

## ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

6 octobre 2009 (\*)

«Manquement d'État – Libre circulation des capitaux – Articles 56 CE et 40 de l'accord EEE – Fiscalité directe – Personnes physiques – Imposition des plus-values – Différence de traitement entre résidents et non-résidents»

Dans l'affaire C-562/07,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 19 décembre 2007,

**Commission des Communautés européennes**, représentée par M. R. Lyal et M<sup>me</sup> I. Martínez del Peral, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

**Royaume d'Espagne**, représenté par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

soutenu par:

**Royaume de Belgique**, représenté par M. T. Materne, en qualité d'agent,

**République de Lettonie**, représentée par M<sup>me</sup> E. Balode-Buraka, en qualité d'agent,

**République d'Autriche**, représentée par M. E. Riedl et M<sup>me</sup> C. Pesendorfer, en qualité d'agents,

parties intervenantes,

LA COUR (première chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de la cinquième chambre, faisant fonction de président de la première chambre, MM. A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

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

rend le présent

**Arrêt**

- 1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en ayant traité différemment, jusqu'au 31 décembre 2006, les plus-values réalisées en Espagne selon qu'elles étaient obtenues par des résidents ou par des non-résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 39 CE et 56 CE ainsi que des articles 28 et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

### **Le cadre juridique**

- 2 En Espagne, l'imposition des revenus des résidents était, jusqu'au 31 décembre 2006, régie par le texte codifié de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), adopté par le décret royal législatif 3/2004, du 5 mars 2004 (BOE n° 60, du 10 mars 2004, p. 10670, et rectificatif BOE n° 61, du 11 mars 2004, p. 11014, ci-après le «TRLIRPF»). En application des articles 67 et 77 du TRLIRPF, les plus-values résultant de la cession d'éléments patrimoniaux détenus depuis plus d'un an par le contribuable étaient imposées à un taux forfaitaire de 15 %. Les autres plus-values étaient imposées selon un barème progressif prévu aux articles 64 et 75 du TRLIRPF et dont le taux était compris entre 15 % et 45 %.
- 3 Jusqu'à cette même date, l'imposition des revenus des non-résidents était régie par le texte codifié de la loi relative à l'impôt sur le revenu des non-résidents (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), adopté par le décret royal législatif 5/2004, du 5 mars 2004 (BOE n° 62, du 12 mars 2004, p. 11176, ci-après le «TRLIRNR»), dont l'article 25, paragraphe 1, sous f), soumettait les plus-values à un taux d'imposition forfaitaire de 35 %.
- 4 En vertu de l'article 46 du TRLIRNR, les non-résidents dont au moins 75 % des revenus totaux provenaient, sur un même exercice, d'un travail ou d'une activité économique en Espagne pouvaient choisir d'être imposés en tant que contribuables à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le paragraphe 3 de cet article prévoyait que les circonstances personnelles et familiales propres à ces travailleurs sont prises en considération.
- 5 Ce régime a été abrogé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 avec l'entrée en vigueur de la loi 35/2006 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et portant modification partielle des lois relatives à l'impôt sur les sociétés, à l'impôt sur le revenu des non-résidents et à l'impôt sur le patrimoine (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE n° 285, du 29 novembre 2006, p. 41734, et rectificatif BOE n° 57, du 7 mars 2007, p. 9634).

### **La procédure précontentieuse**

- 6 Le 18 octobre 2004, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume d'Espagne, attirant l'attention de cet État membre sur le fait que le traitement fiscal auquel étaient alors soumis les revenus du travail et les plus-values d'origine espagnole des personnes physiques non résidentes était, de l'avis de cette institution, contraire aux articles 39 CE et 56 CE ainsi qu'aux articles 28 et 40 de l'accord EEE, puisque l'application aux revenus des non-résidents d'un taux d'imposition plus élevé que celui applicable aux revenus des résidents pouvait être constitutive d'une discrimination au sens du traité CE s'il n'existait aucune différence objective de nature à fonder une différence de traitement entre les deux situations.
- 7 La réponse du Royaume d'Espagne n'ayant pas convaincu la Commission, cette dernière a, le 13

juillet 2005, adressé un avis motivé à cet État membre, l'invitant à adopter les mesures nécessaires pour s'y conformer dans les deux mois de sa réception.

- 8 Le 7 février 2006, le Royaume d'Espagne a répondu à cet avis motivé que les modifications nécessaires pour mettre un terme aux manquements allégués étaient en cours d'adoption. Il ressort des observations des parties que lesdites modifications ont été adoptées le 28 novembre 2006 et sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007.
- 9 Alors même qu'elle considère que, avec l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, il a été mis fin aux infractions qu'elle avait dénoncées, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.
- 10 Au cours de la procédure devant la Cour, la Commission s'est désistée de son recours pour autant qu'il vise à faire constater une infraction aux articles 39 CE et 28 de l'accord EEE.
- 11 Par ordonnance du président de la Cour du 2 juin 2008, le Royaume de Belgique, la République de Lettonie et la République d'Autriche ont été admis à intervenir au soutien des conclusions du Royaume d'Espagne.

## **Sur le recours**

### *Sur la recevabilité*

#### Argumentation des parties

- 12 Le Royaume d'Espagne, qui reconnaît qu'il appartient à la Commission de décider de l'opportunité d'engager ou non un recours en manquement, remet cependant en cause la recevabilité du présent recours, faisant valoir que la Commission a, en l'occurrence, enfreint les principes du respect de la confiance légitime, de coopération loyale avec les États membres ainsi que de sécurité juridique et a commis un détournement de pouvoir.
- 13 S'agissant, en premier lieu, de la violation des principes du respect de la confiance légitime et de coopération loyale, le Royaume d'Espagne rappelle que les États membres peuvent invoquer ces principes à l'égard d'une institution communautaire lorsque celle-ci, par une pratique réitérée et continue, a fait naître dans leur chef une espérance fondée quant au fait qu'elle adopterait un comportement concret dans des circonstances déterminées, sans qu'il existe aucun indice permettant de soupçonner qu'elle modifierait cette pratique. Or, en matière de recours en manquement, il existerait une pratique bien établie de la Commission qui consiste à ne pas engager un tel recours lorsque l'État membre ayant enfreint le droit communautaire a mis fin au manquement après l'échéance du délai fixé dans l'avis motivé, mais avant l'introduction du recours, et ce alors même que la procédure peut encore présenter un intérêt. En l'espèce, la Commission aurait violé les principes susmentionnés dans la mesure où elle a introduit son recours presque un an après qu'il avait été mis fin au manquement reproché sans avoir, au préalable, informé l'État membre concerné de son intention de s'écarter de sa pratique habituelle et sans disposer de motif valable.
- 14 S'agissant, en deuxième lieu, du principe de sécurité juridique, le Royaume d'Espagne fait valoir que le droit reconnu à la Commission de librement choisir le moment où elle engage une procédure en manquement contre un État membre devrait, afin de ne pas mettre les États membres dans une «grave situation d'insécurité juridique», être limité aux cas dans lesquels l'État membre contrevenant persiste dans le manquement reproché. La Commission ayant, en l'espèce, laissé s'écouler presque un an entre le moment où il a été mis fin au manquement allégué et l'introduction du présent recours, le principe de sécurité juridique aurait été violé.

- 15 En ce qui concerne, en troisième lieu, le détournement de pouvoir, le Royaume d'Espagne soutient que la Commission dénature la finalité du recours en manquement dans la mesure où elle utilise cette procédure pour atteindre deux objectifs étrangers à cette finalité. En effet, d'une part, la Commission entendrait sanctionner cet État membre parce que les juridictions espagnoles n'ont pas soumis de demandes de décision préjudicielle à la Cour en matière d'impôts directs. D'autre part, la Commission souhaiterait amener la Cour à se prononcer sur le présent recours afin de garantir aux citoyens une application correcte du droit communautaire, rapprochant ainsi l'objet du recours en manquement de celui de la procédure préjudicielle.
- 16 Le Royaume de Belgique ainsi que la République d'Autriche, dont les interventions au soutien des conclusions du Royaume d'Espagne se limitent à la question de la recevabilité du recours, font valoir qu'il incombe à la Commission d'établir l'existence d'un intérêt suffisant pour poursuivre l'instance. Or, en l'espèce, la gravité du manquement allégué ne serait pas telle qu'elle justifierait l'introduction d'un recours, la circonstance que les juridictions espagnoles n'ont pas soumis de demande de décision préjudicielle en matière d'impôts directs ne démontrant pas l'existence d'un intérêt suffisant pour introduire le présent recours. Par ailleurs, la Commission ne pourrait introduire un recours en manquement que dans le but déterminé de mettre un terme au manquement allégué. Le Royaume d'Espagne ayant mis un terme au manquement qui lui était reproché, la Commission ne serait plus libre d'apprécier s'il est opportun d'introduire un recours.
- 17 S'agissant de la recevabilité des recours en manquement en général, la Commission soutient, principalement, que le pouvoir discrétionnaire que le traité et la jurisprudence de la Cour lui reconnaissent en matière de procédures en manquement suppose, d'une part, qu'elle puisse décider s'il y a ou non lieu de former le recours sans avoir à indiquer les raisons qui fondent sa décision et, d'autre part, qu'elle ne soit pas tenue au respect d'un délai déterminé en ce qui concerne les différentes phases de la procédure. Partant, à son estime, aucun des motifs d'irrecevabilité avancés par le Royaume d'Espagne ne saurait prospérer.

#### Appréciation de la Cour

- 18 S'agissant, en premier lieu, de la violation alléguée du principe du respect de la confiance légitime, corollaire du principe de sécurité juridique, et du principe de coopération loyale, il y a lieu de rappeler que la procédure en manquement repose sur la constatation objective du non-respect par un État membre des obligations que lui impose le droit communautaire et que les principes du respect de la confiance légitime et de coopération loyale ne sauraient, dans un cas tel que celui de l'espèce, être invoqués par un État membre pour faire obstacle à la constatation objective du non-respect, par lui, des obligations que lui impose le traité, car l'admission de cette justification irait à l'encontre de l'objectif poursuivi par la procédure prévue à l'article 226 CE (arrêt du 24 avril 2007, Commission/Pays-Bas, C-523/04, Rec. p. I-3267, point 28).
- 19 La circonstance que la Commission ait, le cas échéant, renoncé à introduire un recours en constatation de manquement à l'encontre d'un État membre lorsque ce dernier avait mis un terme au manquement allégué après l'écoulement du délai fixé dans l'avis motivé ne saurait donc créer, dans le chef de cet État membre ou des autres États membres, une confiance légitime susceptible d'affecter la recevabilité d'une action intentée par la Commission.
- 20 Il convient d'ajouter que la circonstance que la Commission n'introduise pas une requête au titre de l'article 226 CE immédiatement après l'écoulement du délai fixé dans l'avis motivé n'est pas davantage susceptible de créer dans le chef de l'État membre concerné une confiance légitime quant au fait que la procédure en manquement a été clôturée.
- 21 Certes, la durée excessive de la procédure précontentieuse est susceptible de constituer un vice

rendant un recours en manquement irrecevable. Toutefois, il ressort de la jurisprudence qu'une telle conclusion ne s'impose que dans les cas où, par son comportement, la Commission a rendu difficile la réfutation de ses arguments, violant ainsi les droits de la défense de l'État membre intéressé, et qu'il appartient à ce dernier d'apporter la preuve d'une telle difficulté (voir, en ce sens, arrêt du 8 décembre 2005, *Commission/Luxembourg*, C-33/04, Rec. p. I-10629, point 76 et jurisprudence citée).

- 22 Force est cependant de constater que, en l'espèce, le Royaume d'Espagne n'a présenté aucun argument spécifique quant au fait que la longueur de la phase précontentieuse, et en particulier le délai qui s'est écoulé entre sa réponse à l'avis motivé et l'introduction du présent recours, aurait affecté l'exercice de ses droits de défense. En effet, cet État membre se borne à contester l'opportunité, en l'espèce, de l'exercice du droit d'introduire et de maintenir un recours en manquement dont dispose la Commission.
- 23 Pour ce qui est, en deuxième lieu, du principe de sécurité juridique, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, d'une part, l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé (voir, notamment, arrêts du 4 juillet 2002, *Commission/Grèce*, C-173/01, Rec. p. I-6129, point 7, et du 14 avril 2005, *Commission/Luxembourg*, C-519/03, Rec. p. I-3067, point 18) et, d'autre part, l'intérêt de la Commission à introduire un recours au titre de l'article 226 CE existe même lorsque l'infraction reprochée a été éliminée postérieurement au délai fixé dans l'avis motivé (arrêt du 14 avril 2005, *Commission/Luxembourg*, précité, point 19).
- 24 Il s'ensuit que le Royaume d'Espagne, dès lors qu'il a été informé par la procédure précontentieuse que la Commission lui reprochait d'avoir manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité, ne saurait, en l'absence de toute prise de position explicite de la part de la Commission indiquant qu'elle allait clôturer la procédure en manquement engagée, faire utilement valoir qu'elle a violé le principe de sécurité juridique.
- 25 S'agissant, en troisième lieu, du moyen tiré d'un prétendu détournement de pouvoir, il suffit de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, la Commission n'a pas à démontrer l'existence d'un intérêt à agir ni à indiquer les motifs qui l'ont amenée à introduire un recours en manquement (voir, notamment, arrêts du 1<sup>er</sup> février 2001, *Commission/France*, C-333/99, Rec. p. I-1025, point 24; du 13 juin 2002, *Commission/Espagne*, C-474/99, Rec. p. I-5293, point 25, ainsi que du 8 décembre 2005, *Commission/Luxembourg*, précité, points 65 et 66). Dès lors que l'objet du recours tel qu'il découle de la requête correspond à l'objet du litige tel que défini dans la lettre de mise en demeure et dans l'avis motivé, il ne saurait être valablement soutenu que la Commission aurait commis un détournement de pouvoir.
- 26 Il résulte des considérations qui précèdent que le présent recours doit être déclaré recevable.

### *Sur le fond*

#### Argumentation des parties

- 27 La Commission relève que, conformément à la législation espagnole applicable jusqu'au 31 décembre 2006, les plus-values réalisées en Espagne par des contribuables non résidents par suite de la cession de biens étaient imposées à un taux forfaitaire de 35 %, alors que celles réalisées par les résidents étaient imposées selon un barème progressif lorsque les éléments patrimoniaux cédés étaient détenus depuis un an ou moins et au taux forfaitaire de 15 % lorsque ces éléments étaient détenus depuis plus d'un an. Partant, la charge fiscale supportée par les non-résidents aurait toujours été supérieure lorsqu'ils cédaient leurs biens un an ou plus après l'acquisition de ceux-ci. En cas de

cession d'un bien détenu pendant un an ou moins, les non-résidents auraient également été soumis à une charge fiscale plus lourde, sauf lorsque le taux d'imposition moyen appliqué aux contribuables résidents atteignait ou dépassait 35 %, hypothèse supposant l'existence de revenus très importants.

- 28 Selon la Commission, puisque, en l'espèce, il n'existe aucune différence objective entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents, toute différence de traitement se traduisant par une charge fiscale supérieure pour les non-résidents par rapport aux résidents constituerait une discrimination au sens du traité.
- 29 S'agissant des justifications avancées par le Royaume d'Espagne, la Commission fait valoir que, en l'espèce, la poursuite d'un objectif de cohérence fiscale ne saurait être valablement invoquée. En effet, conformément à la jurisprudence de la Cour, cette justification ne pourrait être admise que lorsqu'il existe un lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal. Or, en l'espèce, la charge fiscale plus lourde supportée par les non-résidents ne serait accompagnée d'aucun avantage fiscal pour ces derniers.
- 30 La Commission ajoute qu'elle considère que le raisonnement suivi par la Cour dans son arrêt du 27 juin 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), est transposable en l'espèce, dès lors que les dispositions fiscales espagnoles au centre du présent recours, à l'instar des dispositions nationales en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, prévoyaient l'application aux plus-values réalisées par les non-résidents d'un taux d'imposition plus élevé que celui applicable aux plus-values perçues par les résidents. Eu égard à la jurisprudence de la Cour, la circonstance que ledit arrêt porte sur la liberté d'établissement ne s'opposerait pas à ce que la solution y retenue soit transposée aux dispositions espagnoles en cause en l'espèce.
- 31 Le Royaume d'Espagne, qui conteste l'existence du manquement allégué, relève tout d'abord que la plus-value qu'un non-résident réalise lors de la vente d'un élément patrimonial qu'il détient sur le territoire espagnol ne constitue qu'une partie de ses revenus, ceux-ci se composant le plus souvent principalement des revenus qu'il tire de ses activités professionnelles. De surcroît, pour déterminer si des contribuables résidents et des contribuables non résidents sont dans une situation objectivement comparable, il y aurait lieu de tenir compte de l'ensemble des activités de ces contribuables et des revenus qu'ils en tirent, et non de n'examiner qu'un seul type d'opération.
- 32 Or, le lieu où l'on pourrait le plus facilement évaluer la capacité contributive individuelle d'un non-résident serait le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux. Celui-ci coïnciderait, en principe, avec sa résidence habituelle. S'agissant des exceptions, le Royaume d'Espagne précise que les contribuables qui ne résident pas sur le territoire espagnol, mais qui y ont tiré, de leur travail et de leurs autres activités économiques, des revenus qui constituent au minimum 75 % du total de leurs revenus, peuvent, en vertu du régime prévu à l'article 46 du TRLIRNR, et pour autant qu'il soit établi qu'ils ont leur domicile ou résidence habituelle dans un autre État membre, opter pour l'imposition de leurs revenus selon les règles applicables aux résidents. La législation espagnole serait donc conforme à la jurisprudence de la Cour, le Royaume d'Espagne mentionnant à cet égard l'arrêt du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933).
- 33 En tout état de cause, dès lors que la situation des contribuables résidents et des contribuables non résidents ne serait pas comparable en ce qui concerne l'imposition des plus-values, le fait de ne pas appliquer une réglementation identique à ces deux catégories de contribuables ne constituerait pas une discrimination. Partant, en l'occurrence, il n'existerait aucune infraction à la libre circulation des capitaux.
- 34 Ensuite, le Royaume d'Espagne relève que, conformément à la jurisprudence de la Cour, un État membre est libre de garantir le respect des obligations qui lui incombent en vertu du traité en

concluant une convention préventive de la double imposition (ci-après la «CDI») avec un autre État membre. Le Royaume d'Espagne ayant conclu une CDI avec la quasi-totalité des États membres, les effets de l'imposition espagnole seraient partiellement neutralisés et cette dernière ne constituerait donc pas une restriction à la libre circulation des capitaux.

- 35 Enfin, le Royaume d'Espagne rappelle que la Cour, au point 43 de son arrêt du 5 juillet 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821), a jugé que les articles 56 CE et 58 CE ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui refuse aux contribuables non résidents qui détiennent l'essentiel de leur fortune dans l'État dont ils sont résidents le bénéfice des abattements que cette réglementation accorde aux contribuables résidents. La législation fiscale espagnole en cause en l'espèce se bornerait à appliquer cette jurisprudence en introduisant, dans le régime d'imposition, une distinction fondée sur la situation objectivement différente dans laquelle se trouvent placés les contribuables résidents par rapport aux contribuables non résidents.
- 36 À titre subsidiaire, pour le cas où la réglementation litigieuse serait considérée comme constitutive d'une restriction à la libre circulation des capitaux, le Royaume d'Espagne fait valoir que cette restriction était justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal espagnol.
- 37 À cet égard, cet État membre précise que, s'agissant de plus-values à court terme (un an ou moins), celles réalisées par les non-résidents étaient imposées opération par opération, alors que celles réalisées par les résidents étaient imposées selon le barème progressif applicable à l'impôt sur le revenu, dont les taux étaient compris entre 15 % et 45 %. Il ne saurait donc être considéré que les résidents bénéficiaient systématiquement d'un traitement fiscal plus favorable que celui dont bénéficiaient les non-résidents.
- 38 En tout état de cause, l'existence de taux distincts pour l'impôt des résidents et celui des non-résidents se justifierait par la nature même de chacun de ces impôts. L'impôt sur le revenu des personnes physiques résidentes constituerait une charge périodique, adaptée à la capacité contributive de la personne concernée par l'application d'un barème progressif au revenu mondial perçu par celle-ci durant la période d'imposition.
- 39 L'impôt sur le revenu des non-résidents constituerait, quant à lui, un impôt immédiat auquel seraient soumis les contribuables percevant des revenus en Espagne sans y disposer d'un établissement permanent. Ces contribuables seraient uniquement imposés sur les revenus qu'ils perçoivent sur le territoire espagnol, revenus qui seraient, par définition, isolés et sporadiques. Il serait partant impossible d'imposer ces revenus selon un barème progressif. L'unique moyen pour procéder à une imposition de ces revenus serait de prélever un impôt opération par opération par application d'un taux forfaitaire.
- 40 Conformément à la législation applicable aux personnes physiques résidentes, les plus-values obtenues sur le long terme (plus d'un an) étaient imposées à des taux égaux ou inférieurs à ceux grevant les plus-values obtenues à court terme (un an ou moins). Le but recherché aurait été d'éviter les effets cumulatifs d'un barème progressif sur les plus-values générées au fil des années, lesquelles, plutôt que d'être soumises à une imposition annuelle à mesure qu'elles se produisent, sont imposées au moment de leur réalisation. Il existait ainsi un lien économique direct entre l'octroi d'un avantage fiscal aux contribuables résidents – l'imposition à un taux réduit – et le préjudice qui leur aurait été causé en l'absence de ce mécanisme d'élimination de la progressivité excessive, ou d'un autre ayant les mêmes effets. Or, il n'y aurait aucune raison d'appliquer aux contribuables non résidents un taux d'imposition plus favorable dans l'hypothèse où ils réalisent des plus-values sur le long terme. En effet, par l'application d'un taux forfaitaire de 15 %, ils auraient bénéficié d'un traitement favorable destiné à compenser les effets d'un barème progressif qui ne leur est pas applicable.

## Appréciation de la Cour

- 41 À titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 56 CE interdit les restrictions aux mouvements de capitaux sous réserve des dispositions de l'article 58 CE. Il résulte des paragraphes 1 et 3 de ce dernier article que les États membres peuvent, dans leur législation fiscale, établir une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents pour autant que cette distinction ne constitue ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.
- 42 Il y a lieu d'ajouter que l'article 58, paragraphe 1, CE, qui, en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte, ne saurait être interprété en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils investissent leurs capitaux serait automatiquement compatible avec le traité (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p. I-7063, point 26).
- 43 En l'espèce, il est constant que, jusqu'au 31 décembre 2006, la réglementation espagnole prévoyait une différence de traitement entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents en ce qui concerne le taux d'imposition auquel étaient soumises les plus-values résultant de la cession de biens, qu'ils soient immobiliers ou autres, détenus sur le territoire espagnol.
- 44 En ce qui concerne les plus-values réalisées par suite de cession des éléments patrimoniaux détenus depuis plus d'un an, les non-résidents étaient soumis systématiquement à une charge fiscale supérieure à celle supportée par les résidents, les plus-values réalisées par ces derniers étant imposées au taux forfaitaire de 15 % tandis que celles réalisées par les non-résidents subissaient une imposition de 35 %.
- 45 Il est vrai que, du fait de l'application à leur égard du barème progressif, les résidents ne bénéficiaient pas systématiquement d'un taux d'imposition plus favorable que les non-résidents quant à l'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de la vente de biens détenus depuis un an ou moins. Toutefois, il n'en demeure pas moins que, étant soumis à un taux forfaitaire de 35 % indépendamment du montant de la plus-value réalisée, tandis que les résidents n'étaient soumis à ce taux qu'à partir du moment où leur revenu global atteignait un certain seuil, les non-résidents étaient soumis, à tout le moins dans certains cas, à une charge fiscale supérieure à celle supportée par les résidents.
- 46 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, 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, ainsi que Gerritse, précité, point 43).
- 47 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, et Gerritse, point 44).

- 48 En l'espèce, il convient donc d'examiner s'il existe une différence objective entre la situation des résidents et celle des non-résidents susceptible d'écarter le caractère discriminatoire de la réglementation litigieuse et capable de faire relever ladite réglementation de l'exception prévue à l'article 58, paragraphe 1, CE.
- 49 S'agissant de l'argument selon lequel la différence de traitement fiscal résultant de l'application de cette réglementation aux non-résidents doit être examinée en combinaison avec le système général de l'impôt sur le revenu applicable aux résidents et aux non-résidents, et que les non-résidents ne sauraient être comparés aux résidents, puisqu'ils disposent dans leur État de résidence d'autres revenus qui, à la différence de ce qui vaut pour les résidents, ne pourraient pas être pris en compte en Espagne, il y a lieu de relever, d'une part, que, du moins pour l'imposition de plus-values résultant de cessions de biens détenus pendant plus d'un an, seule cette catégorie de revenus est visée par ladite réglementation, qu'il s'agisse des contribuables résidents ou des contribuables non résidents.
- 50 D'autre part, l'État dans lequel est située la source du revenu est dans les deux cas le Royaume d'Espagne, puisque la réglementation litigieuse ne vise que les plus-values résultant de cessions de biens détenus en Espagne.
- 51 Quant à l'argument selon lequel, en ce qui concerne les plus-values résultant de la cession de biens détenus depuis plus d'un an, la réglementation en cause vise à tenir compte de la situation personnelle du contribuable pour la liquidation de l'impôt, il suffit de constater que cette réglementation ne contient aucun élément susceptible de corroborer cette thèse, s'agissant d'une imposition forfaitaire selon un taux qui était uniquement lié à la qualité de résident ou de non-résident du contribuable.
- 52 Cette thèse ne peut davantage être corroborée par une application par analogie de l'arrêt *Gerritse*, précité, invoquée par le Royaume d'Espagne. En effet, il n'a été ni démontré ni même allégué que la réglementation visée par le présent recours, à la différence de celle en cause dans cet arrêt, poursuivait, au moyen du traitement fiscal avantageux accordé aux résidents, une finalité sociale. Il s'ensuit que, à la différence de ce que la Cour a décidé au point 48 dudit arrêt, il ne saurait, en l'espèce, être considéré comme légitime de réserver l'octroi de ce traitement avantageux aux personnes ayant perçu l'essentiel de leurs ressources imposables dans l'État d'imposition, c'est-à-dire, en règle générale, aux résidents.
- 53 S'agissant des CDI dont le Royaume d'Espagne se prévaut, il convient de relever, tout d'abord, que cet État membre n'a fait état d'aucune CDI conclue avec des États parties à l'accord EEE. Ensuite, ainsi que ledit État membre le reconnaît lui-même, une CDI n'a pas été conclue avec tous les autres États membres. Enfin, il est constant que les CDI existantes ne neutralisent que partiellement la charge fiscale acquittée en Espagne par les non-résidents.
- 54 Il résulte par ailleurs de la jurisprudence de la Cour que l'existence d'une CDI n'exclut pas que le revenu qu'un contribuable perçoit dans un État sans y résider et qui est exclusivement imposable dans cet État soit néanmoins pris en considération par l'État de résidence pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus dudit contribuable en vue, notamment, d'appliquer la règle de progressivité de l'impôt. Il ne saurait donc être valablement invoqué que le fait d'être non-résident permet d'échapper à l'application de cette règle. Il s'ensuit que, dans un tel cas de figure, les deux catégories de contribuables sont dans une situation comparable au regard de ladite règle (voir, en ce sens, arrêt *Asscher*, précité, points 47 et 48).
- 55 Dans ces conditions, il y a lieu de conclure que, en ce qui concerne l'imposition des plus-values résultant de la cession de biens détenus depuis plus d'un an, la réglementation litigieuse ne se

rapporte pas à une différence de situation, au sens de l'article 58, paragraphe 1, CE, résultant du lieu de résidence des contribuables (voir, en ce sens, arrêt Lenz, précité, point 33).

- 56 La même conclusion s'impose également en ce qui concerne l'imposition des plus-values réalisées après un an au plus.
- 57 En effet, d'une part, les considérations retenues aux points 50 et 52 à 54 du présent arrêt sont également pertinentes pour cette imposition.
- 58 D'autre part, s'il ne saurait être exclu que l'imposition selon un barème progressif est apte à tenir compte de la capacité contributive des contribuables, le Royaume d'Espagne n'a avancé aucun élément de preuve de nature à établir que, en l'espèce, il serait effectivement tenu compte de la situation personnelle des contribuables résidents dans le cadre de l'imposition des plus-values résultant de la cession de biens détenus depuis un an ou moins.
- 59 Il s'ensuit que la thèse de cet État membre, qu'il s'agisse des plus-values réalisées à court terme ou à long terme, selon laquelle, au regard de l'imposition en cause, les résidents et les non-résidents ne sont pas dans une situation objectivement comparable n'est pas fondée et ne saurait donc être retenue.
- 60 Il reste cependant encore à examiner si, ainsi que le soutient subsidiairement le Royaume d'Espagne, la différence de traitement existant entre ces deux catégories de contribuables peut être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal.
- 61 À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'un tel objectif peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité. Toutefois, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'octroi de l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêt du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 42).
- 62 Selon le Royaume d'Espagne, la réglementation litigieuse avait pour but d'éviter de pénaliser les résidents dans le cadre de l'imposition des plus-values du fait de l'application d'un barème progressif. S'agissant de l'imposition des plus-values résultant de la cession de biens détenus pendant plus d'un an, il existerait un lien direct, pour les résidents, entre l'avantage fiscal résultant de l'imposition de ces plus-values au taux forfaitaire de 15 % et le barème d'imposition progressif applicable à l'ensemble de leurs revenus. En ce qui concerne les plus-values réalisées sur un an ou moins, l'avantage de ne pas être soumis à un taux forfaitaire de 35 % serait compensé par la soumission des résidents à une imposition selon un barème progressif de l'ensemble des revenus mondiaux.
- 63 S'agissant du premier de ces cas de figure, il importe de relever que les revenus auxquels s'applique le taux forfaitaire de 15 % ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu selon un barème progressif. Partant, il ne saurait être valablement prétendu que l'octroi aux résidents de l'avantage fiscal litigieux, à savoir l'imposition desdits revenus à un taux forfaitaire de 15 %, est compensé par l'application d'un barème progressif pour l'imposition des revenus.
- 64 En ce qui concerne le second cas de figure, l'avantage, pour le contribuable résident, de ne pas être soumis à un taux forfaitaire de 35 % est certes, en principe, compensé par le désavantage de voir les plus-values concernées être ajoutées à ses revenus globaux et ainsi soumises à une imposition selon un barème progressif. Toutefois, il n'est pas exclu que, même imposées de cette façon, les

plus-values réalisées par les résidents le soient moins lourdement que celles réalisées par les non-résidents.

- 65 Dans ces conditions, il y a lieu de conclure qu'il n'existe pas de lien direct entre les avantages consentis aux contribuables résidents et une compensation résultant d'un prélèvement fiscal déterminé.
- 66 Par conséquent, il convient de rejeter l'argumentation du Royaume d'Espagne selon laquelle la restriction résultant de la réglementation litigieuse serait justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal national.
- 67 Dans la mesure où les stipulations de l'article 40 de l'accord EEE revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE (voir arrêt du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, non encore publié au Recueil, point 33), les considérations qui précèdent sont transposables mutatis mutandis audit article 40.
- 68 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, le recours de la Commission doit être considéré comme fondé.
- 69 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que, en traitant différemment, jusqu'au 31 décembre 2006, les plus-values réalisées en Espagne selon qu'elles étaient obtenues par des résidents ou par des non-résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord EEE.

### **Sur les dépens**

- 70 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume d'Espagne et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

- 1) **En traitant différemment, jusqu'au 31 décembre 2006, les plus-values réalisées en Espagne selon qu'elles étaient obtenues par des résidents ou par des non-résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**
- 2) **Le Royaume d'Espagne est condamné aux dépens.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'espagnol.