ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

21 février 2006 *

Dans l'affaire C-152/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 13 novembre 2002, parvenue à la Cour le 2 avril 2003, dans la procédure

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

contre

Finanzamt Germersheim,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans et A. Rosas, présidents de chambre, M^me^ N. Colneric, MM. S. von Bahr (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet et M. Ilešič, juges,

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 octobre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour M. et M^me^ Ritter-Coulais, par M^e^ M. Ross, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par M^me^ A. Tiemann et M. K.-D. Müller, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ C. Jackson, en qualité d'agent, assistée de M. R. Plender, QC,

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1er mars 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 52 du traité CEE (devenu article 52 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 43 CE) et 73 B du traité CE (devenu article 56 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. et Mme Ritter-Coulais (ci-après les «époux Ritter-Coulais») au Finanzamt Germersheim à propos de l'impôt sur le revenu auquel ils ont été assujettis en Allemagne au titre de l'année 1987.

Le cadre juridique, le litige au principal et les questions préjudicielles

3 Les époux Ritter-Coulais ont été imposés en Allemagne au titre de l'exercice fiscal 1987 en tant que personnes physiques assujetties à l'impôt sur l'intégralité de leurs revenus, conformément à l'article 1er, paragraphe 3, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), dans sa version applicable en 1987 (ci-après l'«EStG 1987»). Ils percevaient dans ledit État membre des revenus pour un travail en tant que professeurs de lycée, mais habitaient dans une maison individuelle située en France, dont ils étaient propriétaires. Il apparaît que, à cette époque, M. Ritter-Coulais avait la nationalité allemande et Mme Ritter-Coulais possédait la double nationalité française et allemande.

4 Conformément à l'article 32 b, paragraphe 2, point 2, de l'EStG 1987, les époux Ritter-Coulais ont demandé la prise en compte des «revenus négatifs» (pertes de revenu) résultant de l'utilisation pour leurs besoins propres de leur maison à usage d'habitation pour le calcul du taux des impôts dont ils étaient redevables au titre dudit exercice fiscal.

5 Lesdits «revenus négatifs» sont des revenus afférents à l'exploitation de biens immobiliers qui ne sont imposables que dans l'État où ces biens sont situés, à savoir, dans l'affaire au principal, en France, conformément à l'article 3, paragraphe 1, de la convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières, signée à Paris le 21 juillet 1959, telle que modifiée par un avenant du 9 juin 1969 (ci-après la «convention fiscale franco-allemande»).

6 L'article 20, paragraphe 1, sous a), de la convention fiscale franco-allemande prévoit toutefois que cette circonstance ne limite pas le droit de la République fédérale d'Allemagne de tenir compte de ces revenus lors de la détermination du taux des impôts dus dans cet État membre.

7 Ainsi, conformément à l'article 32 b, paragraphes 1 et 2, de l'EStG 1987, l'administration fiscale allemande tient compte, pour le calcul du taux des impôts, des revenus de source étrangère. Quant à l'article 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de la même loi, il prévoit cependant que, en l'absence de revenus positifs provenant de la location d'un bien immobilier situé dans un autre État, il n'y a pas lieu de tenir compte des pertes de revenu de la même nature provenant du même État pour la détermination de l'assiette fiscale ni pour le calcul du taux des impôts.

8 Les époux Ritter-Coulais ont présenté une réclamation devant le Finanzamt Germersheim tendant à ce que le taux de leurs impôts dus au titre de l'exercice fiscal 1987 soit calculé en tenant compte des revenus négatifs afférents à cet exercice. Cette réclamation ayant été rejetée et la juridiction de première instance ayant confirmé la position de l'administration fiscale, ils ont alors introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof.

9 Ce dernier se demande si, s'agissant de contribuables imposables en Allemagne, le traitement différencié des revenus négatifs résultant de l'exploitation d'immeubles, selon que ceux-ci sont situés en Allemagne ou sur le territoire d'un autre État membre, est compatible avec le droit communautaire et, notamment, avec la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.

10 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le fait qu'une personne physique, soumise à une obligation fiscale illimitée en Allemagne, qui perçoit de source allemande des revenus d'un travail dépendant, ne soit pas autorisée à déduire de la base de calcul de son impôt sur le revenu en Allemagne les pertes de revenu locatif subies dans un autre État membre est-il contraire aux articles 43 et 56 du traité instituant la Communauté européenne?

2) Si ce n'est pas le cas, le fait que les pertes précitées ne puissent pas non plus être prises en compte au titre de ce que l'on appelle la clause de progressivité négative est-il contraire aux articles 43 et 56 du traité?»

Sur la première question

11 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si les règles du traité relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal. Cette juridiction relève que ladite réglementation ne permet pas à des personnes physiques se trouvant dans la situation des époux Ritter-Coulais, qui perçoivent des revenus dans un État membre au titre d'un travail dépendant et y sont imposables de manière illimitée, de déduire de la base de calcul de leurs impôts dus dans cet État membre les pertes de revenu afférentes à une maison à usage d'habitation qu'ils utilisent personnellement à cette fin et qui est située dans un autre État membre.

12 Or, il ressort de la décision de renvoi que les époux Ritter-Coulais ont demandé au Finanzamt Germersheim, dans le cadre du litige au principal, de tenir compte des pertes de revenu locatif afférentes à l'exercice fiscal 1987 non pas pour la détermination de la base imposable au titre de celui-ci, mais uniquement pour le calcul du taux d'imposition applicable, situation visée par la seconde question posée dans la demande de décision préjudicielle.

13 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence constante que la procédure instituée par l'article 234 CE est un instrument de coopération entre la Cour et les juges nationaux (voir, notamment, arrêts du 16 juillet 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Rec. p. I-4673, point 14; du 12 juin 2003, Schmidberger, C-112/00, Rec. p. I-5659, point 30 et jurisprudence citée, ainsi que du 18 mars 2004, Siemens et ARGE Telekom, C-314/01, Rec. p. I-2549, point 33).

14 Dans le cadre de cette coopération, le juge national saisi du litige, qui est le seul à avoir une connaissance directe des faits au principal et qui devra assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, est, au regard des particularités de l'affaire, le mieux placé pour apprécier tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (voir, notamment, arrêts Lourenço Dias, précité, point 15; du 22 janvier 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, point 18; Schmidberger, précité, point 31, ainsi que Siemens et ARGE Telekom, précité, point 34).

15 Il n'en demeure pas moins qu'il appartient à la Cour, en cas de besoin, d'examiner les conditions dans lesquelles elle est saisie par le juge national, en vue de vérifier sa propre compétence et, en particulier, de déterminer si l'interprétation du droit communautaire qui est sollicitée présente un rapport avec la réalité et l'objet du litige au principal, de telle sorte que la Cour ne soit pas amenée à formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques. S'il apparaît que la question posée n'est manifestement pas pertinente pour la solution de ce

litige, la Cour doit constater le non-lieu à statuer (arrêts du 16 décembre 1981, Foglia, 244/80, Rec. p. 3045, point 21; Lourenço Dias, précité, point 20; Canal Satélite Digital, précité, point 19; du 30 septembre 2003, Inspire Art, C-167/01, Rec. p. I-10155, points 44 et 45, ainsi que Siemens et ARGE Telekom, précité, point 35).

16 Étant donné que le litige dont est saisie la juridiction de renvoi concerne non pas la situation visée par la première question, à savoir la détermination de la base imposable, mais uniquement la situation qui fait l'objet de la seconde question, à savoir le calcul du taux de l'imposition applicable, une réponse à la première question n'est pas pertinente pour la solution dudit litige.

17 Compte tenu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de répondre à la première question et il convient de limiter la réponse de la Cour à la seconde question.

Sur la seconde question

18 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si les règles du traité relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui ne permet pas à des personnes physiques, qui perçoivent des revenus dans un État membre au titre d'un travail dépendant et y sont imposables de manière illimitée, de demander, aux fins de la détermination du taux d'imposition desdits revenus dans cet État, la prise en compte des pertes de revenu locatif afférentes à une maison à usage d'habitation qu'ils utilisent personnellement à cette fin et qui est située dans un autre État membre.

19 À cet égard, s'agissant en premier lieu de la liberté d'établissement, il convient de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, elle comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice (arrêt du 11 mars 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 40 et jurisprudence citée).

20 Or, le litige dont est saisie la juridiction de renvoi concerne des personnes physiques, exerçant une activité salariée en tant que professeurs dans un lycée public allemand, qui demandent la prise en compte, aux fins de l'imposition de leurs revenus en Allemagne, des pertes de revenu locatif afférentes à leur maison à usage d'habitation située en France.

21 Il s'ensuit qu'une interprétation des règles du traité relatives à la liberté d'établissement ne présente aucune utilité pour la solution du litige au principal.

22 En ce qui concerne en second lieu la libre circulation des capitaux, il convient d'indiquer que l'absence de prise en compte, aux fins de l'imposition de revenus perçus en Allemagne, des pertes de revenu locatif afférentes à une maison sise en France est une situation qui, a priori et en l'état actuel du droit communautaire, serait susceptible de relever du champ d'application de la libre circulation des capitaux, en vertu de l'article 56 CE.

23 Or, l'affaire au principal concerne l'exercice fiscal 1987, c'est-à-dire une situation factuelle et juridique antérieure tant à l'introduction par le traité UE de l'article 73 B dans le traité CE qu'à l'adoption et à l'entrée en vigueur de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5), qui a réalisé la libéralisation complète des mouvements de capitaux.

24 Il y a lieu de rappeler que l'article 67, paragraphe 1, du traité CEE (devenu article 67, paragraphe 1, du traité CE, lui-même abrogé par le traité d'Amsterdam) n'a pas impliqué, dès la fin de la période transitoire, la suppression des restrictions aux mouvements de capitaux. Cette suppression a été, en effet, le résultat de directives du Conseil prises sur le fondement de l'article 69 du traité CEE (devenu article 69 du traité CE, lui-même abrogé par le traité d'Amsterdam) (voir arrêts du 11 novembre 1981, Casati, 203/80, Rec. p. 2595, points 8 à 13, et du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 5).

25 S'agissant de l'exercice fiscal 1987, la directive pertinente était la première directive du Conseil, du 11 mai 1960, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO 1960, 43, p. 921), telle que modifiée et complétée en dernier lieu par la directive 86/566/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986 (JO L 332, p. 22).

26 Cette première directive pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité se bornait à prévoir, à son article 1er, paragraphe 1, la délivrance par les États membres de l'autorisation de change requise pour la conclusion ou l'exécution des transactions et pour les transferts entre résidents des États membres afférents à certains mouvements de capitaux mentionnés dans les annexes de ladite directive.

27 Il apparaît dès lors que les règles en matière de libre circulation des capitaux, applicables à la date des faits du litige au principal, à savoir en 1987, ne s'opposaient pas à l'interdiction de la prise en compte, pour le calcul du taux d'imposition des revenus imposables dans un État membre, des pertes de revenu locatif afférentes à une maison située dans un autre État membre.

28 La Commission considère que la situation des époux Ritter-Coulais devrait être examinée à la lumière du principe de la libre circulation des travailleurs énoncé à l'article 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 39 CE).

29 À cet égard, il y a lieu d'indiquer que, même si, sur le plan formel, la juridiction de renvoi a limité sa demande de décision préjudicielle à l'interprétation de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que la Cour fournisse à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit communautaire pouvant être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait ou non référence dans l'énoncé de sa question (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, point 8; du 2 février 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, dit «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, point 7; du 4 mars 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16, et du 29 avril 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-*4981, point 44).*

30 Il convient dès lors d'examiner la réglementation nationale à la lumière de l'article 48 du traité.

31 À cet égard, il y a lieu de rappeler que tout ressortissant communautaire, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence, relève du champ d'application de l'article 48 du traité (voir arrêts du 12 décembre 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 76, ainsi que du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, point 23 et également du 7 juillet 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, Rec. p. I-6101, points 19, 44 et 45).

32 Il s'ensuit que la situation des époux Ritter-Coulais, qui travaillaient dans un État membre autre que celui où se trouvait leur résidence réelle, relève du champ d'application de l'article 48 du traité.

33 En outre, il résulte d'une jurisprudence constante que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de la Communauté et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (voir arrêts du 7 juillet 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, point 16; du 26 janvier 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, point 37; du 27 janvier 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, point 21; du 15 juin 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, point 32, ainsi que Schilling et Fleck-Schilling, précité, point 24).

34 À cet égard, il convient de rappeler que, si la réglementation nationale applicable, à savoir les articles 32 b, paragraphes 1 et 2, ainsi que 2 a, paragraphe 1, première phrase, point 4, de l'EStG 1987, tient compte des revenus positifs liés à l'exploitation des maisons situées à l'étranger pour le calcul du taux de l'impôt, elle ne prend pas en considération, en l'absence de tels revenus positifs, les pertes de revenu de même nature.

35 Il s'ensuit que les personnes qui, comme les époux Ritter-Coulais, travaillaient en Allemagne tout en résidant dans leur propre maison située dans un autre État membre, n'avaient pas, en l'absence de revenus positifs, le droit de demander la prise en compte des pertes de revenu liées à l'exploitation de leur maison pour la détermination du taux d'imposition de leurs revenus, à la différence des personnes qui travaillaient et résidaient dans leur propre maison en Allemagne.

36 Même si la réglementation nationale en question ne vise pas directement les non-résidents, ces derniers sont plus souvent propriétaires d'une maison située en dehors du territoire allemand que les résidents.

37 Il s'ensuit que le traitement réservé aux travailleurs non-résidents par la réglementation nationale est moins avantageux que celui dont bénéficient les travailleurs qui résident en Allemagne dans leurs propres maisons.

38 Par conséquent, une réglementation telle que celle en cause au principal est en principe prohibée par l'article 48 du traité.

39 Il importe toutefois de relever que le gouvernement allemand fait valoir que le traitement défavorable des contribuables non-résidents est justifié par la nécessité de garantir la cohérence fiscale du régime national dans lequel s'inscrit ladite réglementation.

40 À cet égard, il suffit de constater que, dès lors que le régime fiscal allemand tient compte, aux fins de la détermination du taux d'imposition, des revenus positifs liés à l'exploitation d'une maison à usage d'habitation située dans un autre État membre, aucune considération de cohérence fiscale n'est susceptible d'être invoquée pour justifier le refus de prendre en compte aux mêmes fins des pertes de revenu de même nature et provenant du même État.

41 Au regard des observations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question posée que l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui ne permet pas à des personnes physiques, qui perçoivent des revenus dans un État membre au

titre d'un travail dépendant et y sont imposables de manière illimitée, de demander, aux fins de la détermination du taux d'imposition desdits revenus dans cet État, la prise en compte des pertes de revenu locatif afférentes à une maison à usage d'habitation qu'ils utilisent personnellement à cette fin et qui est située dans un autre État membre, alors que des revenus locatifs positifs afférents à une telle maison seraient, quant à eux, pris en compte.

Sur les dépens

42 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 (grande chambre) dit pour droit:

L'article 48 du traité CEE (devenu article 48 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 39 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui ne permet pas à des personnes physiques, qui perçoivent des revenus dans un État membre au titre d'un travail dépendant et y sont imposables de manière illimitée, de demander, aux fins de la détermination du taux d'imposition desdits revenus dans cet État, la prise en compte des pertes de revenu locatif afférentes à une maison à usage d'habitation qu'ils utilisent personnellement à cette fin et qui est située dans un autre État membre, alors que des revenus locatifs positifs afférents à une telle maison seraient, quant à eux, pris en compte.

Signatures