

## ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

9 février 2017 (\*)

« Renvoi préjudiciel – Législation fiscale – Impôt sur le revenu – R ressortissant d'un État membre percevant des revenus sur le territoire de cet État membre et sur celui d'un État tiers, et résidant sur le territoire d'un autre État membre – Avantage fiscal destiné à tenir compte de sa situation personnelle et familiale »

Dans l'affaire C-283/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), par décision du 22 mai 2015, parvenue à la Cour le 11 juin 2015, dans la procédure

**X**

contre

**Staatssecretaris van Financiën,**

LA COUR (première chambre),

composée de M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. E. Regan, J.-C. Bonichot (rapporteur), C. G. Fernlund et S. Rodin, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M<sup>me</sup> C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 29 juin 2016,

considérant les observations présentées :

- pour X, par MM. B. Dieleman, A.A.W. Langevoord et T.C. Gerverdinck, belastingadviseurs,
- pour le gouvernement néerlandais, par M<sup>mes</sup> M. Bulterman et M. Noort, en qualité d'agents, assistées de M. J.C.L.M. Fijen, expert,
- pour le gouvernement belge, par M<sup>me</sup> M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, 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 autrichien, par M<sup>mes</sup> C. Pesendorfer et E. Lachmayer ainsi que par M. F. Koppensteiner, 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. E. Karlsson et L. Swedenborg ainsi que par M<sup>me</sup> N. Otte Widgren, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. M. Holt, en qualité d'agent, assisté de M. R. Hill, barrister,
  - pour la Commission européenne, par M. W. Roels et M<sup>me</sup> C. Soulay, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2016,
- rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des « dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation ».
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant X au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet du refus de l'administration fiscale néerlandaise de lui permettre de déduire les « revenus négatifs » provenant d'un logement possédé en propre situé en Espagne.

#### **Le cadre juridique**

- 3 L'article 2.3 du Wet Inkomstenbelasting 2001 (loi relative à l'impôt sur les revenus de 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 En vertu de la loi de 2001, l'impôt sur le revenu des particuliers aux Pays-Bas porte non seulement sur les revenus du travail, mais également sur ceux « provenant de l'habitation ». Lorsque cette dernière est « possédée en propre », elle est regardée comme procurant des « avantages » calculés en pourcentage de la valeur du logement. Sur ces « avantages » viennent s'imputer des charges déductibles, au nombre desquelles sont les intérêts et les frais afférents aux dettes contractées pour acquérir le logement. Si le montant de ces frais excède celui des « avantages », le contribuable est en situation de « revenus négatifs ».
- 10 Tel était, en 2007, le cas de X, ressortissant néerlandais, s'agissant de son logement situé en Espagne.
- 11 Au cours de la même année d'imposition, les revenus de l'activité professionnelle de X ont consisté en des versements effectués par deux sociétés dans lesquelles il détenait des participations majoritaires et ayant leur siège l'une aux Pays-Bas, l'autre en Suisse. Les revenus de source néerlandaise ont représenté 60 % de son revenu global imposable, ceux de source suisse ont représenté 40 % de celui-ci. Aucun revenu n'a alors été perçu en Espagne, et ce ni au cours de l'année 2007 ni au cours des quatre années suivantes, au terme desquelles X a cessé d'être résident espagnol.
- 12 Conformément à la convention fiscale bilatérale applicable, les revenus de source suisse ont été imposés en Suisse, et ceux de source néerlandaise aux Pays-Bas.
- 13 S'agissant de son imposition dans ce dernier État membre, X a, dans un premier temps, opté pour l'assimilation aux contribuables résidents prévue à l'article 2.5 de la loi de 2001, ce qui a eu pour effet de le soumettre à une obligation fiscale illimitée aux Pays-Bas. À ce titre, l'administration fiscale néerlandaise a pris en considération les « revenus négatifs » afférents au logement situé en Espagne.
- 14 Or, le total de l'impôt ainsi calculé était supérieur à celui que X aurait dû acquitter s'il n'avait pas exercé l'option d'assimilation aux contribuables résidents, ce qui aurait eu comme conséquence qu'il aurait été imposé en Suisse pour les revenus perçus dans cet État, soit 40 % du total de ses revenus, et s'il avait, en outre, été autorisé à déduire intégralement les « revenus négatifs » provenant du logement possédé en propre situé en Espagne.
- 15 Revenant sur sa demande d'option, il a contesté l'avis d'imposition devant les juridictions néerlandaises, en soutenant que les dispositions du droit de l'Union sur la libre circulation devaient être interprétées en ce sens qu'elles permettent aux contribuables non-résidents d'obtenir la déduction des « revenus négatifs » afférents à leur logement possédé en propre sans être contraints

pour cela d'opter pour une assimilation aux contribuables résidents.

- 16 Le Rechtbank te Haarlem (tribunal de Haarlem, Pays-Bas) et le Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam, Pays-Bas) ont rejeté ses requêtes, à la suite de quoi X a introduit un pourvoi en cassation auprès du Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas).
- 17 La juridiction de renvoi éprouve des doutes sur la portée de la jurisprudence issue de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), eu égard à la circonstance que, contrairement à la situation de fait prévalant dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, X ne perçoit pas tout ou la quasi-totalité de son revenu familial dans un seul État membre autre que celui de sa résidence compétent pour imposer ce revenu et qui pourrait, ainsi, tenir compte de sa situation personnelle et familiale. En effet, la situation de X se caractérise par la circonstance que, à la date à prendre en compte pour le calcul de son impôt sur le revenu, il résidait en Espagne où il ne percevait pas de revenus et percevait ses revenus pour partie aux Pays-Bas, à hauteur de 60 %, et pour partie en Suisse, à hauteur de 40 %.
- 18 Selon la juridiction de renvoi, les arrêts du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), du 12 décembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), et du 10 mai 2012, Commission/Estonie (C-39/10, EU:C:2012:282), pourraient être lus en ce sens que l'État membre d'exercice de l'activité doit toujours tenir compte de la situation personnelle et familiale de l'intéressé si l'État membre de résidence n'est pas en mesure de le faire. Or, tel est le cas dans l'affaire au principal, dès lors que X n'a disposé d'aucun revenu en Espagne au cours de l'année d'imposition en cause.
- 19 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 les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un citoyen de l'Union qui réside en Espagne et dont les revenus professionnels sont imposés à concurrence de 60 % environ par les Pays-Bas et à concurrence de 40 % environ par la Suisse ne peut pas déduire de ses revenus professionnels imposés par les Pays-Bas ses revenus négatifs provenant du logement situé en Espagne dont il est propriétaire et qu'il occupe personnellement, même s'il bénéficie dans l'État de résidence, à savoir en Espagne, d'un revenu à ce point modique que les revenus négatifs susmentionnés ne permettent pas de réduire l'impôt dans l'État de résidence durant l'exercice concerné ?
  - 2)
    - a) Si la première question appelle une réponse affirmative, chaque État dans lequel le citoyen de l'Union recueille une partie de ses revenus doit-il tenir compte de l'intégralité des revenus négatifs susmentionnés ? Ou bien cette obligation s'applique-t-elle uniquement à l'un des États d'exercice de l'activité professionnelle concernés et dans l'affirmative, lequel ? Ou encore, chacun des États dans lesquels il exerce son activité professionnelle (autres que l'État de résidence) doit-il autoriser la déduction d'une partie de ces revenus négatifs ? Dans la dernière hypothèse, comment convient-il de déterminer cette partie à déduire ?
    - b) À cet égard, est-ce l'État membre dans lequel le travail est effectué en fait qui est déterminant, ou celui qui est compétent pour imposer les revenus obtenus dudit travail ?
  - 3) La réponse aux questions formulées dans la deuxième question est-elle différente si l'un des États dans lesquels le citoyen de l'Union recueille ses revenus est la Confédération suisse, qui

n'est pas un État membre de l'Union et qui ne fait pas non plus partie de l'Espace économique européen ?

- 4) Quelle incidence a, à cet égard, la question de savoir si la législation de l'État de résidence du contribuable (en l'espèce, le Royaume d'Espagne) lui permet de déduire les intérêts hypothécaires afférents à son logement, dont il est propriétaire, et d'imputer les pertes fiscales qui en résultent pendant l'exercice concerné sur les revenus éventuels des exercices suivants provenant de cet État ? »

### Sur les questions préjudicielles

#### *Sur la liberté de circulation applicable*

- 20 À titre liminaire, il convient de relever que la juridiction de renvoi ne précise pas la liberté de circulation à l'aune de laquelle une législation nationale telle que celle en cause au principal devrait être examinée.
- 21 Il ressort néanmoins des pièces du dossier soumis à la Cour que X contrôle et dirige, via des participations majoritaires, l'activité des sociétés établies aux Pays-Bas et en Suisse sur les bénéficiaires desquelles il cherche à imputer les « revenus négatifs » afférents à son logement possédé en propre en Espagne.
- 22 Or, il est de jurisprudence constante que la liberté applicable à un 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, est la liberté d'établissement (arrêt du 18 décembre 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, point 21).
- 23 La législation nationale en cause au principal doit donc être examinée à l'aune des dispositions de l'article 49 TFUE.

#### *Sur la première question*

- 24 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre dont la législation fiscale permet la déduction de « revenus négatifs » afférents à un logement refuse le bénéfice de cette déduction à un travailleur indépendant non-résident lorsque celui-ci perçoit, sur le territoire de cet État membre, 60 % du total de ses revenus et ne perçoit pas, sur le territoire de l'État membre où se situe son logement, de revenu lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent.
- 25 Afin de répondre à cette question, il convient, à titre liminaire, de rappeler que les règles fiscales nationales doivent respecter le droit de l'Union et, en particulier, les libertés garanties par les traités, dont la liberté d'établissement conférée par l'article 49 TFUE (voir, par analogie, arrêt du 10 mai 2012, Commission/Estonie, C-39/10, EU:C:2012:282, point 47).
- 26 La prise en compte de « revenus négatifs » afférents à un bien immobilier situé sur le territoire de l'État membre où un contribuable a élu domicile constitue un avantage fiscal lié à sa situation personnelle, laquelle sert à apprécier sa capacité contributive globale (voir, en ce sens, arrêt du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 19 et jurisprudence citée).
- 27 Partant, dans la mesure où elle prive les contribuables non-résidents de la possibilité, ouverte aux contribuables résidents, de déduire de tels « revenus négatifs », la législation d'un État membre

traite moins favorablement les premiers par rapport aux seconds.

- 28 Il convient, dès lors, d'examiner si le critère de résidence posé par la législation en cause au principal est constitutif d'une discrimination.
- 29 À cet égard, il doit être rappelé qu'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 du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 30, et du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 21).
- 30 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 du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, points 31 et 32, ainsi que du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 22).
- 31 Aussi la Cour a-t-elle jugé, au point 34 de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), que le fait pour un État membre de priver un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents, tant au regard de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (voir, également, arrêt du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 23).
- 32 Il ne pourrait y avoir de discrimination au sens du traité FUE 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 du 14 septembre 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, point 26).
- 33 Tel est notamment le cas lorsqu'un contribuable non-résident ne perçoit pas de revenu significatif sur le territoire de l'État membre où il réside et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans un autre État membre, de telle 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 du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 36 ; du 16 octobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 61, et du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 25).
- 34 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 du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 38 ; du 18 juillet 2007, Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, point 31, ainsi que du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 26).
- 35 Au point 34 de l'arrêt du 18 juillet 2007, Lakebrink et Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), la Cour a précisé que la portée de la jurisprudence rappelée aux points 27 à 32 du présent arrêt 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 d'un travailleur (arrêt du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 27).

- 36 Une telle portée est transposable, dans le contexte de la liberté d'établissement, aux avantages fiscaux liés à la capacité contributive qui ne peuvent être accordés ni dans l'État membre de résidence ni dans l'État membre d'exercice d'activité d'un travailleur indépendant (voir, sur l'applicabilité de la jurisprudence issue de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, initialement dégagée en matière de libre circulation des travailleurs, à la liberté d'établissement, arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271 ; du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, et du 28 février 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).
- 37 Ainsi, au regard de tels avantages fiscaux destinés, en fonction des règles propres à la législation nationale en cause, à déterminer la capacité contributive du contribuable concerné, telles les règles en cause au principal qui imposent le revenu fictif tiré d'une habitation possédée en propre et permettent corrélativement la déduction des charges qui y sont afférentes, la seule circonstance qu'un non-résident ait perçu, sur le territoire de l'État membre d'exercice de son activité, des revenus dans des conditions plus ou moins proches de celles des résidents de cet État ne suffit pas à rendre sa situation objectivement comparable à celle de ces derniers.
- 38 En effet, encore faut-il, pour que puisse être constatée une telle comparabilité objective, que, en raison de la perception par ce non-résident de l'essentiel de ses revenus ailleurs que sur le territoire de l'État membre de résidence, cet État 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 (voir, par analogie, arrêt du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 28).
- 39 Lorsque le non-résident perçoit, sur le territoire d'un État membre où il exerce une partie de ses activités, 60 % du total de ses revenus mondiaux, rien ne permet de considérer que, en raison de ce seul fait, l'État membre de sa résidence ne sera pas à même de prendre en compte l'ensemble de ses revenus et sa situation personnelle et familiale. Il n'en irait autrement que s'il s'avérait que l'intéressé n'a perçu, sur le territoire de l'État membre de sa résidence, aucun revenu ou des revenus à ce point modiques que cet État 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.
- 40 Or, tel semble être le cas de X, dès lors qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la Cour que celui-ci n'a, au cours de l'année fiscale en cause au principal, perçu aucun revenu sur le territoire de l'État membre de sa résidence, à savoir le Royaume d'Espagne.
- 41 X ne pouvant voir sa situation personnelle et familiale prise en compte ni par cet État membre ni par celui sur le territoire duquel il perçoit 60 % du total de ses revenus d'activité, à savoir le Royaume des Pays-Bas, il y a lieu de constater à son détriment l'existence d'une discrimination au sens de la jurisprudence mentionnée aux points 27 à 32 du présent arrêt.
- 42 Cette conclusion ne saurait être infirmée par la circonstance que X a, par ailleurs, perçu le reste de ses revenus de la même année sur le territoire d'un État autre que le Royaume des Pays-Bas et le Royaume d'Espagne. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 47 à 53 de ses conclusions, le fait qu'un contribuable perçoive l'essentiel de ses revenus sur le territoire, non pas de un, mais de plusieurs États autres que celui de sa résidence est sans incidence sur l'application des principes issus de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Le critère déterminant demeure, en effet, celui de l'impossibilité pour un État membre de prendre fiscalement en compte la situation personnelle et familiale d'un contribuable faute de revenus imposables suffisants, alors qu'une telle prise en compte est possible ailleurs en raison de revenus suffisants.

43 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre dont la législation fiscale permet la déduction de « revenus négatifs » afférents à un logement refuse le bénéfice de cette déduction à un travailleur indépendant non-résident lorsque celui-ci perçoit, sur le territoire de cet État membre, 60 % du total de ses revenus et ne perçoit pas, sur le territoire de l'État membre où se situe son logement, de revenu lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent.

*Sur la deuxième question*

44 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'interdiction qui découle de la réponse à la première question concerne seulement l'État membre sur le territoire duquel sont perçus 60 % du total des revenus, ou si elle est partagée avec tout autre État membre sur le territoire duquel le contribuable non résident percevrait des revenus imposables lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent, et selon quelle clé de répartition. Elle se demande également si la notion d'« État membre d'activité » renvoie à un État membre sur le territoire duquel une activité est concrètement menée, ou à un État membre ayant le pouvoir d'imposer les revenus d'une activité.

45 S'agissant de la seconde partie de la deuxième question, il suffit, pour y répondre, de rappeler que la finalité qui sous-tend la jurisprudence rappelée dans le cadre de la réponse à la première question est de tenir compte de la situation personnelle et familiale du contribuable au moyen d'un avantage fiscal, c'est-à-dire une moindre taxation. Par conséquent, la notion d'« État membre d'activité », telle qu'elle est envisagée dans le présent arrêt, ne saurait s'entendre autrement que comme un État membre compétent pour imposer tout ou partie des revenus d'activité d'un contribuable, où que soit concrètement menée l'activité génératrice de ces revenus.

46 Quant à la première partie de la deuxième question, relative à la répartition entre plusieurs États membres d'activité de la charge résultant de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable, il convient de l'aborder en se reportant à la jurisprudence constante de la Cour en matière de répartition par les États membres de leur pouvoir d'imposition (voir, notamment, arrêt du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 93 et jurisprudence citée).

47 Il en résulte, en particulier, que la liberté des États membres, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation par le droit de l'Union, de se répartir entre eux l'exercice de leurs compétences fiscales, notamment en vue d'éviter le cumul d'avantages fiscaux, doit se concilier avec la nécessité d'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 se sont réparti cette obligation. En effet, à défaut d'une telle conciliation, la libre répartition du pouvoir d'imposition entre États membres risquerait d'engendrer des inégalités de traitement entre les contribuables concernés qui, dès lors qu'elles ne résulteraient pas des disparités existant entre les législations fiscales nationales, seraient incompatibles avec la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, points 70 et 77).

48 Dans le cas où un travailleur indépendant perçoit ses revenus imposables sur le territoire de plusieurs États membres, autres que celui de sa résidence, cette conciliation ne peut être atteinte qu'en lui permettant de faire valoir son droit à déduction des « revenus négatifs » auprès de chacun des États membres d'activité octroyant ce type d'avantage fiscal, à due proportion de la part de ses revenus perçus sur le territoire de chaque État membre, et à charge pour lui de fournir aux administrations nationales compétentes toute information sur ses revenus mondiaux leur permettant

de déterminer ce prorata.

- 49 Il convient, par suite, de répondre à la deuxième question que l'interdiction qui découle de la réponse à la première question concerne tout État membre d'activité sur le territoire duquel un travailleur indépendant perçoit des revenus lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent, au prorata de la part desdits revenus perçus sur le territoire de chacun des États membres d'activité. À cet égard, est un « État membre d'activité » tout État membre ayant le pouvoir d'imposer ceux des revenus d'activité d'un non-résident perçus sur son territoire, indépendamment du lieu où est concrètement exercée cette activité.

#### *Sur la troisième question*

- 50 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la circonstance que le contribuable non-résident concerné perçoit une partie de ses revenus imposables non pas sur le territoire d'un État membre, mais sur celui d'un État tiers, a une incidence sur la réponse apportée à la deuxième question.
- 51 Il convient, à cet égard, de rappeler que l'interprétation qu'appellent les dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement au regard de l'obligation qui en découle de ne pas traiter de manière discriminatoire un travailleur indépendant qui exerce une activité professionnelle sur le territoire d'un État membre autre que celui de sa résidence s'impose à tout État membre. Il n'en va pas autrement dans une situation telle que celle en cause au principal, à l'égard d'un État membre sur le territoire duquel un travailleur indépendant résidant sur le territoire d'un autre État membre a exercé une partie de son activité, tout en exerçant le reste de son activité sur le territoire d'un troisième État, quand bien même ce dernier serait non pas un État membre, mais un État tiers (voir, par analogie, arrêt du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 35).
- 52 Il doit donc être répondu à la troisième question que la circonstance que le contribuable non-résident concerné perçoit une partie de ses revenus imposables non pas sur le territoire d'un État membre, mais sur celui d'un État tiers, est sans incidence sur la réponse apportée à la deuxième question.

#### *Sur la quatrième question*

- 53 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande si la réponse à apporter aux questions précédentes est différente si la législation nationale de l'État membre de résidence du travailleur indépendant permet à ce dernier de déduire, au titre de l'impôt dû dans ce même État membre, les intérêts hypothécaires afférents à son logement possédé en propre et d'imputer les pertes fiscales qui en résultent sur les revenus de plusieurs exercices fiscaux futurs.
- 54 Il ressort des pièces du dossier soumis à la Cour, confirmées sur ce point par les observations orales présentées par X lors de l'audience, que ce dernier n'a perçu de revenu en Espagne ni en 2007 ni au cours des exercices ultérieurs. Ainsi, faute de revenu imposable sur le territoire de l'État membre de sa résidence au cours de ces années, X n'a, en tout état de cause, pas pu faire valoir auprès des autorités fiscales espagnoles de droit à déduction pour la prise en compte de sa situation personnelle et familiale.
- 55 La quatrième question est par conséquent hypothétique, et par suite irrecevable (voir arrêt du 29 janvier 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, point 24).

#### **Sur les dépens**

- 56 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 (première chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre dont la législation fiscale permet la déduction de « revenus négatifs » afférents à un logement refuse le bénéfice de cette déduction à un travailleur indépendant non-résident lorsque celui-ci perçoit, sur le territoire de cet État membre, 60 % du total de ses revenus et ne perçoit pas, sur le territoire de l'État membre où se situe son logement, de revenu lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent.**
- 2) **L'interdiction qui découle de la réponse à la première question concerne tout État membre d'activité sur le territoire duquel un travailleur indépendant perçoit des revenus lui permettant d'y faire valoir un droit à déduction équivalent, au prorata de la part desdits revenus perçus sur le territoire de chacun des États membres d'activité. À cet égard, est un « État membre d'activité » tout État membre ayant le pouvoir d'imposer ceux des revenus d'activité d'un non-résident perçus sur son territoire, indépendamment du lieu où est concrètement exercée cette activité.**
- 3) **La circonstance que le contribuable non-résident concerné perçoit une partie de ses revenus imposables non pas sur le territoire d'un État membre, mais sur celui d'un État tiers, est sans incidence sur la réponse apportée à la deuxième question.**

Signatures

---

\* Langue de procédure : le néerlandais.