaume des Pays-Bas, constitue néanmoins un élément du patrimoine culturel et historique néerlandais, et qu'une telle circonstance serait de nature à le rendre susceptible, si ce n'était son extraterritorialité, de faire l'objet d'une protection au titre de la loi néerlandaise sur les monuments historiques.
- 34 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation d'un État membre réservant, au nom de la protection du patrimoine culturel et historique national, la déductibilité de dépenses afférentes aux monuments classés aux seuls propriétaires de monuments sis sur son territoire, pour autant que cette possibilité est ouverte aux propriétaires de monuments susceptibles de se rattacher au patrimoine culturel et historique de cet État membre en dépit de leur localisation sur le territoire d'un autre État membre.

Sur les dépens

- 35 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation d'un État membre réservant, au nom de la protection du patrimoine culturel et historique national, la déductibilité de dépenses afférentes aux monuments classés aux seuls propriétaires de monuments sis sur son territoire, pour autant que cette possibilité est ouverte aux propriétaires de monuments susceptibles de se rattacher au patrimoine culturel et historique de cet État membre en dépit de leur localisation sur le territoire d'un autre État membre.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.