

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES BOT

présentées le 9 décembre 2010¹

1. La présente affaire préjudicielle a pour objet, une fois de plus, d'apprécier la conformité avec le droit communautaire d'une législation fiscale d'un État membre qui réserve le bénéfice d'un avantage aux contribuables résidents.

2. Il s'agit de la législation allemande en vertu de laquelle seuls les contribuables résidents sont en droit de déduire de leurs revenus imposables la rente due à un parent à la suite de la transmission de la propriété d'un immeuble, par cession ou en avance-ment d'hoirie. En vertu de cette législation, un contribuable non-résident, qui perçoit en Allemagne les loyers d'un tel immeuble, lorsque ceux-ci ne représentent qu'une faible partie de l'ensemble de ses revenus, n'est pas en droit de déduire de ses revenus locatifs imposables en Allemagne une telle rente.

3. Les autorités fiscales allemandes estiment, en effet, que ladite rente doit être considérée non pas comme des frais directement liés aux loyers perçus en Allemagne, mais comme une charge personnelle, devant être prise en considération dans le calcul de l'imposition

due par le contribuable dans son État membre de résidence.

4. Dans les présentes conclusions, nous commencerons par indiquer que, dans les circonstances du litige au principal, la conformité de la législation en cause avec le droit communautaire doit être appréciée au regard de la liberté de circulation des capitaux. Nous exposerons, ensuite, les motifs pour lesquels, à notre avis, une rente due à un parent à la suite de la transmission de la propriété d'un immeuble, lorsqu'elle a pour fait générateur cette transmission de propriété, doit être considérée comme des frais directement liés aux loyers produits par cet immeuble, de sorte que les contribuables non-résidents, en ce qui concerne cette rente, se trouvent dans une situation comparable à celle des contribuables résidents.

5. Nous en déduisons que la législation en cause comporte ainsi une discrimination indirecte qui, en l'absence de justification, la rend contraire à la libre circulation des capitaux.

1 — Langue originale: le français.

I — Le cadre juridique

6. En vertu de l'article 56, paragraphe 1, CE, toute restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres est interdite.

7. L'article 58, paragraphe 1, sous a), CE dispose que l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence.

8. Selon l'article 58, paragraphe 3, CE, il importe, cependant, que de telles dispositions ne constituent ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux définie à l'article 56 CE.

II — Les faits du litige au principal et le droit national

9. Le requérant, un ressortissant allemand, est domicilié en Belgique et exerce une activité salariée dans cet État membre. Au cours de l'année 2002, il a perçu, au titre de cette activité, un salaire brut de 67 679,03 euros.

10. En 1992 et en 2002, le requérant a acquis de ses parents ou a reçu de ces derniers à titre d'héritage anticipé, en pleine propriété ou en copropriété avec son frère, divers biens immobiliers, à la suite de quoi son frère et lui devaient s'acquitter l'un et l'autre d'une rente mensuelle de 1 000 euros à compter du 1^{er} décembre 2002.

11. Ces opérations sont présentées de la manière suivante par le Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal des finances du Land de Basse-Saxe) (Allemagne):

«Par acte notarié en date du 27 avril 1992, le requérant a acquis de ses parents le bien immobilier à Hameln, sis Wilhelmsplatz 7, qui était grevé d'une réserve d'usufruit au bénéfice de ceux-ci. Par un autre acte du 2 décembre 2002, d'autres biens immobiliers ont été transmis par la mère au requérant et à son frère Hermann à titre d'héritage anticipé. La parcelle à Hameln, sise Pyrmonter Str. 28, a été transmise au frère du requérant. L'obligation de verser une rente mensuelle s'élevant à 1 000 euros a été convenue. Le transfert de la propriété et des charges a été fixé au 1^{er} novembre 2002. Le frère du requérant était copropriétaire des biens immobiliers sis à Pötzen, à Dorfe et à Hörter 1, 1 A. Le 1^{er} novembre 2002, le requérant a également acheté la part de son frère. Les droits d'usufruit que la mère détenait jusqu'alors sur plusieurs biens immobiliers ont été convertis en une rente, en vertu de laquelle le requérant, comme son frère, devait, à compter du

1^{er} décembre 2002, verser une somme mensuelle de 1 000 euros à la mère.»

12. Au cours de l'année 2002, le requérant a reçu, au titre de revenus locatifs pour la location de ces immeubles, les sommes de 2785 et de 749,50 euros. Dans le cadre de l'imposition de ces revenus locatifs en Allemagne, la rente de 1 000 euros acquittée par le requérant n'a pas été déduite.

13. Conformément au droit allemand applicable, cette rente est déductible en tant que dépense exceptionnelle, au sens de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz)². Toutefois, en application de l'article 50, paragraphe 1, quatrième phrase, de l'ESTG, cette déduction n'est pas applicable aux contribuables partiellement assujettis à l'impôt sur le territoire de la République fédérale d'Allemagne, c'est-à-dire aux contribuables non-résidents.

14. La juridiction de renvoi précise:

«Le requérant a son unique domicile en Belgique. Il n'est donc imposable en [...] Allemagne que sur ses revenus de source allemande. En application de l'article 49, paragraphe 1, point 6, de l'ESTG, tant les revenus

locatifs tirés des immeubles détenus en copropriété que ceux tirés du bien sis Wilhelmplatz 7, dont le requérant est l'unique propriétaire, font partie des revenus imposables en [...] Allemagne. Mais, contrairement au contribuable imposable sur l'intégralité de ses revenus en [...] Allemagne, en application de l'article 50, paragraphe 1, quatrième phrase, de l'ESTG [...], le requérant n'est pas en droit de déduire la rente de son revenu en tant que dépense exceptionnelle exposée au sens de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG [...].»

15. Le gouvernement allemand a fourni les indications supplémentaires suivantes.

16. L'article 50, paragraphe 1, première et quatrième phrases, de l'ESTG dispose:

«Les contribuables partiellement assujettis à l'impôt ne peuvent déduire de frais d'exploitation (article 4, paragraphes 4 à 8) ou de frais professionnels (article 9) que dans la mesure où ces frais ont un lien économique avec les revenus allemands. [...] Les autres dispositions de l'article 34 et les articles 9a, 10, 10a, 10c, 16, paragraphe 4, 20, paragraphe 4, 24a, 32, 32a, paragraphe 6, 33, 33a, 33b et 33c ne sont pas applicables.»

17. Les frais d'exploitation sont définis à l'article 4, paragraphe 4, de l'ESTG comme étant les «dépenses engendrées par l'exploitation». Les frais professionnels sont, selon l'article 9,

2 — BGBl. 2002 I, p. 4245, ci-après l'«ESTG».

paragraphe 1, première phrase, de l'ESTG, les «dépenses exposées pour l'acquisition, la sauvegarde et la conservation des revenus».

périodique doit être établie en fonction des besoins alimentaires du cédant.

18. Les dépenses exceptionnelles sont définies ainsi à l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG:

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

[...]

1a. les rentes résultant d'obligations particulières et les charges périodiques, qui n'ont pas de lien économique avec des revenus qui n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt.»

19. Les rentes alimentaires (rentes ou charges périodiques) sont des prestations récurrentes liées à la cession d'un ou de plusieurs biens à titre d'avancement d'hoirie (cession patrimoniale). Les prestations sont non pas la contrepartie d'une cession ni des frais d'acquisition, mais, le cas échéant, des dépenses exceptionnelles au sens de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG.

20. Dans cette opération, le cessionnaire doit, selon la volonté des parties, être gratifié au moins partiellement d'une disposition à titre gratuit (donation). La rente ou la charge

21. Dans les cessions entre parents, les prestations récurrentes sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, avoir été fixées indépendamment de la valeur du bien en fonction des seuls besoins alimentaires du bénéficiaire et de la capacité économique générale du débiteur. Les parents représentent le cas de figure typique de la «solidarité alimentaire» requise sur ce point.

22. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a caractérisé la cession moyennant rentes alimentaires de la manière suivante:

«En droit civil, le contrat de cession est une convention par laquelle des parents, en considération d'une succession à venir, cèdent leur patrimoine, en particulier leur entreprise ou leur bien immobilier propre, à un ou à plusieurs héritiers en se réservant [...] des moyens de subsistance suffisants. La particularité du contrat de cession réside dans le fait qu'il permet à la génération suivante de profiter, avant l'ouverture de la succession, d'une unité économique permettant au moins partiellement de subvenir à ses besoins matériels tout en assurant au moins en partie la subsistance du cédant en puisant dans le patrimoine cédé. Dans la mesure où le contrat de cession est également une donation, il se distingue d'une convention dans laquelle sont pris des engagements de verser une pension

à titre synallagmatique (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, sous C. II. 1.a.)»

revenus tirés de biens immobiliers situés en Allemagne.

23. Il résulte, par ailleurs, de la jurisprudence du Bundesfinanzhof que les rentes alimentaires objectivement liées à une cession sont rangées dans les dépenses exceptionnelles (article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'EstG) et les rémunérations récurrentes (article 22, paragraphe 1, de l'EstG) quand le cédant se réserve, sous forme de rentes alimentaires, en réalité les revenus de son bien qui doivent désormais être générés par le cessionnaire du bien. Ces prestations se distinguent des simples pensions alimentaires visées à l'article 12, paragraphe 1, de l'EstG en ce qu'elles sont considérées comme des revenus réservés du patrimoine. Les rentes alimentaires n'étant pas une contre-prestation du cessionnaire, elles ne doivent pas être fixées en fonction de la valeur du patrimoine transmis (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, sous C. II. 1.c).

25. Le Niedersächsisches Finanzgericht a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il contraire aux articles 56 [CE] et 12 CE 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?»

III — Le renvoi préjudiciel

24. La juridiction de renvoi s'interroge sur la conformité avec le droit communautaire de la différence de traitement prévue ainsi par son droit national entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents. Elle indique que l'obligation de verser une rente constitue une charge qui grève les revenus du requérant tout autant que ceux de son frère, qui est un contribuable résident, dans la mesure où l'un et l'autre se trouvent tenus de la même manière de déclarer fiscalement leurs

IV — Notre analyse

A — *Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle*

26. Le gouvernement allemand soutient que le présent renvoi préjudiciel est irrecevable. Selon ce gouvernement, d'une part, la juridiction de renvoi n'a pas suffisamment défini le cadre factuel en ce qui concerne les modalités des cessions immobilières au requérant,

la suppression des droits d'usufruit existants et le versement de la rente mensuelle. D'autre part, elle n'aurait pas donné d'indications suffisantes sur le contenu et l'interprétation de la législation nationale relative aux dépenses exceptionnelles et sur ce qui différencie celles-ci des frais d'exploitation et des frais professionnels.

27. Nous ne partageons pas les objections du gouvernement allemand.

28. Certes, comme ce gouvernement l'a rappelé, selon une jurisprudence constante, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci 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. Il est également constant que les informations fournies dans les décisions de renvoi doivent non seulement permettre à la Cour de donner des réponses utiles, mais 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 de l'Union européenne. Il incombe, par conséquent, à la Cour de veiller à ce que cette possibilité soit sauvegardée, compte tenu du fait que, en vertu de cette disposition, seules les

décisions de renvoi sont notifiées aux parties intéressées³.

29. Il est également vrai que la décision de renvoi préjudiciel ne fournit pas d'indications très détaillées sur les conditions dans lesquelles les cessions immobilières ont été réalisées et les droits d'usufruit convertis en rente mensuelle. Sa présentation du droit national est également moins détaillée que celle fournie par le gouvernement allemand dans ses observations écrites.

30. Pour autant, nous sommes d'avis que les indications contenues dans la décision de renvoi sur le cadre juridique et factuel du litige au principal sont suffisantes à la fois pour permettre aux parties ayant le droit d'intervenir dans la présente procédure de faire connaître leurs observations à la Cour et à cette dernière de donner à la juridiction demanderesse une réponse utile à la solution de ce litige.

31. Ainsi, ces indications permettent de comprendre que la législation nationale en cause réserve aux contribuables résidents l'avantage consistant à pouvoir déduire de leurs revenus imposables une rente due à un parent à la suite de la transmission d'un immeuble par cession ou en avancement d'hoirie. Il se déduit également de la description des faits que le montant de la rente litigieuse ne correspond pas à la valeur économique de l'immeuble cédé ou donné. Il en ressort, enfin, que la juridiction

3 — Arrêts du 21 septembre 1999, Albany (C-67/96, Rec. p. I-5751, points 39 et 40), ainsi que du 16 décembre 2004, My (C-293/03, Rec. p. I-12013, point 17 et jurisprudence citée).

de renvoi est saisie d'un litige dont la solution dépend du point de savoir si une telle différence de traitement entre un contribuable résident et un contribuable non-résident est conforme au droit communautaire.

rente des revenus locatifs produits par ces immeubles alors qu'une telle possibilité existe en faveur d'un contribuable assujetti à l'impôt sur l'intégralité de ses revenus.

32. En outre, il convient également de souligner que, outre le requérant et le gouvernement allemand, le gouvernement français ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites dont le contenu atteste que ces parties intervenantes ont été en mesure de comprendre le contexte factuel et juridique du litige au principal.

35. Nous indiquerons, à titre liminaire, que c'est uniquement au regard des dispositions du traité CE relatives à la liberté de circulation des capitaux que la conformité de cette législation avec le droit communautaire doit être appréciée. Nous exposerons, ensuite, les motifs pour lesquels une telle législation constitue, à notre avis, une restriction contraire à cette liberté de circulation.

33. Nous sommes donc d'avis que la présente demande de décision préjudicielle, malgré ses imprécisions, doit être déclarée recevable.

B — *Sur le fond*

1. La liberté de circulation applicable

34. La juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si la législation en cause est conforme aux articles 56 CE et 12 CE. Elle demande ainsi, en substance, si ces articles doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle un enfant partiellement assujetti à l'impôt sur le revenu sur le territoire de cet État, qui verse à ses parents une rente à la suite de la transmission de la propriété d'immeubles, ne peut pas déduire cette

36. À titre liminaire, il convient de rappeler que, si les États membres ont, à ce jour, conservé leurs compétences en matière de fiscalité directe, ils doivent, néanmoins, conformément à une jurisprudence constante, exercer celles-ci en respectant les engagements qu'ils ont souscrits dans le cadre de la Communauté européenne et, en particulier,

les principes et les libertés de circulation prévues par le traité⁴.

37. S'agissant de l'application, dans la présente affaire, de l'article 12 CE, qui énonce en principe général l'interdiction de toute discrimination fondée sur la nationalité, il résulte de la jurisprudence que cet article n'a vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination⁵.

38. Or, l'article 56 CE, visé également par la juridiction de renvoi dans sa question préjudicielle et qui interdit les discriminations dans le domaine spécifique des mouvements de capitaux, a vocation à s'appliquer dans le litige au principal. Il ressort, en effet, de la jurisprudence qu'une législation d'un État membre relative à la taxation des revenus locatifs perçus par un contribuable non-résident relève du champ d'application de la libre circulation des capitaux⁶.

4 — Arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 21), ainsi que du 18 décembre 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531, point 19 et jurisprudence citée).

5 — Arrêt du 11 octobre 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-8491, point 28 et jurisprudence citée).

6 — Arrêt du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203, point 24).

39. Cette jurisprudence se fonde sur le fait que les investissements immobiliers sont cités au nombre des mouvements de capitaux énumérés dans la nomenclature figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil⁷, qui conserve une valeur indicative pour déterminer le champ d'application de l'article 56 CE⁸. L'acquisition par le requérant, qui réside en Belgique, d'immeubles situés en Allemagne constitue ainsi un mouvement de capitaux⁹.

40. Il résulte également de cette nomenclature et de la jurisprudence que la transmission de la propriété d'un immeuble par voie de succession ou de don à un citoyen de l'Union résidant dans un autre État membre constitue aussi un mouvement de capitaux¹⁰. Il se déduit logiquement de cette jurisprudence que la transmission de la propriété d'immeubles en avancement d'hoirie, lorsque celle-ci, comme dans la présente affaire, présente un élément d'extranéité, tenant à la résidence du bénéficiaire dans un État membre autre que celui de la situation de ces immeubles, relève du champ d'application de l'article 56 CE.

7 — Directive 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).

8 — Voir arrêts du 6 décembre 2007, Federconsumatori e.a. (C-463/04 et C-464/04, Rec. p. I-10419, point 20), ainsi que du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, Rec. p. I-6845, point 38).

9 — Arrêt du 11 décembre 2003, Barbier (C-364/01, Rec. p. I-15013, point 58).

10 — Voir, en ce qui concerne une succession, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec. p. I-1957, point 42), et du 17 janvier 2008, Jäger (C-256/06, Rec. p. I-123, points 25 à 27). Voir, en ce qui concerne un don, arrêt du 27 janvier 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359, point 27).

41. Par conséquent, cet article s'applique bien dans la présente affaire, ainsi que toutes les parties intervenantes en conviennent, et nous proposons à la Cour de limiter l'examen de la question posée à l'interprétation de celui-ci.

2. L'existence d'une restriction non justifiée

42. La question qui se trouve au centre de la présente affaire porte sur le point de savoir si la rente due par le requérant doit être considérée comme des frais directement liés aux loyers qu'il perçoit en Allemagne ou bien si elle doit être analysée comme une charge personnelle.

43. Cette question se pose, en effet, parce que les articles 56 CE à 58 CE interdisent à un État membre de prévoir un traitement différent entre les contribuables résidents et ceux non-résidents lorsque ces deux catégories de contribuables se trouvent dans la même situation.

44. Or, comme le gouvernement français le rappelle, il est admis, dans le domaine de la fiscalité directe, que les contribuables résidents et ceux non-résidents se trouvent, en principe, dans des situations différentes¹¹.

Ainsi, le revenu perçu par un contribuable non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. En outre, l'État membre dans lequel ce contribuable réside est le mieux à même de connaître la situation personnelle et familiale de celui-ci et de déterminer ainsi sa capacité contributive. Un contribuable non-résident n'est donc pas fondé, en principe, à reprocher à l'État membre dans lequel il perçoit seulement une faible partie de ses revenus de lui refuser un avantage fiscal dépendant de sa situation personnelle et familiale, telle la déduction d'une pension alimentaire dont il est redevable, parce que cette obligation incombe à l'État membre dans lequel il réside¹².

45. En vertu d'une jurisprudence constante, l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un contribuable non-résident ne pèse sur l'État membre d'origine des revenus que lorsque ce contribuable tire la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables de ce dernier¹³.

46. Dans la présente affaire, il est constant que les loyers perçus par le requérant en Allemagne ne constituent qu'une faible partie de ses revenus imposables, puisque, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, celui-ci a perçu plus de 90 % de ses ressources en Belgique, où il réside. Il en découle que, si la rente litigieuse doit être considérée

11 — Arrêts Schumacker, précité (point 31), et du 18 mars 2010, *Gielen* (C-440/08, Rec. p. I-2323, point 43).

12 — Arrêts Schumacker, précité (point 32), et du 12 décembre 2002, de *Groot* (C-385/00, Rec. p. I-11819, points 99 à 102).

13 — Arrêts Schumacker, précité (point 36), et du 16 octobre 2008, *Renneberg* (C-527/06, Rec. p. I-7735, point 61).

comme une charge personnelle, assimilable à une pension alimentaire, le requérant ne saurait reprocher à l'autorité fiscale allemande de refuser de la déduire de ses revenus locatifs imposables en Allemagne.

47. En revanche, le requérant est fondé à demander une telle déduction si cette rente peut être considérée comme des frais directement liés à ces loyers. Il ressort, en effet, de la jurisprudence que, à l'égard de tels frais, les contribuables résidents et ceux non-résidents se trouvent dans des situations comparables et doivent donc être traités de manière identique¹⁴.

48. Les gouvernements allemand et français soutiennent que cette jurisprudence n'est pas applicable à la rente litigieuse pour des motifs qui peuvent être résumés ainsi.

49. Le gouvernement allemand fait valoir que son droit national met en œuvre le critère du lien direct. En effet, en vertu de l'article 50, paragraphe 1, première phrase, de l'ESTG, une personne partiellement assujettie serait en droit de déduire les frais d'exploitation, c'est-à-dire les dépenses engendrées par l'exploitation, ainsi que les frais professionnels,

c'est-à-dire les dépenses exposées pour l'acquisition, la sauvegarde et la conservation des revenus.

50. Or, dans la présente affaire, il serait constant que la rente en cause constitue non pas des frais professionnels, mais une dépense exceptionnelle au sens de l'article 10 de l'ESTG. En effet, cette rente ne constituerait pas la contrepartie de l'acquisition de biens immeubles. Son montant aurait été fixé indépendamment de la valeur de ceux-ci, selon les besoins alimentaires du bénéficiaire et de la capacité contributive économique générale du débiteur. Elle résulterait d'un arrangement pris dans le cadre familial. Il ressortirait ainsi de la décision de renvoi que la mère du requérant souhaitait céder ses immeubles tout en voulant assurer la prise en compte de ses besoins alimentaires.

51. Le gouvernement allemand en déduit que, en l'occurrence, il n'existe aucun lien direct entre les revenus locatifs perçus par M. Schröder et la rente qu'il a versée à sa mère, parce que cette rente n'est pas indissociable de ces revenus, au sens du point 25 de l'arrêt Centro Equestre da Lezíria Grande, précité.

52. Il fait valoir également que, certes, au point 22 de l'arrêt Conijn, précité, la Cour a jugé que des frais de consultation fiscale, qualifiés également de dépenses exceptionnelles au sens de l'article 10 de l'ESTG, étaient

14 — Arrêts du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, point 27); du 6 juillet 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137, points 20 à 24), et du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425, points 23 à 25).

directement liés à la perception de revenus imposés au titre d'un assujettissement partiel à l'impôt. Il aurait cependant existé, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, un lien à ce point nécessaire que ces dépenses devaient presque inévitablement être engagées pour recueillir ces revenus et participaient davantage de frais professionnels que de dépenses exceptionnelles. En revanche, la rente en cause au principal ne serait pas la conséquence caractéristique ou juridique de la perception des revenus locatifs, mais reposerait sur les liens familiaux de M. Schröder.

53. Le gouvernement français conteste également l'existence d'un lien direct entre la rente versée par le requérant et les revenus locatifs de celui-ci.

54. Il soutient que, au regard de l'objet et du contenu de l'article 10, paragraphe 1, point 1a, de l'ESTG, une rente qui relève de cette disposition ne peut pas être considérée comme la contrepartie économique directe du renoncement de la mère du requérant à son usufruit sur les biens immobiliers loués. Le gouvernement français souligne également que le montant de la rente versée par celui-ci n'est pas directement en corrélation avec celui de ses revenus locatifs. Selon ce gouvernement, aucun lien économique direct n'existe entre le montant de la rente versée par le requérant et les revenus locatifs perçus parce que ces biens auraient pu ne pas produire de tels revenus ou en produire d'un montant très élevé, sans rapport avec celui de ladite rente.

55. Nous ne partageons pas la position de ces gouvernements. Comme la Commission, nous sommes d'avis que la rente versée par le requérant à sa mère à la suite de la transmission de la propriété de plusieurs immeubles situés en Allemagne peut être considérée comme étant directement liée aux loyers produits par ces immeubles, et cela pour les motifs suivants.

56. Il ressort de l'examen des arrêts cités par les parties dans leurs observations écrites que la Cour a retenu l'existence d'un lien direct entre les revenus et les dépenses d'un contribuable non-résident dans les circonstances suivantes.

57. Dans l'arrêt *Gerritse*, précité, il s'agissait de frais professionnels engagés par un musicien, ressortissant néerlandais, dans le cadre d'une prestation effectuée dans une station de radio en Allemagne et imposée dans cet État membre. La Cour a estimé que ces frais professionnels sont «directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne, de telle sorte que les résidents et les non-résidents sont à cet égard placés dans une situation comparable»¹⁵.

58. Dans l'arrêt *Conijn*, précité, la Cour a étendu cette analyse aux frais de consultation

¹⁵ — Point 27 de cet arrêt.

fiscale engagés par un contribuable non-résident en Allemagne pour établir sa déclaration fiscale relative à ses revenus perçus dans cet État membre. Elle a indiqué que l'obligation de faire sa déclaration découle du fait que cette personne perçoit des revenus dans ledit État membre. Elle en a déduit que ces frais sont directement liés aux revenus imposés en Allemagne, de sorte qu'ils grèvent de la même manière les revenus perçus par l'ensemble des contribuables, qu'ils soient résidents ou non-résidents¹⁶. La Cour a ajouté que les contribuables résidents et ceux non-résidents sont placés dans une situation comparable face à la complexité du droit fiscal national et que le droit à déduction qui vise à compenser les frais engagés dans le cadre d'une consultation fiscale, reconnu aux contribuables résidents, doit pouvoir s'appliquer également aux contribuables non-résidents qui sont confrontés à la même complexité du système fiscal national¹⁷.

59. Enfin, dans l'arrêt *Centro Equestre da Lezíria Grande*, précité, la Cour a précisé que, par la notion de «frais professionnels liés directement aux recettes perçues dans l'État membre où l'activité est exercée», il convient de comprendre les frais présentant un lien économique direct avec la prestation ayant donné lieu à l'imposition dans cet État et qui sont donc indissociables de celle-ci, tels que les frais de voyage et d'hébergement, indépendamment du lieu et du moment où ils ont été engagés¹⁸.

60. Lorsque nous examinons cette jurisprudence, nous sommes d'avis que le critère déterminant aux fins de savoir si une dépense doit être considérée comme une charge personnelle ou bien comme des frais directement liés aux revenus imposables est le fait générateur de cette dépense. Celle-ci doit être considérée comme des frais directement liés à ces revenus dès lors qu'elle a pour fait générateur l'activité qui a permis d'obtenir lesdits revenus et non la situation personnelle du contribuable.

61. Dans la présente affaire, comme la Commission le souligne, les revenus locatifs n'ont pu être obtenus par le requérant que grâce à la transmission de la propriété des immeubles en cause et cette transmission n'a pu intervenir qu'en contrepartie du versement de la rente en cause.

62. Certes, le montant de cette rente, ainsi qu'il ressort des éléments du dossier, ne correspond pas à la valeur économique des immeubles transmis. Comme l'indique le gouvernement allemand, son montant a pu être fixé d'un commun accord entre les parties dans le cadre familial en fonction à la fois des besoins du donateur et de la capacité économique du donataire. Toutefois, cette circonstance ne diminue en rien le caractère indispensable de l'engagement de celui-ci de verser ladite rente pour pouvoir obtenir la propriété des immeubles de ses parents et, par voie de conséquence, les loyers produits par ces immeubles.

16 — Point 22 de cet arrêt.

17 — *Ibidem* (point 23).

18 — Point 25 de cet arrêt.

63. En d'autres termes, sans la rente, le requérant n'aurait pu obtenir la propriété des immeubles loués et, partant, les revenus locatifs produits par ceux-ci.

64. L'élément déterminant, dans la présente affaire, est donc, à notre avis, le fait que la rente en cause a pour fait générateur la transmission de propriété des immeubles qui produisent les revenus locatifs imposables en Allemagne, et non pas le seul devoir d'assistance des enfants à l'égard de leurs parents. Dès lors que la rente litigieuse a pour fait générateur la transmission de la propriété des immeubles loués, ce qu'il appartient au juge national de vérifier, nous sommes d'avis qu'elle doit être considérée comme des frais directement liés aux loyers produits par ces immeubles.

65. Cette analyse, à notre avis, n'est pas contredite par le fait que, à la différence des frais professionnels et de consultation fiscale visés dans les arrêts précités Gerritse et Conijn, la rente litigieuse serait due même si le requérant n'avait pas mis les immeubles en location et ne percevait ainsi aucun revenu imposable en Allemagne.

66. Ce qui importe, selon nous, c'est que les contribuables non-résidents, lorsqu'ils perçoivent ces revenus locatifs, sont imposés comme les contribuables résidents et que, sans l'engagement de verser une rente au donateur des immeubles, ils n'auraient pu

recevoir la propriété de ceux-ci et, partant, les donner en location.

67. Il s'ensuit que, si la Cour partage cette analyse, les contribuables non-résidents tels que le requérant, se trouvent, à l'égard d'une telle rente, dans la même situation que les contribuables résidents. La législation nationale, en ce qu'elle réserve la possibilité de déduire cette rente des revenus imposables en Allemagne aux seuls contribuables résidents, apparaît donc comme contraire à l'article 56 CE.

68. En outre, le gouvernement allemand ne présente aucune justification de cette différence de traitement.

69. Par conséquent, nous proposons de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi que l'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'une législation d'un État membre, en vertu de laquelle un enfant partiellement assujéti à l'impôt sur le revenu sur le territoire de cet État, qui verse à ses parents une rente à la suite de la transmission de la propriété d'immeubles, par cession ou en avancement d'hoirie, ne peut pas, contrairement à un contribuable résident, déduire cette rente des revenus locatifs produits par ces immeubles, est contraire aux dispositions de cet article dès lors que cette rente a pour fait générateur cette transmission de propriété.

V — Conclusion

70. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre de la manière suivante à la question posée par le Niedersächsisches Finanzgericht:

«L'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'une législation d'un État membre, en vertu de laquelle un enfant partiellement assujéti à l'impôt sur le revenu sur le territoire de cet État, qui verse à ses parents une rente à la suite de la transmission de la propriété d'immeubles, par cession ou en avancement d'hoirie, ne peut pas, contrairement à un contribuable résident, déduire cette rente des revenus locatifs produits par ces immeubles, est contraire aux dispositions de cet article dès lors que cette rente a pour fait générateur cette transmission de propriété.»