

## ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

3 septembre 2014 (\*)

«Manquement d'État – Libre circulation des capitaux – Articles 21 TFUE et 63 TFUE – Accord  
EEE – Articles 28 et 40 – Impôts sur les successions et les donations – Partage des compétences  
fiscales – Discrimination entre résidents et non-résidents – Discrimination en fonction du lieu de  
situation du bien immobilier – Charge de la preuve»

Dans l'affaire C-127/12,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 7 mars 2012,

**Commission européenne**, représentée par MM. W. Roels, R. Lyal et F. Jimeno Fernández, en  
qualité d'agents,

partie requérante,

contre

**Royaume d'Espagne**, représenté par M. A. Rubio González, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J. L. da Cruz Vilaça  
(rapporteur), G. Arestis, J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

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

greffier: M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 janvier 2014,

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

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en introduisant des différences dans le traitement fiscal des donations et des successions, entre les ayants cause et les donataires résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, entre les de cujus résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, et entre les donations et les aliénations similaires de biens immeubles situés sur le territoire espagnol et ceux situés à l'étranger, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 21 TFUE et 63 TFUE 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

### *L'accord EEE*

- 2 L'article 40 de l'accord EEE dispose:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements de capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la [Communauté européenne] ou dans les États de l'[association européenne de libre-échange (AELE)], ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. [...]»

### *Le droit espagnol*

- 3 L'article 6 de la loi 29/1987, relative à l'impôt sur les successions et les donations (Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), du 18 décembre 1987 (BOE n° 303, du 19 décembre 1987, p. 37402, ci-après la «loi 29/1987»), dans sa version modifiée, dispose:

«1. Les contribuables ayant leur résidence habituelle en Espagne sont intégralement assujettis, indépendamment du lieu de situation des biens ou des droits constitutifs de l'augmentation du patrimoine taxé.

[...]»

- 4 L'article 7 de cette loi, relatif à l'assujettissement partiel, prévoit:

«Les contribuables qui ne sont pas cités dans [l'article] précédent sont partiellement assujettis au titre de l'acquisition de biens et de droits, [...]»

- 5 L'article 20 de ladite loi, relatif à la base nette imposable au titre des droits de succession et de la taxe sur les donations énonce:

«1. Dans les cas d'acquisitions grevées de cet impôt, on obtient le montant net imposable en appliquant à la base brute imposable les abattements qui, conformément aux dispositions de la loi [21/2001, régissant les mesures fiscales et administratives du nouveau système de financement des communautés autonomes soumises au régime commun et des villes bénéficiant du statut d'autonomie (Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), du 27 décembre 2001 (BOE n° 313, du 31 décembre 2001, p. 50383, ci-après la 'loi 21/2001')], ont été approuvés par la communauté autonome. Ces abattements sont appliqués selon l'ordre suivant: tout d'abord ceux de l'État et ensuite ceux des communautés autonomes.

2. Dans le cas des acquisitions à cause de mort, y compris celles des bénéficiaires de polices d'assurance sur la vie, si la communauté autonome n'a pas réglementé les abattements visés au paragraphe précédent ou si la législation propre à la communauté autonome ne s'applique pas aux assujettis, on applique les abattements ci-dessous:

[...]

4. Dans le cas d'un assujettissement partiel, les abattements applicables sont ceux visés au paragraphe 2. Ces mêmes abattements sont appliqués dans le cas de l'assujettissement personnel lorsque l'assujetti ou le de cujus ne réside pas sur le territoire espagnol.

5. Dans le cas des acquisitions par donation ou des modes d'acquisition comparables, si la

communauté autonome n'a pas réglementé les abattements visés au paragraphe 1 ou si la législation propre à la communauté autonome ne s'applique pas aux assujettis, la base nette imposable correspond, en toute hypothèse, à la base brute imposable, sauf disposition contraire énoncée aux paragraphes ci-dessous ou dans la première disposition finale.

[...]»

6 Aux termes de l'article 21 de la loi 29/1987, relatif au tarif d'imposition:

«1. On obtient le montant total de l'impôt à payer en appliquant à la base nette imposable, calculée conformément aux dispositions de l'article précédent, le barème qui, en application des dispositions de la loi [21/2001], a été approuvé par la communauté autonome.

2. Si la communauté autonome n'a pas approuvé le barème visé au paragraphe précédent ou si elle n'a pas exercé de compétences réglementaires en matière de droits de succession et de taxe sur les donations ou si la législation propre à la communauté autonome n'est pas applicable aux assujettis, la base nette imposable est taxée aux taux mentionnés dans le barème ci-dessous:

[...]

3. Dans le cas de l'assujettissement partiel, le tarif applicable est celui mentionné au paragraphe précédent. Le même tarif est appliqué dans le cas de l'assujettissement personnel, lors de donations de biens immeubles situés à l'étranger ou lorsque l'assujetti ou le de cujus ne réside pas sur le territoire espagnol.»

7 L'article 22 de la loi 29/1987, relatif au montant de l'impôt à payer, prévoit:

«1. On obtient le montant à payer pour cet impôt en appliquant au montant total de l'impôt à payer un coefficient multiplicateur en fonction, d'une part, du montant des tranches du patrimoine préexistant qui, conformément aux dispositions de la loi [21/2001], ont été approuvées par la communauté autonome et, d'autre part, du groupe (degré de parenté) mentionné à l'article 20.

2. Si la communauté autonome n'a pas approuvé le coefficient ou le montant des tranches visées au paragraphe précédent ou si la législation propre à la communauté autonome n'est pas applicable aux assujettis, on applique le coefficient ou le montant correspondant parmi ceux indiqués ci-dessous, lesquels ont été établis en fonction du patrimoine préexistant du contribuable et du groupe (degré de parenté) mentionné à l'article 20.

[...]

4. Dans le cas de l'assujettissement partiel, le coefficient multiplicateur est celui mentionné au paragraphe 2. Le même coefficient multiplicateur est applicable dans le cas de l'assujettissement personnel, lorsqu'il y a donation de biens immeubles situés à l'étranger ou lorsque l'assujetti ou le de cujus ne réside pas sur le territoire espagnol.»

8 La loi 21/2001 a été abrogée et remplacée par la loi 22/2009, du 18 décembre 2009 (BOE n° 305, du 19 décembre 2009, p. 107086, ci-après la «loi 22/2009»). Plus précisément les articles 24 et 40 de la loi 21/2001 ont été remplacés par les articles 32 et 48 de la loi 22/2009. Le contenu n'a toutefois pas changé si bien que les parties considèrent que cette modification législative n'a pas d'incidence sur la présente procédure.

9 L'article 32 de la loi 22/2009 réglemente le champ d'application de la cession ainsi que les critères de rattachement concernant les droits de succession et la taxe sur les donations dans les termes

suivants:

«1. Est cédé à la communauté autonome le produit des droits de succession et de la taxe sur les donations générés sur son territoire.

2. Est considéré comme généré sur le territoire d'une communauté autonome le produit des droits de succession et de la taxe sur les donations des assujettis résidant en Espagne, selon les critères de rattachement suivants:

a) S'agissant des droits grevant les acquisitions à cause de mort et les sommes perçues par les bénéficiaires d'assurance sur la vie qui se cumulent aux autres biens et droits constituant la part successorale du bénéficiaire: sur le territoire dans lequel le de cujus avait sa résidence habituelle à la date du fait générateur.

b) S'agissant des droits grevant les donations de biens immeubles: lorsque ceux-ci se situent sur le territoire de cette communauté autonome.

[...]

c) S'agissant des droits grevant les donations des autres biens et droits: sur le territoire dans lequel le donataire avait sa résidence habituelle à la date du fait générateur.

[...]

5. Dans les cas visés aux points a) et c) du paragraphe 2 précédent, on applique la réglementation de la communauté autonome dans laquelle le de cujus ou le donataire avait sa résidence habituelle, conformément aux dispositions de l'article 28, paragraphe 1, point 1, sous b), de la présente loi.»

10 L'article 48 de la loi 22/2009 énonce:

«1. En matière de droits de succession et de taxe sur les donations, les communautés autonomes peuvent exercer une compétence réglementaire concernant:

a) Les abattements sur la base imposable. Les communautés autonomes peuvent instaurer les abattements qu'elles jugent appropriés, tant pour les transmissions entre vifs que pour cause de mort, dès lors que ceux-ci correspondent à des circonstances économiques ou sociales propres à la communauté autonome concernée.

De même, les communautés autonomes peuvent réguler ceux que prévoit la réglementation de l'État, en maintenant des conditions analogues à celles qui sont fixées par cette réglementation ou en les améliorant par l'augmentation du montant ou du pourcentage d'abattement, l'augmentation des personnes éligibles ou la diminution des conditions d'application.

Lorsque les communautés autonomes instaurent leurs propres abattements, ceux-ci s'appliquent après ceux que prévoit la réglementation de l'État. Si l'activité de la communauté autonome consiste à améliorer un abattement prévu par l'État, l'abattement majoré se substitue, dans cette communauté autonome, à l'abattement prévu par l'État. À cette fin, lorsqu'elles réglementent les abattements applicables, les communautés autonomes doivent préciser si l'abattement leur est spécifique ou s'il consiste en une amélioration de celui qui est prévu par l'État.

b) Montant de l'imposition.

c) Tarifs et coefficients pour le patrimoine préexistant.

d) Réductions et allègements du montant de l'impôt à payer.

Les réductions et allègements accordés par les communautés autonomes sont, en toute hypothèse, compatibles avec les réductions et allègements prévus par la réglementation nationale régissant l'impôt, et ne peuvent entraîner de modification de ceux-ci. Ces réductions et allègements des communautés autonomes s'appliquent après ceux que prévoit la réglementation de l'État.

2. Les communautés autonomes peuvent également régler les aspects liés à la gestion et à la liquidation des droits. [...]»

### **La procédure précontentieuse**

- 11 Le 11 juillet 2007, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume d'Espagne, par laquelle elle faisait état de l'éventuelle incompatibilité de certains aspects de la législation étatique relative à l'impôt, notamment les articles 24 et 40 de la loi 21/2001 (devenus articles 32 et 48 de la loi 22/2009), avec les articles 21 TFUE et 63 TFUE ainsi qu'avec les articles 28 et 40 de l'accord EEE. Le Royaume d'Espagne a répondu par lettre du 23 octobre 2007.
- 12 Le 7 mai 2010, la Commission a adressé un avis motivé à cet État membre. Celui-ci y a répondu, par lettre du 26 juillet 2010, en indiquant, notamment, que la loi 21/2001, visée par la Commission dans son avis motivé, avait été remplacée par la loi 22/2009.
- 13 La Commission a alors transmis au Royaume d'Espagne un avis motivé complémentaire, en date du 17 février 2011. Ce dernier visait, notamment, à analyser l'incidence de la nouvelle loi étatique sur la procédure d'infraction en cours, à s'interroger sur l'application de l'arrêt Portugal/Commission, dit « Açores » (C-88/03, EU:C:2006:511) à la présente affaire et à présenter des exemples pratiques relatifs à la discrimination alléguée. Le Royaume d'Espagne a répondu à cet avis motivé complémentaire le 19 mai 2011.
- 14 Non satisfaite de ces réponses, la Commission a introduit un recours en constatation de manquement le 7 mars 2012.
- 15 Par acte séparé du 23 mars 2012, le Royaume d'Espagne a soulevé, sur le fondement de l'article 91, paragraphe 1, premier alinéa, du règlement de procédure de la Cour, dans sa version en vigueur à la date d'introduction du recours de la Commission, une exception d'irrecevabilité de la requête présentée par la Commission. Le 4 décembre 2012, la Cour a décidé de joindre cette exception d'irrecevabilité au fond en application du paragraphe 4 dudit article 91.

### **Sur la recevabilité du recours**

#### *Argumentation des parties*

- 16 Le Royaume d'Espagne invoque, en premier lieu, l'existence de vices ayant entaché la phase précontentieuse de la procédure, dès lors que, dans son avis motivé complémentaire, la Commission, en mentionnant des exemples pratiques se rapportant à la législation de la Communauté autonome de Madrid, a en réalité introduit un élément juridique novateur par rapport à la lettre de mise en demeure, étendant ainsi l'objet du manquement. Le Royaume d'Espagne aurait ainsi été privé de la possibilité de faire valoir utilement son point de vue et d'adopter, le cas échéant, les mesures nécessaires à l'exécution des obligations découlant du droit de l'Union.
- 17 En deuxième lieu, le contenu de la requête serait entaché de vices tenant à l'imprécision ainsi qu'à

l'incohérence de l'objet et des moyens de celle-ci. Par conséquent, le Royaume d'Espagne ne serait pas en mesure de connaître la portée précise des conclusions de la requête, ce qui compromettrait l'exercice de ses droits de la défense.

- 18 Cet État membre relève, notamment, que la requête est présentée de manière générale contre une quantité considérable de mesures législatives qui présentent des conditions d'application spécifiques et des finalités différentes. Toutefois, pour illustrer son propos, la Commission se contenterait de se référer à une seule mesure législative comme étant caractéristique de la situation en cause.
- 19 Il est également reproché à la Commission d'invoquer la violation de plusieurs libertés de circulation, à savoir celles des personnes, des travailleurs et des capitaux, alors qu'aucune mesure nationale en cause ne violerait simultanément ces trois libertés.
- 20 En troisième lieu, la Commission se serait fondée sur une prémisse erronée, en considérant que la situation des résidents et celle des non-résidents sont toujours comparables. Cela l'aurait conduite à omettre une analyse précise de chacune des mesures en vue d'apprécier leur contenu et leur finalité.
- 21 La Commission, d'une part, se défend d'avoir, dans l'avis motivé complémentaire, étendu ou modifié l'objet du litige tel que défini dans la lettre de mise en demeure. À son avis, c'est le Royaume d'Espagne qui, dans sa réponse à l'avis motivé, a informé la Commission que la loi 21/2001 avait été remplacée par la loi 22/2009, tout en invoquant l'application en l'espèce de l'arrêt Açores (EU:C:2006:511). La Commission précise également que les exemples mentionnés dans l'avis motivé complémentaire figuraient déjà dans la lettre de mise en demeure. Elle observe, par ailleurs, que le Royaume d'Espagne a eu la possibilité de répondre audit avis motivé complémentaire, ce qu'il a d'ailleurs fait le 19 mai 2011.
- 22 La Commission, d'autre part, affirme que la requête ne présente aucune ambiguïté et que, au demeurant, les arguments du Royaume d'Espagne portent essentiellement sur le fond de l'affaire.

#### *Appréciation de la Cour*

- 23 Tout d'abord, il importe de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la lettre de mise en demeure adressée par la Commission à l'État membre concerné puis l'avis motivé émis par cette dernière délimitent l'objet du litige, lequel ne peut plus, dès lors, être étendu. En effet, la possibilité pour l'État membre concerné de présenter ses observations constitue, même s'il estime ne pas devoir en faire usage, une garantie essentielle voulue par le traité FUE et son observation est une forme substantielle de la régularité de la procédure constatant un manquement d'un État membre. Par conséquent, l'avis motivé et le recours de la Commission doivent reposer sur les mêmes griefs que ceux de la lettre de mise en demeure qui engage la procédure précontentieuse (voir arrêt Commission/Pays-Bas, C-576/10, EU:C:2013:510, point 28 et jurisprudence citée).
- 24 Néanmoins, la Commission peut, postérieurement à la lettre de mise en demeure, préciser ses griefs, tant que l'objet de ces derniers reste en substance le même (voir, en ce sens, arrêt Commission/Allemagne, C-96/95, EU:C:1997:165, points 30 et 31).
- 25 En l'espèce, l'objet du recours formé par la Commission, tel que mentionné dans la lettre de mise en demeure, dans l'avis motivé, dans l'avis motivé complémentaire ainsi que dans la requête introductive d'instance, n'a pas été substantiellement modifié.
- 26 L'insertion d'exemples dans l'avis motivé complémentaire ne peut en effet être considérée comme une modification substantielle de l'objet du recours dans la mesure où ces exemples ne constituent qu'une illustration du grief reproché.

- 27 Ainsi, à supposer même que, au moyen d'exemples cités dans l'avis motivé complémentaire, la Commission se soit référée, pour la première fois, à la réglementation d'une communauté autonome, il n'en demeure pas moins que, par son recours en manquement, la Commission vise la réglementation étatique, à l'exclusion des dispositions des communautés autonomes. Dès lors, il ne peut être déduit que l'objet du recours a ainsi été modifié de manière substantielle.
- 28 Ensuite, il convient de rappeler que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels un recours en manquement est fondé doivent ressortir d'une façon cohérente et précise du texte de la requête elle-même et les conclusions de cette dernière doivent être formulées de manière non équivoque afin de permettre à l'État membre et à la Cour d'appréhender exactement la portée de la violation du droit de l'Union reprochée, condition nécessaire pour que ledit État puisse faire valoir utilement ses moyens de défense et pour que la Cour puisse vérifier l'existence du manquement allégué (voir, en ce sens, arrêt Commission/Espagne, C-67/12, EU:C:2014:5, points 41 et 42 ainsi que jurisprudence citée).
- 29 En l'espèce, même si la requête présente certaines lacunes argumentatives, force est de constater que la Commission, par son recours en manquement, vise non pas les mesures adoptées par les communautés autonomes, mais uniquement la législation étatique. Ainsi, l'absence d'un examen de chacune desdites mesures ne saurait rendre imprécis le recours, de façon à compromettre l'exercice des droits de la défense de l'État membre concerné.
- 30 Enfin, ainsi que le relève la Commission, les arguments tenant à l'incohérence de l'objet de la requête et des moyens invoqués, mentionnés aux points 19 et 20 du présent arrêt, concernent l'examen au fond du recours en manquement.
- 31 Par conséquent, il convient de rejeter l'exception d'irrecevabilité du recours soulevée par le Royaume d'Espagne.

## **Sur le manquement**

### *Argumentation des parties*

- 32 La Commission soutient, dans sa requête, que la loi étatique permet aux communautés autonomes d'instaurer un certain nombre d'abattements fiscaux, lesquels ne s'appliquent qu'en cas de rattachement au seul territoire de ces communautés. Cela aurait pour conséquence que la succession ou la donation impliquant un ayant droit ou un donataire ou un de cujus qui ne réside pas sur le territoire espagnol, ou encore une succession ou une donation portant sur un bien immeuble situé en dehors du territoire espagnol ne pourrait bénéficier de ces abattements fiscaux, ce dont il résulterait une différence de traitement contraire aux articles 21 TFUE et 63 TFUE.
- 33 La Commission explique, à cet égard, que les droits de succession et la taxe sur les donations constituent un impôt national applicable sur tout le territoire espagnol, hormis les Communautés autonomes du Pays basque et de Navarre, qui ont leur propre législation. Cet impôt serait cédé aux communautés autonomes selon les modalités prévues par la loi 21/2001, puis par la loi 22/2009.
- 34 En cas de cession de l'impôt, les communautés autonomes pourraient adopter des règles propres complétant ou remplaçant celles de l'État. Ces règles ne pourraient cependant viser ni le fait imposable, ni la base brute imposable, ni l'assujetti, ni le fait générateur de l'impôt, qui sont des éléments ne pouvant être réglementés que par l'État. Les règles adoptées par les communautés autonomes ne pourraient porter que sur les éléments relatifs à la liquidation de l'impôt. Or, la Commission considère que ces éléments sont déterminants pour le calcul du montant de l'impôt, dans la mesure où ils visent les abattements déduits de la base brute imposable afin de déterminer la

base nette imposable, sur le tarif d'imposition, sur les coefficients multiplicateurs pour le patrimoine préexistant ainsi que sur les réductions et les allègements du montant de l'impôt à payer.

- 35 La législation des communautés autonomes serait applicable, cumulativement avec la législation étatique aux résidents de ces dernières ou aux propriétaires d'un bien situé sur leur territoire. Cependant, le régime national instauré par la loi 29/1987 serait applicable en cas d'assujettissement partiel, lorsque les communautés autonomes ne sont pas compétentes ou n'ont pas exercé leurs compétences.
- 36 Dans l'hypothèse où seule la législation étatique serait applicable, la charge fiscale supportée serait plus importante. Or, selon la Commission, toutes les communautés autonomes ayant exercé cette compétence, la charge fiscale supportée par les résidents de ces communautés ou par les non-résidents disposant d'un bien immobilier situé sur le territoire de ces communautés est inférieure à celle résultant de l'application de la législation étatique seule.
- 37 La Commission conclut en conséquence à l'existence d'une entrave à la libre circulation des personnes et des capitaux contraire aux articles 21 TFUE et 63 TFUE. Elle a présenté trois exemples à l'appui de sa requête.
- 38 La Commission conteste ensuite les arguments présentés par le Royaume d'Espagne lors de la phase précontentieuse. Cet État membre a, notamment, déduit de l'arrêt Açores (EU:C:2006:511) qu'il n'existe pas de discrimination dès lors que des différences entre les niveaux d'imposition appliqués dans les différentes communautés autonomes ne peuvent être considérées comme favorisant certaines entreprises et qu'il n'existe pas de cadre national de référence unique auquel pourrait être comparé l'avantage découlant du niveau d'imposition inférieur. Cependant, la Commission considère que, outre la différence d'objet entre l'affaire ayant donné lieu audit arrêt et la présente affaire, ce que ne conteste pas le Royaume d'Espagne, il n'est pas démontré que le critère des «pouvoirs suffisamment autonomes», au sens du même arrêt Açores, est rempli.
- 39 De même, concernant l'argument avancé par le Royaume d'Espagne et tiré de ce que les différences de traitement résulteraient de la diversité des autorités compétentes en matière de fiscalité en Espagne, la Commission se défend de vouloir remettre en question la répartition des compétences réglementaires à l'échelle nationale. Elle précise, toutefois, que l'organisation des régimes fiscaux nationaux doit être faite dans le respect des principes consacrés par les traités.
- 40 Le Royaume d'Espagne soutient que le manquement allégué par la Commission ne peut être apprécié qu'au regard de la seule liberté de circulation des capitaux, à l'exclusion donc de l'article 21 TFUE et de l'article 28 de l'accord EEE. Il estime, en effet, que l'article 63 TFUE est, en principe, applicable au traitement fiscal des successions et des donations (arrêts *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, point 16, et *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, point 19) ainsi que des dons et des dotations (arrêt *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, points 19 et 20).
- 41 Cet État membre affirme, en premier lieu, que, selon l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, la libre circulation des capitaux ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale établissant une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis. Il estime que la situation des résidents et celle des non-résidents en matière d'impôts directs ne sont pas comparables, en règle générale, dans la mesure où la capacité contributive personnelle du non-résident peut s'apprécier plus aisément au lieu où se trouve le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, c'est-à-dire au lieu de sa résidence habituelle. En deuxième lieu, le Royaume d'Espagne admet que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans

lequel ils investissent leurs capitaux n'est pas automatiquement compatible avec le traité. En troisième et dernier lieu, afin d'établir l'existence d'une discrimination, la comparabilité d'une situation communautaire avec une situation purement interne devrait être également examinée individuellement en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause.

- 42 Par ailleurs, selon le Royaume d'Espagne, l'article 4 TUE prévoit, à son paragraphe 2, que l'Union européenne respecte l'identité nationale des États membres inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale. La Cour ne serait donc pas compétente pour se prononcer sur l'exercice des compétences en matière fiscale dans l'ordre juridique constitutionnel espagnol.
- 43 Le Royaume d'Espagne souligne également que toutes les législations fiscales des communautés autonomes auraient dû faire l'objet d'un examen afin de vérifier si une législation favorable applicable à certains résidents n'était pas applicable aux non-résidents. Il précise, à cet égard, que la charge fiscale n'est pas nécessairement inférieure lorsqu'est appliquée la législation d'une communauté autonome et que la restriction invoquée par la Commission peut également se produire dans une situation purement interne lorsqu'une communauté autonome n'a pas exercé sa compétence fiscale. Le Royaume d'Espagne donne quelques exemples visant à démontrer qu'il existe des cas où le non-résident est moins imposé que le résident.
- 44 Le Royaume d'Espagne ajoute que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas comparables, en principe, dans la fiscalité espagnole en matière de successions et de donations. Les résidents seraient considérés comme intégralement assujettis, alors que les non-résidents ne le seraient que partiellement. Ainsi, il critique la Commission en ce qu'elle ne tient pas compte du fait que les résidents sont imposés au titre de toutes les acquisitions de biens et de droits indépendamment de l'endroit où ils sont situés, tandis que les non-résidents ne sont imposés que pour les acquisitions de biens situés sur le territoire espagnol et de droits exercés sur ce même territoire.
- 45 Le Royaume d'Espagne précise, enfin, que, dans l'hypothèse où la Cour constaterait une violation de l'article 63 TFUE, il ne pourrait en être déduit automatiquement l'existence d'une violation de l'article 40 de l'accord EEE. En effet, il résulterait de la jurisprudence que les relations juridiques relevant d'un État membre de l'Espace économique européen (EEE), non membre de l'Union, sont assimilables à celles relevant d'un État tiers dans la mesure où il n'existe pas de mécanisme d'assistance mutuelle. Il incomberait donc à la Commission de procéder à une appréciation in concreto de chaque cas, afin de vérifier, notamment, l'existence d'instruments d'échange d'informations permettant de contrôler les déclarations présentées par les assujettis résidents dans des États membres de l'EEE, non membres de l'Union.
- 46 La Commission fait valoir, dans son mémoire en réplique, qu'elle ne partage pas le point de vue du Royaume d'Espagne en ce qui concerne l'application de l'article 65 TFUE. Selon elle, la législation espagnole constitue une discrimination dès lors qu'il n'existe aucune différence objective de nature à fonder une différence de traitement entre les résidents et les non-résidents ou entre les résidents possédant un bien immobilier en Espagne et ceux possédant un tel bien à l'étranger (arrêt Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, points 36 et 37).
- 47 La Commission souligne qu'il était impossible de procéder à un examen individualisé afin de déterminer au cas par cas l'existence d'une discrimination dans la mesure où deux cents cas individuels seraient à examiner. Selon elle, les exemples exposés suffisent à établir l'existence d'une discrimination.
- 48 La Commission estime que le recours est fondé en ce qui concerne la violation de l'article 40 de

l'accord EEE tout en reconnaissant que l'absence d'un traité bilatéral d'assistance mutuelle en matière fiscale avec la République d'Islande, la Principauté de Liechtenstein ou le Royaume de Norvège pourrait justifier la législation nationale en cause.

- 49 Le Royaume d'Espagne, dans son mémoire en duplique, souligne, notamment, que Ceuta (Espagne) et Melilla (Espagne) n'ont pas de législation propre et appliquent uniquement la législation étatique.
- 50 Il soutient que, afin d'apprécier l'existence d'une différence de traitement, il ne suffit pas de considérer un aspect particulier de la liquidation, en l'occurrence les avantages fiscaux tels que les réductions et les déductions, mais il convient d'analyser le montant d'impôt à payer en tenant compte de la composition de la base imposable et du taux d'imposition effectif résultant de l'application du barème de l'assiette.
- 51 Le Royaume d'Espagne précise que les communautés autonomes sont compétentes pour fixer le barème d'imposition et, partant, le taux d'imposition applicable sur le territoire qui relève de leur compétence. Pour le calcul de l'ensemble des impôts espagnols, serait d'abord déterminée la base brute imposable, puis, éventuellement, seraient appliqués les déductions et les abattements afin d'obtenir le montant net imposable. Le taux d'imposition correspondant au barème d'imposition serait ensuite appliqué, en cas de droits de succession et de taxes sur les donations.

#### *Appréciation de la Cour*

##### Sur la liberté concernée

- 52 S'agissant de la liberté de circulation applicable, il convient de rappeler que, en l'absence, dans le traité, d'une définition de la notion de «mouvement de capitaux» au sens de l'article 63, paragraphe 1, TFUE, la Cour a reconnu une valeur indicative à la nomenclature qui constitue l'annexe I 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) (voir, notamment, arrêts Mattner, EU:C:2010:216, point 19, et Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 19). Les dons et les dotations ainsi que les successions apparaissent, notamment, sous la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», figurant à ladite annexe I (voir, en ce sens, arrêt Mattner, EU:C:2010:216, points 19 et 20 ainsi que jurisprudence citée).
- 53 La Cour a ainsi jugé que l'impôt prélevé sur les successions, lesquelles consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée, comme le traitement fiscal des donations, que celles-ci portent sur des sommes d'argent, des biens immeubles ou des biens meubles, relèvent des dispositions du traité relatives aux mouvements de capitaux, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, en ce sens, arrêt Mattner, EU:C:2010:216, point 20 ainsi que jurisprudence citée).
- 54 En l'espèce, l'objet du recours porte sur des situations dans lesquelles tous les éléments constitutifs ne se cantonnent pas à l'intérieur d'un seul État membre.
- 55 Par ailleurs, la Commission n'ayant nullement établi en quoi les garanties accordées par l'article 21 TFUE étaient affectées par la législation étatique, ni même démontré un lien quelconque entre cette disposition et la législation en cause, il n'y a pas lieu d'examiner le présent recours à la lumière de l'article 21 TFUE.
- 56 Par conséquent, il y a lieu d'apprécier le manquement allégué au regard de l'article 63 TFUE et de rejeter le recours en ce qu'il vise l'article 21 TFUE et, partant, l'article 28 de l'accord EEE.

## Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

- 57 Il convient de rappeler que constituent des restrictions aux mouvements de capitaux les mesures nationales qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession ou de la donation d'un résident d'un État autre que celui sur le territoire duquel est imposée la succession ou la donation ou d'un résident d'un État autre que celui du territoire sur lequel se trouvent les biens concernés et qui impose la succession ou la donation de ceux-ci (voir, en ce sens, en matière de succession, arrêts Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, point 31, et Welte, EU:C:2013:662, point 23 et jurisprudence citée, ainsi que, en matière de donation, arrêt Mattner, EU:C:2010:216, point 26).
- 58 Ainsi, une réglementation d'un État membre qui fait dépendre l'application d'un abattement sur la base imposable de la succession ou de la donation du lieu de résidence du défunt et du bénéficiaire au moment du décès ou du lieu de résidence du donataire et du donateur au moment de la donation, ou encore du lieu de situation du bien immobilier objet de la succession ou de la donation, lorsqu'elle aboutit à ce que les successions ou les donations impliquant des non-résidents ou des biens immobiliers situés dans un autre État membre soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celles n'impliquant que des résidents ou des biens sis dans l'État membre d'imposition constitue une restriction à la libre circulation des capitaux (voir en ce sens, en matière de donation, arrêt Mattner, EU:C:2010:216, point 28, et, en matière de succession, arrêt Welte, EU:C:2013:662, point 25).
- 59 En l'espèce, force est de constater que les articles 32 et 48 de la loi 22/2009 prévoient explicitement la possibilité pour les communautés autonomes d'instaurer un certain nombre d'abattements fiscaux, lesquels ne s'appliquent qu'en cas de rattachement au seul territoire de ces communautés.
- 60 Il en résulte que la succession ou la donation impliquant un ayant droit ou un donataire ou un de cujus qui ne réside pas sur le territoire espagnol, ou encore une donation ou une succession portant sur un bien immeuble situé en dehors du territoire espagnol ne pourra pas bénéficier de ces abattements fiscaux, si bien que la valeur de cette succession ou de cette donation sera diminuée.
- 61 À cet égard, l'argument soulevé par le Royaume d'Espagne, fondé sur l'article 4, paragraphe 2, TUE, doit être rejeté.
- 62 En effet, ainsi que la Commission le souligne, le présent recours en manquement ne vise nullement à contester la répartition des compétences entre l'État membre concerné et les communautés autonomes ou, plus particulièrement, la compétence attribuée aux communautés autonomes en matière de fiscalité sur les donations et les successions.
- 63 Seul le critère de rattachement prévu par la législation espagnole, en ce qu'il ne permet l'application d'abattements fiscaux que dans les cas où les assujettis résident sur le territoire de ces communautés ou lorsque le bien immeuble est situé sur le territoire de celles-ci, est ici en cause.
- 64 Il convient également de rejeter l'argument du Royaume d'Espagne selon lequel la Commission s'appuyant sur une série d'exemples relatifs à l'imposition des donations ou des successions dans certaines communautés autonomes n'apporte pas la preuve d'une telle restriction.
- 65 En effet, ainsi qu'il a été relevé aux points 27 et suivants du présent arrêt, la Commission, par son recours en manquement, vise non pas la réglementation de chacune des communautés autonomes, mais la législation étatique. Dès lors, les exemples invoqués à l'appui de sa requête visent non pas à établir le manquement allégué, mais à l'illustrer.
- 66 Par ailleurs, la possibilité, en vertu de la législation étatique, de traiter différemment les assujettis

en fonction de leur résidence, alors qu'ils se trouvent dans une situation comparable, peut suffire à caractériser une restriction à la libre circulation des capitaux, indépendamment du point de savoir si l'ensemble des communautés autonomes a usé ou non de la faculté prévue par la législation étatique en cause.

- 67 Il y a également lieu 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, arrêt Halley, EU:C:2011:586, point 22 et jurisprudence citée).
- 68 Enfin, l'argument du Royaume d'Espagne, fondé sur une application par analogie de l'arrêt Açores (EU:C:2006:511), doit être rejeté compte tenu de la différence d'objet entre cet arrêt, ayant trait à l'existence d'une sélectivité régionale en matière d'aides d'État, et la présente affaire.
- 69 Partant, la législation étatique constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

Sur les justifications d'une restriction aux mouvements de capitaux

- 70 Concernant une éventuelle justification fondée sur l'article 65 TFUE, il convient de rappeler que, en vertu du paragraphe 1, sous a), de cet article, «l'article 63 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 ou le lieu où leurs capitaux sont investis».
- 71 Cette disposition, en tant que dérogation au principe fondamental de libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Cela induit, notamment, qu'elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leur capitaux serait automatiquement compatible avec le traité (voir, en ce sens, arrêt Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, point 51).
- 72 En effet, ladite dérogation est elle-même encadrée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 TFUE». En outre, pour être justifiée, la différence de traitement entre les successions et les donations concernant des résidents et des non-résidents ainsi que celles portant sur des biens situés sur le territoire national et ceux situés en dehors de ce dernier ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir, en ce sens, arrêt Arens-Sikken, EU:C:2008:490, point 52).
- 73 Il y a donc lieu de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 65 TFUE des discriminations arbitraires interdites en vertu du paragraphe 3 de cet article. À cet égard, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale qui, aux fins du calcul des droits de succession ou de donation, opère une distinction entre les résidents et les non-résidents ou entre les biens situés sur le territoire national et ceux situés hors dudit territoire puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire 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 (voir, arrêt Arens-Sikken, EU:C:2008:490, point 53).
- 74 En l'espèce, le Royaume d'Espagne fait valoir que les situations des résidents et des non-résidents

ne sont pas comparables dès lors que la base imposable diffère selon l'hypothèse en cause. En effet, les résidents sont intégralement assujettis à l'impôt, tandis que les non-résidents sont considérés comme des assujettis partiels.

- 75 Le Royaume d'Espagne ajoute que, les communautés autonomes étant également compétentes pour fixer le barème d'imposition et, partant, le taux d'imposition applicable à la base nette imposable sur leur territoire, il existe une différence objective de situation.
- 76 Une telle argumentation doit être rejetée.
- 77 En effet, la réglementation litigieuse considère, en principe, les héritiers ou les donataires tant résidents que non-résidents comme assujettis aux fins de la perception de droits de succession ou de mutation sur des biens immeubles situés en Espagne. Partant, il n'existe entre un résident et un non-résident aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement (voir, en ce sens, arrêt Schumacker, EU:C:1995:31, point 37).
- 78 De plus, lorsqu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition des successions ou des donations, les résidents et les non-résidents ou les biens situés sur le territoire national et ceux situés hors dudit territoire, elle ne peut, sans créer de discrimination, les traiter différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne les abattements fiscaux (voir, en ce sens, arrêt Arens-Sikken, EU:C:2008:490, point 57).
- 79 En conséquence, il y a lieu de constater que, en permettant d'introduire des différences dans le traitement fiscal des donations et des successions entre les ayants cause et les donataires résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, entre les de cujus résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas et entre les donations et les aliénations similaires de biens immeubles situés sur le territoire espagnol et de ceux situés à l'étranger, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE.

Sur la méconnaissance de l'article 40 de l'accord EEE

- 80 La constatation relative à l'existence d'une restriction effectuée sur le fondement de l'article 63 TFUE s'impose également s'agissant de l'article 40 de l'accord EEE, dans la mesure où les dispositions dudit article revêtent la même portée juridique que celles identiques, en substance, de l'article 63 TFUE (voir, en ce sens, arrêt Commission/Allemagne, C-600/10, EU:C:2012:737, point 27).
- 81 Partant, il y a lieu de constater que la législation étatique en cause constitue une restriction prohibée par l'article 40 de l'accord EEE.
- 82 S'agissant d'une éventuelle justification à cette restriction, la Cour a certes jugé que la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers parties à l'EEE, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent. En outre, le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par le droit de l'Union n'existait pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers, lorsque ce dernier n'avait pris aucun engagement d'assistance mutuelle (arrêt Commission/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, points 54 et 55).
- 83 Toutefois, il convient d'observer que le Royaume d'Espagne se borne à souligner une différence de situation entre les États membres et les États tiers parties à l'EEE concernant les échanges d'informations aux fins de la vérification des liquidations et du recouvrement de l'impôt. À supposer même que cet État membre invoque la poursuite d'un objectif légitime tenant à garantir

l'efficacité des contrôles fiscaux et la lutte contre l'évasion fiscale, force est de constater que ledit État membre n'a pas démontré en quoi l'absence d'un accord d'assistance mutuelle pourrait justifier une législation telle que celle en cause dans le présent litige.

- 84 Il résulte de ce qui précède que, en permettant d'introduire des différences dans le traitement fiscal des donations et des successions entre les ayants cause et les donataires résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, entre les de cujus résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas et entre les donations et les aliénations similaires de biens immeubles situés sur le territoire espagnol et de ceux situés à l'étranger, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 63 TFUE et 40 de l'accord EEE.

### **Sur les dépens**

- 85 Aux termes de l'article 138 du règlement de procédure de la Cour, 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 celui-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

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

- 1) **En permettant d'introduire des différences dans le traitement fiscal des donations et des successions entre les ayants cause et les donataires résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, entre les de cujus résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas et entre les donations et les aliénations similaires de biens immeubles situés sur le territoire espagnol et de ceux situés à l'étranger, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 63 TFUE et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**
- 2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**
- 3) **Le Royaume d'Espagne est condamné aux dépens.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'espagnol.