

**Affaire C-450/09**

**Ulrich Schröder**

**contre**

**Finanzamt Hameln**

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Niedersächsisches Finanzgericht)

«Libre circulation des capitaux — Fiscalité directe — Imposition des revenus résultant de la location de biens immeubles — Déductibilité des rentes versées à un parent dans le cadre d'une succession anticipée — Condition d'être intégralement assujetti à l'impôt dans l'État membre en cause»

Sommaire de l'arrêt

1. *Questions préjudicielles — Recevabilité — Nécessité de fournir à la Cour suffisamment de précisions sur le contexte factuel et réglementaire — Portée et limites*

*(Art. 267 TFUE; statut de la Cour de justice, art. 23)*

2. *Libre circulation des capitaux — Restrictions — Législation fiscale — Impôt sur le revenu — Revenus locatifs*

*(Art. 63 TFUE)*

1. Eu égard à la séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour sur laquelle la procédure visée à l'article 267 TFUE est fondée, il ne saurait être exigé que, avant de saisir celle-ci, la juridiction de renvoi procède à la totalité des constatations factuelles et des appréciations de droit qui lui incombent dans le cadre de sa mission juridictionnelle. Il est en effet suffisant que l'objet du litige au principal ainsi que ses enjeux principaux pour l'ordre juridique de l'Union ressortent de la demande de décision préjudicielle afin de permettre aux États membres de présenter leurs observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice et de participer efficacement à la procédure devant cette dernière.

(cf. point 19)

2. L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, tout en permettant à un contribuable résident de déduire les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles situés sur le territoire de cet État des revenus locatifs produits par ces biens, n'accorde pas une telle déduction à un contribuable non-résident, pour autant que l'engagement de payer ces rentes découle de la transmission desdits biens.

En effet, dans la mesure où l'engagement d'un contribuable non-résident de payer la rente à son parent découle de la transmission à ce dernier des biens immeubles situés dans l'État membre concerné, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, cette rente constitue une dépense directement liée à l'exploitation de ces biens, de telle sorte que ledit contribuable se trouve à cet égard dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident.

Dans ces conditions, une réglementation nationale qui, en matière d'impôt sur le revenu, refuse aux non-résidents la déduction d'une telle dépense, accordée en revanche aux résidents, est, en l'absence de justification valable, contraire à l'article 63 TFUE.

(cf. points 46-47, 49 et disp.)

## ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

31 mars 2011 (\*)

«Libre circulation des capitaux – Fiscalité directe – Imposition des revenus résultant de la location de biens immeubles – Déductibilité des rentes versées à un parent dans le cadre d'une succession anticipée – Condition d'être intégralement assujetti à l'impôt dans l'État membre en cause»

Dans l'affaire C-450/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Niedersächsisches Finanzgericht (Allemagne), par décision du 14 octobre 2009, parvenue à la Cour le 19 novembre 2009, dans la procédure

**Ulrich Schröder**

contre

**Finanzamt Hameln,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Arabadjiev, U. Löhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh et Mme P. Lindh, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 novembre 2010,

considérant les observations présentées:

- pour M. Schröder, par Me R. Geck, Rechtsanwalt,
  - pour le Finanzamt Hameln, par M. P. Klose, en qualité d'agent,
  - pour le gouvernement allemand, par M. C. Blaschke, en qualité d'agent,
  - pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et J. S. Pilczer, en qualité d'agents,
  - pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 9 décembre 2010,  
rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18 TFUE et 63 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Schröder au Finanzamt Hameln au sujet du refus de ce dernier d'autoriser la déduction de la rente que M. Schröder a versée à sa mère des revenus provenant de la location de biens immeubles sis en Allemagne qu'il a acquis, notamment, dans le cadre d'une succession anticipée.

### **Le cadre juridique**

#### *Le droit de l'Union*

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, qui comprennent, notamment, les dons et les successions.

#### *Le droit national*

5 L'article 1er de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), dans sa version applicable à l'affaire au principal (BGBl. 2002 I, p. 4210, ci-après l'«EStG»), dispose, notamment, que les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu, alors que celles qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle sur le territoire allemand sont partiellement assujetties à cet impôt lorsqu'elles perçoivent des revenus nationaux au sens de l'article 49 de l'EStG. Parmi les revenus visés audit article 49 figurent ceux provenant de la location d'un bien immeuble situé sur le territoire allemand.

6 L'article 10 de l'ESTG est intitulé «Dépenses exceptionnelles». Le paragraphe 1 de cet article est libellé comme suit:

«Constituent des dépenses exceptionnelles les charges suivantes lorsqu'elles ne constituent ni des charges d'exploitation ni des frais professionnels:

[...]

1a. les rentes et les charges permanentes reposant sur des obligations particulières qui ne sont pas liées économiquement aux revenus n'entrant pas en ligne de compte dans l'imposition; [...]

7 L'article 50 de l'ESTG contient des dispositions particulières pour des personnes partiellement assujetties. Aux termes de son paragraphe 1:

«Les personnes partiellement assujetties ne peuvent déduire les charges d'exploitation (article 4, paragraphes 4 à 8) ou les frais professionnels (article 9) que dans la mesure où ils sont économiquement liés aux revenus perçus sur le territoire national. [...] [L]es articles [...] 10 [...] ne sont pas applicables. [...]

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

8 M. Schröder est un ressortissant allemand résidant en Belgique, où il exerce une activité salariée.

9 Par un acte notarié du 27 avril 1992, il a acquis de ses parents un bien immeuble sis en Allemagne, qui était grevé d'une réserve d'usufruit en faveur de ceux-ci. Par un acte notarié du 2 décembre 2002, d'autres biens immeubles sis en Allemagne ont été transmis, par leur mère, à M. Schröder et à son frère à titre de succession anticipée. Les droits d'usufruit que la mère détenait jusqu'alors sur plusieurs biens immeubles ont été convertis en une rente, en vertu de laquelle tant M. Schröder que son frère devaient, à compter du 1<sup>er</sup> décembre 2002, verser une somme mensuelle de 1 000 euros à leur mère.

10 Pour l'année 2002, M. Schröder a perçu, en Allemagne, des revenus de 2 785 euros au titre de la location du bien acquis en 1992 et de 749,50 euros au titre de la copropriété existant entre lui et son frère.

11 Le Finanzamt Hameln a fondé l'avis d'imposition de M. Schröder pour l'année 2002 sur la somme de ces deux montants et a refusé de prendre en compte la rente de 1 000 euros versée par ce dernier au mois de décembre 2002.

12 M. Schröder a formé un recours contre ce refus devant le Niedersächsisches Finanzgericht. Celui-ci relève que la possibilité pour une personne, telle que le frère de M. Schröder, qui réside en Allemagne et, de ce fait, y est intégralement assujettie à l'impôt sur le revenu, de déduire du montant imposable une telle rente en tant que catégorie de dépenses exceptionnelles relevant de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG est bien établie par la jurisprudence du Bundesfinanzhof. En effet, ce dernier considérerait que, s'agissant de biens immeubles transférés à titre de succession anticipée, les contreparties convenues, telles que les rentes, ne constituent pas des opérations à titre onéreux ou partiellement onéreux et exclurait intégralement ces contreparties du domaine de la réalisation des revenus.

13 Cependant, selon la juridiction de renvoi, une personne, telle que M. Schröder, qui en tant que non-résidente n'est que partiellement assujettie à l'impôt sur le revenu en Allemagne, n'est pas en droit de déduire une telle rente de son revenu imposable dès lors que l'article 50,

paragraphe 1, de l'ESStG exclut l'application de l'article 10 de l'ESStG à son égard.

14 La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la conformité de cette différence de traitement fiscal entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents avec le droit de l'Union et, en particulier, avec l'article 63 TFUE.

15 Dans ces conditions, le Niedersächsisches Finanzgericht a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il contraire aux articles [63 TFUE] et [18 TFUE] qu'un parent partiellement assujetti à l'impôt sur le territoire de la République fédérale d'Allemagne ne puisse pas déduire de ses revenus fonciers les rentes versées, en tant que dépenses exceptionnelles, alors qu'un contribuable assujetti à l'impôt sur l'intégralité de ses revenus le pourrait?»

### **Sur la question préjudicielle**

#### *Sur la recevabilité*

16 Le gouvernement allemand considère que la demande de décision préjudicielle est irrecevable au motif que la juridiction de renvoi ne fournit pas d'indications suffisantes sur les circonstances de fait et sur le contexte juridique pour permettre, en particulier, aux États membres de se prononcer en connaissance de cause sur la présente procédure. En effet, d'une part, il manquerait des précisions relatives aux modalités des cessions immobilières à M. Schröder, à la suppression des droits d'usufruit existants ainsi qu'au versement de la rente mensuelle. D'autre part, seraient insuffisantes les indications en ce qui concerne le contenu et l'interprétation de la législation nationale relative aux dépenses exceptionnelles, au sens de l'article 10 de l'ESStG, ainsi que les différences entre celles-ci et d'autres catégories de dépenses, telles que les charges d'exploitation et les frais professionnels. À défaut de telles précisions, le lien entre certaines dépenses d'un contribuable non-résident et les revenus imposables de ce dernier ne pourrait être apprécié aux fins de déterminer l'existence ou non d'une discrimination illicite à l'encontre d'un tel contribuable.

17 À cet égard, il convient de rappeler que le rejet par la Cour d'une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts du 15 décembre 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 61, ainsi que du 26 octobre 2010, *Schmelz*, C-97/09, non encore publié au Recueil, point 29).

18 S'agissant, plus particulièrement, des informations qui doivent être fournies à la Cour dans le cadre d'une décision de renvoi, celles-ci ne servent pas seulement à permettre à la Cour d'apporter des réponses utiles à la juridiction de renvoi, mais doivent également donner aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice. À ces fins, il est nécessaire que le juge national définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées (voir, en ce sens, arrêts du 10 mars 2009, *Heinrich*, C-345/06, Rec. p. I-1659, points 30 et 31, ainsi que du 8 septembre 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International*, C-42/07, Rec. p. I-7633, point 40).

19 Toutefois, eu égard à la séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour

sur laquelle la procédure visée à l'article 267 TFUE est fondée, il ne saurait être exigé que, avant de saisir celle-ci, la juridiction de renvoi procède à la totalité des constatations factuelles et des appréciations de droit qui lui incombent dans le cadre de sa mission juridictionnelle. Il est en effet suffisant que l'objet du litige au principal ainsi que ses enjeux principaux pour l'ordre juridique de l'Union ressortent de la demande de décision préjudicielle afin de permettre aux États membres de présenter leurs observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice et de participer efficacement à la procédure devant cette dernière (voir, en ce sens, arrêts *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* et *Bwin International*, précité, point 41, ainsi que du 7 décembre 2010, *VEBIC*, C-439/08, non encore publié au Recueil, point 47).

20 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort des points 8 à 13 du présent arrêt, la décision de renvoi indique clairement, d'une part, la provenance des biens immobiliers détenus par M. Schröder en Allemagne ainsi que l'origine de la rente qu'il doit payer à sa mère et, d'autre part, l'effet de la réglementation nationale en cause au principal en ce qui concerne la non-déductibilité de cette rente de ses revenus imposables. Par ailleurs, la juridiction de renvoi précise que la solution du litige dont elle est saisie dépend du point de savoir si la différence de traitement entre un contribuable résident et un contribuable non-résident est conforme au droit de l'Union.

21 Ces éléments suffisent pour exposer l'objet du litige au principal ainsi que les enjeux principaux de celui-ci pour l'ordre juridique de l'Union et pour permettre à la Cour de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi. Il convient également de relever que le gouvernement français et la Commission européenne ont été en mesure de soumettre à la Cour des observations écrites approfondies sur la question posée.

22 Au vu de ce qui précède, la demande de décision préjudicielle doit être considérée comme recevable.

#### *Sur le fond*

23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 18 TFUE et 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, tout en permettant à un contribuable résident de déduire les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles situés sur le territoire de cet État des revenus locatifs produits par ces biens, n'accorde pas une telle déduction à un contribuable non-résident.

24 Il convient, en premier lieu, d'identifier la disposition du traité FUE applicable à une situation telle que celle du litige au principal.

25 S'agissant de l'article 63 TFUE, il est de jurisprudence constante que, en l'absence, dans le traité, de définition de la notion de «mouvements de capitaux» au sens du paragraphe 1 de cet article, 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 (les articles 67 à 73 du traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, eux-mêmes devenus articles 56 CE à 60 CE), 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 27 janvier 2009, *Persche*, C-318/07, Rec. p. I-359, point 24 et jurisprudence citée; du 17 septembre 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, point 39; du 15 octobre 2009, *Busley et Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rec. p. I-9807, point 17, ainsi que du 10 février 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, non encore publié au Recueil, point 15).

26 À cet égard, la Cour a déjà jugé que les successions et les dons, qui relèvent de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel»,

constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 63 TFUE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, en ce sens, arrêts précités Persche, point 27; Busley et Cibrian Fernandez, point 18, ainsi que Missionswerk Werner Heukelbach, point 16).

27 Par conséquent, il y a lieu de considérer que la transmission de biens immeubles sis en Allemagne, en tant que dons ou à titre de succession anticipée, à une personne physique résidant en Belgique relève de l'article 63 TFUE.

28 Pour ce qui est de l'article 18 TFUE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, il convient de rappeler que cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (voir, notamment, arrêts du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, point 28 et jurisprudence citée; du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, non encore publié au Recueil, point 31, ainsi que Missionswerk Werner Heukelbach, précité, point 18).

29 Les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux étant applicables et prévoyant des règles spécifiques de non-discrimination, l'article 18 TFUE ne trouve pas à s'appliquer dans l'affaire au principal (voir arrêts précités Hollmann, point 29, ainsi que Missionswerk Werner Heukelbach, point 19).

30 En second lieu, il convient de rappeler que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent notamment celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou de maintenir de tels investissements (voir, en ce sens, arrêt du 22 janvier 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rec. p. I-299, points 23 et 24 ainsi que jurisprudence citée).

31 S'agissant de la législation en cause au principal, une personne physique n'ayant ni son domicile ni sa résidence habituelle en Allemagne est, conformément à l'article 49 de l'ESTG, assujettie à l'impôt sur le revenu dans cet État membre pour les revenus provenant de la location de biens immeubles situés sur le territoire allemand. Contrairement au contribuable résident, un tel contribuable non-résident ne peut pas, en vertu de l'article 50 de l'ESTG, déduire de ces revenus une rente, telle que celle versée par M. Schröder à sa mère à titre de succession anticipée, en tant que dépense exceptionnelle au sens de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG.

32 Le traitement fiscal moins favorable réservé aux non-résidents pourrait dissuader ces derniers d'acquérir ou de conserver des biens immeubles situés en Allemagne (voir, par analogie, arrêt du 8 septembre 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, point 39). Il est également susceptible de dissuader les résidents allemands de désigner comme bénéficiaires d'une succession anticipée des personnes résidant dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne (voir, par analogie, arrêt Missionswerk Werner Heukelbach, précité, point 25).

33 Une telle législation constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE.

34 Il est vrai que, en vertu de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'établir, dans leur législation fiscale, une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence.

35 Toutefois, il importe de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations arbitraires ou des restrictions déguisées interdites par le paragraphe 3 de ce même article. En effet, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui opère une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir arrêts Persche, précité, point 41, et du 22 avril 2010, Mattner, C-510/08, non encore publié au Recueil, point 34).

36 Il convient, dès lors, d'examiner si, dans les circonstances du litige au principal, la situation des non-résidents est comparable à celle des résidents.

37 À cet égard, il est de jurisprudence constante que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que 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 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 (arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, points 31 et 32; du 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, point 43, ainsi que du 6 octobre 2009, Commission/Espagne, C-562/07, Rec. p. I-9553, point 46).

38 Aussi, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier les non-résidents de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est-il, 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 (arrêts précités Schumacker, point 34; Gerritse, point 44, et Commission/Espagne, point 47).

39 En l'occurrence, il est constant que les revenus locatifs produits au cours de l'année 2002 par les biens immobiliers détenus par M. Schröder en Allemagne ne constituaient qu'une faible partie du revenu global perçu par celui-ci durant cette même année.

40 Cependant, la Cour a estimé que, en ce qui concerne les dépenses, telles que des frais professionnels directement liés à une activité ayant généré des revenus imposables dans un État membre, les résidents et les non-résidents de ce dernier sont placés dans une situation comparable, de sorte qu'une réglementation dudit État qui refuse aux non-résidents, en matière d'imposition, la déduction de telles dépenses, accordée en revanche aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres et comporte donc une discrimination indirecte selon la nationalité (voir, en ce sens, arrêts Gerritse, précité, points 27 et 28; du 6 juillet 2006, Conijn, C-346/04, Rec. p. I-6137, point 20; du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, point 49; du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Rec. p. I-1425, point 23, ainsi que du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Rec. p. I-6845, point 50, et Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, point 44).

41 Il s'ensuit qu'une réglementation telle que celle en cause au principal serait en principe contraire à l'article 63 TFUE si la rente versée par M. Schröder à sa mère devait être considérée

comme une dépense directement liée à l'activité de celui-ci consistant en la mise en location des biens immeubles sis en Allemagne qui lui ont été transmis par ses parents.

42 Le gouvernement allemand considère qu'un lien direct fait défaut en l'occurrence. Selon lui, une telle rente, qualifiée de dépense exceptionnelle relevant de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG, diffère des charges d'exploitation et des frais professionnels qui, en vertu de l'article 50, paragraphe 1, de l'ESTG, sont déductibles pour un contribuable partiellement assujéti pour autant qu'ils sont la contrepartie de l'acquisition d'une source de revenus. En effet, le versement d'une telle rente ne serait pas la conséquence caractéristique ou juridique de la perception de revenus locatifs, mais constituerait un arrangement pris dans le cadre d'une communauté de soutien familiale et son montant aurait été fixé non pas par rapport à la valeur des biens transmis, mais selon les besoins alimentaires du bénéficiaire ainsi que la capacité contributive économique générale du débiteur, que seul l'État membre de résidence de ce dernier pourrait apprécier de manière adéquate. Dans ce même contexte, le gouvernement français fait observer que le montant de la rente ne serait affecté ni par l'absence de revenus locatifs ni, inversement, par la perception de revenus très élevés.

43 Ces arguments ne sauraient être accueillis. À supposer que le montant d'une rente, telle que celle payée par M. Schröder, soit déterminé en fonction de la capacité contributive du débiteur et des besoins alimentaires du bénéficiaire, il n'en demeure pas moins que l'existence d'un lien direct au sens de la jurisprudence citée au point 40 du présent arrêt résulte non pas d'une corrélation quelconque entre le montant de la dépense en question et celui des revenus imposables, mais du fait que cette dépense soit indissociable de l'activité produisant ces derniers (voir, en ce sens, arrêt *Centro Equestre da Lezíria Grande*, précité, point 25).

44 Ainsi, la Cour a estimé que présentent un lien direct avec l'activité en question les dépenses occasionnées par cette activité (voir, en ce sens, arrêts précités *Gerritse*, points 9 et 27, ainsi que *Centro Equestre da Lezíria Grande*, point 25) et, donc, nécessaires pour l'exercice de celle-ci. De même, un tel lien direct a été admis en ce qui concerne des frais de consultation fiscale engagés aux fins d'établir une déclaration fiscale, l'obligation de faire une telle déclaration découlant du fait de percevoir des revenus dans l'État membre concerné (voir arrêt *Conijn*, précité, point 22).

45 Or, il ressort de la décision de renvoi que les biens immeubles transmis à M. Schröder étaient, au moins en partie, grevés de droits d'usufruit qui ont été convertis en une rente mensuelle que celui-ci doit verser à sa mère. Il paraît donc que l'engagement de payer cette rente découle de la transmission de ces biens, cet engagement ayant été nécessaire pour que M. Schröder puisse détenir ceux-ci et, par conséquent, générer les revenus locatifs en cause au principal soumis à l'impôt en Allemagne.

46 Il y a donc lieu de considérer que, dans la mesure où l'engagement de M. Schröder de payer la rente à sa mère découle de la transmission à ce dernier des biens immeubles situés en Allemagne, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, cette rente constitue une dépense directement liée à l'exploitation de ces biens, de telle sorte que M. Schröder se trouve à cet égard dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident.

47 Dans ces conditions, une réglementation nationale qui, en matière d'impôt sur le revenu, refuse aux non-résidents la déduction d'une telle dépense, accordée en revanche aux résidents, est, en l'absence de justification valable, contraire à l'article 63 TFUE.

48 Or, aucune raison impérieuse d'intérêt général n'a été invoquée par le gouvernement allemand ni envisagée par la juridiction de renvoi.

49 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 63 TFUE

doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, tout en permettant à un contribuable résident de déduire les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles situés sur le territoire de cet État des revenus locatifs produits par ces biens, n'accorde pas une telle déduction à un contribuable non-résident, pour autant que l'engagement de payer ces rentes découle de la transmission desdits biens.

### **Sur les dépens**

50 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 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, tout en permettant à un contribuable résident de déduire les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles situés sur le territoire de cet État des revenus locatifs produits par ces biens, n'accorde pas une telle déduction à un contribuable non-résident, pour autant que l'engagement de payer ces rentes découle de la transmission desdits biens.**

Signatures

\* Langue de procédure: l'allemand.