

## ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

18 juin 2015 (\*)

«Renvoi préjudiciel – Libre circulation des travailleurs – Législation fiscale – Impôts sur le revenu – Revenus perçus sur le territoire d'un État membre – Travailleur non-résident – Imposition dans l'État d'emploi – Conditions»

Dans l'affaire C-9/14,

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 13 décembre 2013, parvenue à la Cour le 13 janvier 2014, dans la procédure

**Staatssecretaris van Financiën**

contre

**D. G. Kieback,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça et C. Lycourgos, juges

avocat général: M<sup>me</sup> E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour M. Kieback, par MM. S. Douma, G. Boulogne, et N. Schipper, belastingadviseurs,
- pour le gouvernement néerlandais, par M<sup>mes</sup> M. Bulterman et B. Koopman, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M<sup>me</sup> K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, M<sup>me</sup> M. Rebelo et M. J. Martins da Silva, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M<sup>mes</sup> A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, MM. L. Swedenborg, E. Karlsson et M<sup>me</sup> K. Sparrman, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. A. Cordewener et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 5 mars 2015,

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 39 CE (devenu article 45 TFUE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) à M. Kieback au sujet du refus de l'administration fiscale néerlandaise d'imputer sur les revenus perçus par l'intéressé au cours de la période pendant laquelle il occupait un emploi salarié aux Pays-Bas, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars 2005, les charges supportées pendant la même période à raison du remboursement d'un emprunt garanti par une hypothèque et contracté pour l'acquisition d'un logement lui appartenant et sis en Allemagne.

### Le cadre juridique

3 Aux Pays-Bas, l'article 2.3 de la loi relative à l'impôt sur les revenus de 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, ci-après la «loi de 2001») dispose:

«L'impôt sur les revenus porte sur les revenus suivants, perçus par le contribuable au cours de l'année civile en cause:

- a) les revenus imposables provenant du travail ou d'une habitation,
- b) les revenus imposables provenant d'une participation importante et
- c) les revenus imposables provenant de l'épargne et des placements.»

4 L'article 2.4 de la loi de 2001 prévoit:

«1. Les revenus imposables provenant du travail ou d'une habitation sont déterminés:

- a) pour les contribuables nationaux: selon les dispositions du chapitre 3,
- b) pour les contribuables étrangers: selon les dispositions de la section 7.2 [...]

5 Aux termes de l'article 2.5 de la loi de 2001:

«1. 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 ou sur le territoire d'une puissance désignée par arrêté ministériel, avec laquelle le Royaume des Pays-Bas a conclu un accord préventif de la double imposition prévoyant l'échange d'informations, et qui est assujéti à l'impôt dans ledit État membre ou sur le territoire de ladite puissance, peuvent opter pour le régime fiscal que la présente loi prévoit pour les contribuables nationaux [...]

[...]

6 En vertu de l'article 3.120, paragraphe 1, de la loi de 2001, un résident des Pays-Bas est en droit de déduire les «revenus négatifs» provenant d'un logement lui appartenant en propre, situé aux Pays-Bas.

7 Selon l'article 7.1, sous a), de la loi de 2001, l'impôt est prélevé sur les revenus imposables du fait d'un travail et d'un logement aux Pays-Bas, perçus au cours de l'année civile.

- 8 En vertu de l'article 7.2, paragraphe 2, sous b) et f), de la loi de 2001, font partie des revenus imposables du fait d'un travail et d'un logement le salaire imposable relatif à un travail exercé aux Pays-Bas et, le cas échéant, les revenus imposables provenant d'un logement possédé en propre aux Pays-Bas.

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

- 9 M. Kieback est un ressortissant allemand. Pendant la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars 2005, date à laquelle il est parti exercer une activité professionnelle aux États-Unis, M. Kieback travaillait aux Pays-Bas, mais résidait en Allemagne, où il possédait un logement en propre.
- 10 S'il avait conservé son emploi aux Pays-Bas pendant toute l'année 2005, il aurait pu, bien qu'étant non-résident dans cet État membre, imputer sur les revenus de son activité salariée imposables au titre de cette année les «revenus négatifs» afférents à son logement et résultant des charges de l'emprunt contracté pour l'acquisition de celui-ci, à condition qu'il ait perçu, dans ce même État membre, l'essentiel de ses revenus pendant ladite année.
- 11 L'administration fiscale néerlandaise ayant constaté que M. Kieback avait perçu l'essentiel de ses revenus de l'année 2005 aux États-Unis, a imposé l'intéressé sur les revenus perçus aux Pays-Bas au titre de cette année, sans tenir compte des «revenus négatifs» afférents à son logement.
- 12 Après le rejet de sa réclamation adressée à cette administration, M. Kieback a porté le litige devant le Rechtbank te Breda (tribunal de Breda), qui a fait droit à sa demande. Saisi en appel, le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (cour d'appel de Bois-le-Duc) a, le 23 mars 2012, confirmé la décision rendue en première instance.
- 13 Le Staatssecretaris van Financiën s'est pourvu en cassation devant la juridiction de renvoi en soutenant que, conformément à la jurisprudence de la Cour, la reconnaissance à un non-résident d'avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale sur un pied d'égalité avec les résidents n'est obligatoire que si au moins 90 % des revenus globaux de la personne concernée sont imposés dans son État d'emploi et que ce critère doit être apprécié sur une base annuelle dans cet État.
- 14 La juridiction de renvoi se demande si, dans un cas tel que celui en cause au principal, aux fins de savoir si le contribuable acquiert la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État d'emploi, la situation à prendre en considération devrait être non pas l'année fiscale dans sa totalité, mais uniquement celle correspondant à la période pendant laquelle le contribuable a résidé dans un État membre, en l'occurrence la République fédérale d'Allemagne, et a travaillé dans un autre État membre, à savoir le Royaume des Pays-Bas. Si cette approche lui semble être la plus logique, la juridiction de renvoi fait état cependant de ses doutes, eu égard à la recommandation 94/79/CE de la Commission, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence (JO 1994, L 39, p. 22), qui, selon son article 2, paragraphe 2, fait référence au revenu total imposable au cours de l'année civile.
- 15 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Convient-il d'interpréter l'article 39 CE en ce sens que l'État membre dans lequel un contribuable exerce une activité salariée doit tenir compte, aux fins de l'imposition des revenus, de la situation personnelle et familiale de l'intéressé dans un cas dans lequel ledit contribuable n'a travaillé dans cet État membre que durant une partie de l'année fiscale alors

qu'il résidait dans un autre État membre, a acquis la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans cet État d'emploi, est parti résider et travailler dans un autre pays au cours de l'année de référence et considère n'avoir pas acquis la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État d'emploi pendant toute l'année fiscale?

- 2) La réponse à la première question est-elle différente selon que l'État dans lequel le travailleur est parti résider et travailler au cours de l'année fiscale est ou non un État membre de l'Union européenne?»

### Sur les questions préjudicielles

- 16 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 39, paragraphe 2, CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre, aux fins de l'imposition des revenus d'un travailleur non-résident qui a exercé ses activités professionnelles dans cet État membre pendant une partie de l'année considérée avant d'aller exercer celles-ci dans un autre pays, refuse d'accorder à ce travailleur un avantage fiscal tenant compte de sa situation personnelle et familiale, au motif que, s'il a acquis, dans ledit État membre, la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus afférents à cette période, ceux-ci ne représentent pas l'essentiel de ses ressources imposables de l'ensemble de ladite année. Elle se demande également si la circonstance que ce travailleur soit ainsi parti exercer ses activités professionnelles dans un État tiers et non pas dans un autre État membre de l'Union peut avoir une incidence sur cette interprétation.
- 17 À titre liminaire, il importe, en premier lieu, de préciser que la juridiction de renvoi pose ces questions dans une situation dans laquelle il est constant que, à la différence d'un non-résident tel que M. Kieback, un contribuable résidant aux Pays-Bas a la possibilité de faire prendre en compte les revenus négatifs afférents à un logement lui appartenant en propre et sis aux Pays-Bas, même si, parti en cours d'année résider dans un autre pays, il n'a pas acquis, aux Pays-Bas, la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus de cette année.
- 18 Il est dès lors constant que, en l'occurrence, le traitement réservé, en vertu du droit national applicable, aux contribuables non-résidents est moins avantageux que celui dont bénéficient les contribuables résidents.
- 19 Il n'est pas contesté, en second lieu, que la prise en compte des «revenus négatifs» afférents à un bien immobilier situé dans l'État membre de résidence du contribuable concerné constitue, ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 29 de ses conclusions, un avantage fiscal lié à la situation personnelle de l'intéressé, laquelle est pertinente aux fins d'apprécier sa capacité contributive globale (voir, en ce sens, arrêts Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, point 34, ainsi que Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, points 65 à 67).
- 20 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler, quant au traitement moins avantageux réservé aux non-résidents par le droit national concerné, que, aux termes de l'article 39, paragraphe 2, CE, la liberté de circulation des travailleurs implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. En particulier, la Cour a jugé que le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération serait privé d'effet s'il pouvait y être porté atteinte par des dispositions nationales discriminatoires en matière d'impôt sur le revenu (voir, notamment, arrêts Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 23, et Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, point 22).

- 21 Cela étant, une discrimination ne peut ressortir que de l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien de l'application de la même règle à des situations différentes (voir, notamment, arrêts Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 30, et Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, point 18).
- 22 En matière d'impôt direct, les résidents et les non-résidents ne sont, en règle générale, pas dans des situations comparables, dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État membre par un non-résident ne constitue, le plus souvent, qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et où la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle (voir, notamment, arrêts Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, points 31 et 32, ainsi que Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 25).
- 23 Partant, la Cour, au point 34 de l'arrêt Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), a jugé que le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (voir, également, arrêt Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 26).
- 24 Il ne pourrait y avoir de discrimination au sens du traité CE 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 Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, point 26).
- 25 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 Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 36; Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, point 30, ainsi que Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 61).
- 26 Dans un tel cas, 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 Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 38; Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, point 31, ainsi que Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 62).
- 27 Au point 34 de l'arrêt Lakebrink et Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), la Cour a précisé que la portée de la jurisprudence issue de l'arrêt Schumacker 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 (arrêt Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 63).
- 28 Ainsi, au regard de tels avantages fiscaux liés à la capacité contributive du contribuable concerné, la seule circonstance qu'un non-résident ait perçu, dans l'État d'emploi, des revenus dans les mêmes conditions qu'un résident de cet État ne suffit pas à rendre sa situation objectivement comparable à celle de ce résident. Encore faut-il, pour constater une telle comparabilité objective,

que, en raison de la perception par ce non-résident de l'essentiel de ses revenus dans l'État membre d'emploi, l'État membre de résidence ne soit pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale.

- 29 Lorsque le non-résident part en cours d'année exercer son activité professionnelle dans un autre pays, rien ne permet de considérer que, en raison de ce seul fait, l'État de résidence ne sera pas alors à même de prendre en compte l'ensemble des revenus et la situation personnelle et familiale de l'intéressé. En outre, dès lors que, après ce départ, l'intéressé a pu être employé successivement ou même simultanément dans plusieurs pays et a pu fixer le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux dans l'un ou l'autre de ces pays, l'État où il exerçait son activité professionnelle avant ce départ ne peut être présumé pouvoir apprécier cette situation plus aisément que l'État ou, le cas échéant, les États où il réside après ce départ.
- 30 Il ne saurait en être autrement que s'il s'avérait que l'intéressé a perçu, dans l'État d'emploi qu'il a quitté en cours d'année, l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux de la même année, cet État étant alors le mieux à même de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale.
- 31 Pour déterminer si tel est le cas, il convient de disposer de toutes les informations nécessaires permettant d'apprécier la capacité contributive globale du contribuable, compte tenu de la source de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale. Pour qu'une telle appréciation soit suffisamment pertinente à cet égard, la situation qui doit être prise en considération doit se rapporter à l'ensemble de l'année fiscale considérée, cette période étant généralement admise comme étant celle qui, dans la plupart des États membres, sert à l'établissement de l'impôt sur les revenus, ce qui est d'ailleurs le cas aux Pays-Bas.
- 32 Il doit donc en être ainsi notamment pour déterminer, dans l'ensemble des revenus familiaux perçus par l'intéressé, la part que représentent les revenus qu'il a perçus dans l'État d'emploi avant qu'il ne parte exercer son activité professionnelle dans un autre pays.
- 33 Une telle logique semble d'ailleurs avoir prévalu lors de l'adoption de la recommandation 94/79, dont l'article 2, paragraphe 2, prévoit que les États membres ne doivent pas soumettre les revenus des personnes physiques non-résidentes à une imposition supérieure à celle des résidents, lorsque les revenus qui sont imposables dans l'État membre où la personne physique n'est pas résidente constituent au moins 75 % du revenu total imposable de celle-ci au cours de l'année fiscale.
- 34 Il s'ensuit qu'un contribuable non-résident qui n'a pas perçu dans l'État d'emploi la totalité ou la quasi-totalité des revenus familiaux dont il a bénéficié au cours de l'ensemble de l'année considérée ne se trouve pas dans une situation comparable à celle des résidents de cet État pour qu'il soit tenu compte de ses capacités contributives aux fins de l'imposition, dans ce même État, de ses revenus. L'État membre dans lequel le contribuable n'a perçu qu'une partie de ses ressources imposables au cours de l'année entière considérée n'est dès lors pas tenu de lui accorder les avantages qu'il accorde à ses propres résidents.
- 35 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par la circonstance que l'intéressé a quitté son emploi dans un État membre pour aller exercer son activité professionnelle non pas dans un autre État membre, mais dans un État tiers. En effet, l'interprétation qu'appelle l'article 39, paragraphe 2, CE au regard de l'obligation qu'il instaure de ne pas traiter de manière discriminatoire un travailleur qui exerce une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de sa résidence s'impose à tout État membre. Il en est ainsi dans une situation telle que celle en cause au principal, à l'égard de l'État membre dans lequel le travailleur, tout en résidant dans un autre État membre, a

exercé son activité avant d'aller l'exercer dans un autre État, quand bien même ce dernier serait non pas un État membre, mais un État tiers.

- 36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 39, paragraphe 2, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, aux fins de l'imposition des revenus d'un travailleur non-résident qui a exercé ses activités professionnelles dans cet État membre au cours d'une partie de l'année, refuse d'accorder à ce travailleur un avantage fiscal tenant compte de sa situation personnelle et familiale, au motif que, s'il a acquis, dans ce même État membre, la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus afférents à cette période, ceux-ci ne représentent pas l'essentiel de ses ressources imposables au cours de l'ensemble de l'année considérée. La circonstance que ledit travailleur soit parti exercer son activité professionnelle dans un État tiers et non dans un autre État membre de l'Union est sans incidence sur cette interprétation.

### Sur les dépens

- 37 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 39, paragraphe 2, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, aux fins de l'imposition des revenus d'un travailleur non-résident qui a exercé ses activités professionnelles dans cet État membre au cours d'une partie de l'année, refuse d'accorder à ce travailleur un avantage fiscal tenant compte de sa situation personnelle et familiale, au motif que, s'il a acquis, dans ce même État membre, la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus afférents à cette période, ceux-ci ne représentent pas l'essentiel de ses ressources imposables au cours de l'ensemble de l'année considérée. La circonstance que ledit travailleur soit parti exercer son activité professionnelle dans un État tiers et non dans un autre État membre de l'Union européenne est sans incidence sur cette interprétation.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: le néerlandais.