ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

15 octobre 2009 *

Dans l'affaire C-35/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Finanzgericht Baden-Württemberg (Allemagne), par décision du 22 janvier 2008, parvenue à la Cour le 31 janvier 2008, dans la procédure

Grundstücksgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez

contre

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la troisième chambre, M^me^ P. Lindh, MM. A. Rosas, U. Lõhmus (rapporteur) et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M[me] E. Sharpston,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 mars 2009,

considérant les observations présentées:

— pour Grundstücksgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez, par M[e] R. Busley, Rechtsanwalt,

— pour le Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, par M. H. Henzler, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

— pour l'Autorité de surveillance AELE, par M. P. Bjørgan ainsi que par M[me] L. Armati, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18 CE et 56 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M[me] Busley et M. Cibrian Fernandez, au titre de leur communauté successorale, au Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (autorité fiscale compétente pour les sociétés sise à Stuttgart, ci-après le «Finanzamt») au sujet du traitement fiscal pour les années 1997 à 2003 accordé par ce dernier aux revenus d'une maison située en Espagne qu'ils avaient héritée de leurs parents.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5) dispose:

«Les États membres suppriment les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres, sans préjudice des dispositions figurant ci-après. Pour faciliter l'application de la présente directive, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I.»

4 Parmi les mouvements de capitaux énumérés à l'annexe I de la directive 88/361 figurent, à la rubrique XI de cette annexe, les mouvements de capitaux à caractère personnel, y compris les successions et les legs.

La réglementation nationale

5 L'article 2a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), dans sa version en vigueur durant les années 1997 à 2003 (ci-après l'«EStG»), dispose que certaines catégories de revenus négatifs d'origine étrangère ne peuvent être compensés que par des revenus positifs de même nature et provenant du même État que lesdits revenus négatifs. Dans la mesure où ces derniers ne peuvent pas être ainsi compensés, ils sont portés en déduction des revenus positifs de même nature que le contribuable perçoit au cours des périodes d'imposition suivantes en provenance du même État. La déduction n'est admise que si les revenus négatifs ne pouvaient pas être

pris en compte au cours des périodes d'imposition antérieures. Parmi lesdites catégories figurent, au point 6, sous a), de la première phrase du même paragraphe, les revenus négatifs résultant de la location et de l'affermage de biens immeubles ou d'ensembles de biens, lorsqu'ils sont situés dans un autre État.

6 L'article 7, paragraphe 4, première phrase, de l'EStG prévoit, au titre des déductions pour amortissement jusqu'à amortissement intégral, à son point 1 la déduction annuelle de 3 % du coût d'acquisition ou de construction des bâtiments qui font partie du patrimoine d'une entreprise, qui ne sont pas utilisés pour l'habitation et dont la demande de permis de construire a été introduite après le 31 mars 1985. Le point 2 de la même phrase énonce les taux d'amortissement annuel pour les bâtiments ne répondant pas à ces conditions, et notamment la déduction annuelle de 2 % du coût d'acquisition ou de construction de ceux qui ont été achevés après le 31 décembre 1924.

7 Par dérogation aux dispositions dudit article 7, paragraphe 4, il est possible, en vertu de l'article 7, paragraphe 5, première phrase, de l'EStG, d'appliquer un amortissement dégressif à l'égard des bâtiments situés sur le territoire national qui ont été construits par le contribuable ou qui ont été acquis par lui au plus tard à la fin de l'année de leur achèvement. Aux termes du point 3, sous a), de cette phrase, peuvent être déduits à ce titre, pour les bâtiments au sens de l'article 7, paragraphe 4, première phrase, point 2, de l'EStG que le contribuable a construits sur la base d'une demande de permis de construire introduite après le 28 février 1989 et avant le 1er janvier 1996 ou a acquis sur la base d'un contrat contraignant dûment conclu en droit après le 28 février 1989 et avant le 1er janvier 1996, dans la mesure où ils sont utilisés à des fins d'habitation, les pourcentages suivants du coût d'acquisition ou de construction des bâtiments:

— pour l'année de l'achèvement et les trois années suivantes, à chaque fois 7 %,

— pour les six années suivantes, à chaque fois 5 %,

— pour les six années suivantes, à chaque fois 2 %,

— pour les 24 années suivantes, à chaque fois 1,25 %.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 Les requérants au principal, frère et sœur, sont des ressortissants espagnols qui, depuis leur naissance, sont domiciliés en Allemagne. Durant les années 1997 à 2003, ils ont perçu des revenus d'une activité salariée et étaient assujettis à l'impôt en Allemagne sur l'intégralité de leurs revenus.

9 En 1990, les parents des requérants au principal, eux aussi ressortissants espagnols, ont commencé la construction d'une maison en Espagne, qui s'est achevée en 1993. La mère et le père desdits requérants sont décédés respectivement en 1995 et en 1996. Lors de l'ouverture de la succession, au mois de novembre 1996, les requérants au principal sont devenus propriétaires de cette maison au titre d'une communauté successorale («Erbengemeinschaft»), mais ne l'ont jamais habitée. Ladite maison a été louée à partir du 1er janvier 2001 et vendue en 2006.

10 Dans leurs déclarations fiscales introduites auprès du Finanzamt pour les années 1997 à 2003, ils ont demandé, à l'égard de la maison en cause, l'application de l'amortissement dégressif prévu à l'article 7, paragraphe 5, de l'EStG, d'une part, et la non-application de la compensation limitée des pertes prévue à l'article 2a, paragraphe 1, première phrase, point 6, sous a), de l'EStG, d'autre part. Le Finanzamt a rejeté ces demandes et a appliqué cette dernière disposition ainsi que l'amortissement linéaire prévu à l'article 7, paragraphe 4, de l'EStG au motif que ladite maison n'était pas située sur le territoire national.

11 Le Finanzamt n'ayant pas pris de décision sur les réclamations introduites dans les délais contre sa décision de rejet, les requérants au principal ont formé un recours devant la juridiction de renvoi, en soutenant que le traitement fiscal des revenus de leur maison située en Espagne enfreint les articles 39 CE et 43 CE.

12 La juridiction de renvoi considère que le recours intenté par les requérants au principal ne peut pas être accueilli selon le droit national, dès lors que la maison en cause n'est pas située en Allemagne. Cependant, elle nourrit des doutes quant à la compatibilité avec l'article 56 CE des articles 2a, paragraphe 1, première phrase, point 6, sous a), et 7, paragraphe 5, de l'EStG et précise que, si la Cour constate que le traité CE s'oppose à des dispositions nationales telles que ces dernières, il conviendra de faire droit à ce recours.

13 Dans ces conditions, le Finanzgericht Baden-Württemberg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions suivantes:

«1) a) L'article 56 CE s'oppose-t-il à ce qu'une personne physique qui est assujettie [à l'impôt de manière illimitée] en Allemagne ne puisse pas déduire de la base de calcul de son impôt sur le revenu en Allemagne, pour l'exercice au cours duquel les pertes sont survenues, des pertes provenant de la location et de l'affermage d'un bien immeuble situé dans un autre État membre de l'[Union européenne,] contrairement à ce qui serait le cas pour la perte provenant d'un bien immeuble situé sur le territoire national?

b) Le point de savoir si la personne physique a elle-même effectué l'investissement immobilier joue-t-il un rôle ou le droit communautaire est-il aussi enfreint pour le cas où c'est à la suite d'une succession que la personne physique est devenue propriétaire du bien immeuble situé dans un autre État membre?

2) L'article 56 CE s'oppose-t-il à ce qu'une personne physique qui est assujettie [à l'impôt de manière illimitée] en Allemagne ne puisse, dans le cadre de la détermination des recettes de location et d'affermage provenant d'un bien immeuble situé dans un autre État membre de l'[Union européenne], procéder qu'à l'amortissement normal alors que, pour des biens immeubles situés sur le territoire national, elle pourrait procéder à un amortissement dégressif plus élevé?

3) Si la première et la deuxième questions appellent une réponse négative, les dispositions nationales litigieuses sont-elles contraires à la libre circulation inscrite à l'article 18 CE?»

14 Lors de l'audience, les requérants au principal ont indiqué à la Cour que le Finanzamt leur avait fait parvenir une communication au terme de laquelle il était fait droit à leur demande quant à la prise en compte des pertes provenant de la location de leur maison située en Espagne, laquelle demande fait l'objet de la première question préjudicielle. La juridiction de renvoi n'ayant cependant pas informé la Cour qu'elle retirait cette question, il convient d'y répondre.

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

15 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 CE s'oppose à la législation d'un État membre relative à l'impôt sur le revenu qui subordonne le droit des personnes physiques résidentes et intégralement assujetties à l'impôt de bénéficier tant de la déduction de la base imposable des pertes provenant de la location et de l'affermage d'un bien immeuble dans l'année de la survenance de celles-ci que de l'application d'un

amortissement dégressif dans le cadre de la détermination des recettes provenant d'un tel bien à la condition que ce dernier soit situé sur le territoire de cet État membre.

16 La juridiction de renvoi cherche également à savoir si l'article 56 CE s'applique à une situation, telle que celle du litige au principal, où les intéressés sont devenus propriétaires du bien concerné par voie de succession.

17 À cet égard, il est de jurisprudence constante que, en l'absence, dans le traité, de définition de la notion de «mouvements de capitaux» au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE, la nomenclature qui constitue l'annexe I de la directive 88/361 conserve une valeur indicative, même si cette directive a été adoptée sur le fondement des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (devenus articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CE, abrogés par le traité d'Amsterdam), étant entendu que, conformément au troisième alinéa de l'introduction de cette annexe, la nomenclature qu'elle contient n'est pas limitative de la notion de mouvements de capitaux (voir, notamment, arrêts du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 22 et jurisprudence citée, ainsi que du 12 février 2009, Block, C-67/08, Rec. p. I-883, point 19).

18 La Cour, en rappelant notamment que les successions, qui consistent en une transmission à une ou plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée, relèvent de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», a jugé que les successions, y compris celles portant sur des biens immeubles, constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 56 CE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, notamment, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, points 40 à 42; du 11 septembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, point 30; du 27 janvier 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, points 26 et 27, ainsi que Block, précité, point 20).

19 Une situation dans laquelle des personnes physiques résidant en Allemagne et intégralement assujetties à l'impôt dans cet État membre héritent d'une maison située

en Espagne relève, par conséquent, de l'article 56 CE. Dès lors, il n'est pas nécessaire d'examiner l'applicabilité des articles 39 CE et 43 CE, invoqués par les requérants au principal.

20 Quant à l'existence de restrictions aux mouvements de capitaux au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE, il convient de rappeler que les mesures interdites par cette disposition comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (voir arrêts du 25 janvier 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, point 24; du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 40, ainsi que du 22 janvier 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rec. p. I-299, point 23).

21 Peuvent être considérées comme constituant de telles restrictions non seulement des mesures nationales susceptibles d'empêcher ou de limiter l'acquisition d'un bien immeuble situé dans un autre État membre, mais également celles qui sont susceptibles de dissuader de conserver un tel bien (voir, par analogie, arrêt STEKO Industriemontage, précité, point 24 et jurisprudence citée).

22 Il ressort de la décision de renvoi que, premièrement, aux fins de l'établissement de l'assiette de l'impôt sur le revenu d'un contribuable en Allemagne, les pertes subies sur les revenus provenant, notamment, de la location d'un bien immeuble situé en Allemagne peuvent être intégralement prises en compte dans l'année de leur survenance. En revanche, en vertu de l'article 2a, paragraphe 1, première phrase, point 6, sous a), de l'EStG, les pertes locatives provenant d'un bien immeuble situé hors du territoire national ne sont déductibles que des revenus positifs ultérieurs provenant de la location de ce bien.

23 Deuxièmement, un contribuable en Allemagne peut, en vertu de l'article 7, paragraphe 5, de l'EStG, appliquer un amortissement dégressif, sous les conditions énoncées à cette disposition, à l'égard d'un bien immeuble situé sur le territoire national. Cet amortissement est susceptible d'aboutir, dans les premières années, à un

montant nettement plus élevé de pertes locatives et, par conséquent, à une charge fiscale nettement moins élevée pour ledit contribuable que ceux résultant de l'amortissement linéaire prévu à l'article 7, paragraphe 4, première phrase, point 2, de l'EStG, seul amortissement qui puisse être appliqué aux biens immeubles visés à cette disposition s'ils sont situés hors du territoire de l'Allemagne.

24 Certes, les revenus négatifs résultant, pour un contribuable résidant en Allemagne, d'un bien immeuble mis en location dans un autre État membre pourraient finalement être pris en compte en Allemagne dans la mesure où ce bien produirait ultérieurement des revenus positifs. Par ailleurs, ainsi que le relève le Finanzamt, l'application d'un amortissement dégressif n'a pour effet que de créer un report d'impôt par une anticipation d'amortissements.

25 Il n'en demeure pas moins que, à supposer même que ledit contribuable détienne un tel bien pendant un temps suffisant pour imputer la totalité des pertes sur des revenus positifs ultérieurs ainsi que pour amortir complètement le coût d'acquisition ou de construction de ce bien, il ne peut bénéficier, à la différence d'un contribuable résidant en Allemagne ayant investi dans un bien immeuble dans cet État membre, ni d'une prise en compte immédiate de ces pertes ni d'un taux d'amortissement initial plus élevé, et est ainsi privé, comme le souligne la Commission des Communautés européennes, d'un avantage de trésorerie (voir, par analogie, arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, points 84 et 153, ainsi que du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 29).

26 Il s'ensuit que la situation fiscale d'une personne physique, résidant et intégralement assujettie en Allemagne, qui dispose, comme les requérants au principal, d'un bien immeuble dans un autre État membre est moins favorable qu'elle ne le serait si ce bien était situé en Allemagne.

27 Ce désavantage fiscal est susceptible de dissuader une telle personne tant de procéder à un investissement dans un bien immeuble situé dans un autre État membre que de conserver un tel bien dont elle est propriétaire. Il en résulte que des mesures nationales

telles que celles en cause au principal constituent des restrictions aux mouvements de capitaux interdites, en principe, par l'article 56 CE.

28 Il convient toutefois d'examiner si lesdites restrictions sont justifiées, comme le soutiennent le Finanzamt et le gouvernement allemand, de sorte qu'elles pourraient être admises à condition d'être propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir, en ce sens, arrêts du 11 octobre 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 79; du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, C-152/05, Rec. p. I-39, point 26, ainsi que du 10 février 2009, Commission/Italie, C-110/05, Rec. p. I-519, point 59).

29 En ce qui concerne l'article 2a, paragraphe 1, première phrase, point 6, sous a), de l'EStG, le Finanzamt fait valoir que cette disposition est conforme au principe de territorialité tel qu'il est admis par la Cour au point 22 de l'arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471).

30 Toutefois, ce principe, qui a pour fonction d'introduire, dans l'application du droit communautaire, la nécessité de tenir compte des limites des compétences fiscales des États membres, ne s'oppose pas à la prise en compte, par une personne intégralement assujettie à l'impôt dans un État membre, des revenus négatifs provenant d'un bien immeuble situé dans un autre État (voir, par analogie, arrêt Rewe Zentralfinanz, précité, point 69). Par conséquent, ladite disposition, en vertu de laquelle les requérants au principal, intégralement assujettis à l'impôt en Allemagne, ne peuvent prendre en compte les pertes provenant de leur maison située en Espagne, ne saurait être considérée comme une mise en œuvre du principe de territorialité.

31 S'agissant de l'article 7, paragraphe 5, de l'EStG, le Finanzamt ainsi que le gouvernement allemand soutiennent que le point 3, sous a), de la première phrase de ce paragraphe a pour objectif d'inciter la construction de logements à usage locatif afin de satisfaire aux besoins de tels logements de la population allemande. Selon eux, cet objectif revêt un caractère sociopolitique et constitue une raison impérieuse d'intérêt général. Ledit gouvernement a encore précisé, en réponse aux questions posées par la Cour à

l'audience, que seuls les logements destinés à la mise en location peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif prévu à cette disposition, laquelle avait été adoptée en réponse à un manque généralisé de ce type de logement en Allemagne.

32 À cet égard, à supposer même que ledit objectif soit de nature à justifier une restriction à la libre circulation des capitaux, il n'apparaît pas qu'une telle mesure nationale, qui opère une nette distinction selon que les logements à usage locatif sont situés ou non sur le territoire national, soit propre à garantir sa réalisation. En effet, au lieu de cibler des endroits où la pénurie de tels logements serait particulièrement marquée, l'article 7, paragraphe 5, première phrase, point 3, sous a), de l'EStG fait abstraction, comme l'ont relevé les requérants au principal et la Commission lors de l'audience, des besoins différents d'une région à l'autre en Allemagne. De plus, toute catégorie de logement à usage locatif, du plus simple au plus luxueux, peut faire l'objet d'un amortissement dégressif. Dans ces conditions, il ne saurait être présumé que les investisseurs privés, motivés notamment par des considérations financières, satisfassent à l'objectif prétendument sociopolitique de cette disposition.

33 Il convient donc de répondre aux première et deuxième questions que l'article 56 CE s'oppose à la législation d'un État membre relative à l'impôt sur le revenu qui subordonne le droit des personnes physiques résidentes et intégralement assujetties à l'impôt de bénéficier tant de la déduction de la base imposable des pertes provenant de la location et de l'affermage d'un bien immeuble dans l'année de la survenance de celles-ci que de l'application d'un amortissement dégressif dans le cadre de la détermination des recettes provenant d'un tel bien à la condition que ce dernier soit situé sur le territoire de cet État membre.

Sur la troisième question

34 Au vu de la réponse apportée aux première et deuxième questions, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 56 CE s'oppose à la législation d'un État membre relative à l'impôt sur le revenu qui subordonne le droit des personnes physiques résidentes et intégralement assujetties à l'impôt de bénéficier tant de la déduction de la base imposable des pertes provenant de la location et de l'affermage d'un bien immeuble dans l'année de la survenance de celles-ci que de l'application d'un amortissement dégressif dans le cadre de la détermination des recettes provenant d'un tel bien à la condition que ce dernier soit situé sur le territoire de cet État membre.

Signatures