

Cauza C-562/07

Comisia Comunităților Europene

împotriva

Regatului Spaniei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru ? Libera circulație a capitalurilor ? Articolul 56 CE ?i articolul 40 din Acordul privind SEE ? Fiscalitate directă ? Persoane fizice ? Impozitarea câștigurilor ? Diferențe de tratament între rezidenți ?i nerezidenți”

Sumarul hotărârii

1. *State membre – Obligații – Neîndeplinirea obligațiilor – Justificare – Principiul protecției încrederii legitime – Principiul cooperării loiale*

(art. 226 CE)

2. *Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Procedură precontencioasă – Durata excesivă*

(art. 226 CE)

3. *Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Examinarea de către Curte a temeiniciei – Situație care trebuie luată în considerare – Situația la expirarea termenului stabilit în avizul motivat*

(art. 226 CE)

4. *Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Termen acordat statului membru în avizul motivat – Încetare ulterioară a neîndeplinirii obligațiilor – Interes în continuarea procedurii*

(art. 226 CE)

5. *Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Dreptul la acțiune al Comisiei*

(art. 226 CE)

6. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit*

[art. 56 CE ?i art. 58 alin. (1) CE; Acordul privind SEE, art. 40]

1. Procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor are la bază constatarea obiectivă a nerespectării de către un stat membru a obligațiilor pe care i le impune dreptul comunitar. Principiile respectării încrederii legitime ?i cooperării loiale nu ar putea fi invocate de către un stat membru ca să împiedice constatarea obiectivă a nerespectării de către acesta a obligațiilor pe care i le impune tratatul, deoarece acceptarea acestei justificări este contrară obiectivului urmărit de procedura prevăzută la articolul 226 CE. Faptul că Comisia a renunțat să introducă o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva unui stat membru atunci când acesta pusese capăt pretensei neîndepliniri a obligațiilor după expirarea termenului stabilit în avizul motivat nu poate da naștere, așadar, unei încrederi legitime din partea acestui stat membru sau a altor state

membru susceptibil să afecteze admisibilitatea acțiunii introduse de Comisie. În plus, neintroducerea de către Comisie a unei cereri, în temeiul articolului 226 CE, imediat după expirarea termenului stabilit în avizul motivat nu poate da naștere unei încrederi legitime din partea statului membru vizat cu privire la faptul că procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor a fost încheiată.

(a se vedea punctele 18-20)

2. Desigur, durata excesivă a procedurii precontencioase poate constitui un viciu care să determine inadmisibilitatea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Cu toate acestea, o asemenea concluzie nu se impune decât în cazul în care, din cauza comportamentului Comisiei, respingerea argumentelor acesteia a devenit dificilă, încercându-se astfel dreptul la apărare al statului membru interesat, fiind de competența acestui stat să facă proba unei asemenea dificultăți.

(a se vedea punctul 21)

3. În cadrul unei acțiuni în temeiul articolului 226 CE, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum aceasta se prezenta la momentul expirării termenului menționat în avizul motivat.

(a se vedea punctul 23)

4. Interesul Comisiei de a introduce o acțiune în temeiul articolului 226 CE există chiar dacă încercarea imputată a fost eliminată după expirarea termenului stabilit în avizul motivat. Prin urmare, un stat membru, atunci când a fost informat prin procedura precontencioasă că este criticat de Comisie pentru că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul tratatului, nu poate, în lipsa unei luări de poziție explicite de către Comisie prin care să indice că urma să încheie procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor inițiată, să susțină în mod întemeiat că instituția menționată a încălcat principiul securității juridice.

(a se vedea punctele 23 și 24)

5. Comisia nu a demonstrat existența unui interes de a exercita acțiunea și nici nu a indicat motivele care au determinat-o să introducă o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Atunci când obiectul acțiunii, astfel cum reiese din cererea introductivă, corespunde obiectului litigiului, astfel cum a fost definit în scrisoarea de punere în întârziere și în avizul motivat, nu se poate susține în mod valabil că a fost săvârșit un abuz de putere de către Comisie.

(a se vedea punctul 25)

6. Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European un stat membru care impozitează în mod diferit câștigurile obținute în acest stat membru de rezidenți și pe cele obținute de nerezidenți, în condițiile în care acești contribuabili se află într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv în raport cu această impozitare.

Nu corespunde unei diferențe de situație, în sensul articolului 58 alineatul (1) CE, rezultate din locul de reședință al contribuabililor, o reglementare care nu vizează decât câștigurile rezultate din cesiunea de bunuri deținute în statul membru în cauză, care nu are în vedere, prin tratamentul fiscal avantajos acordat rezidenților, un scop social și cu privire la care nu a fost stabilit că urmărește să țină seama de situația personală a contribuabilului pentru plata impozitului.

Existența unor convenții prin care se previne dubla impozitare nu este de natură să pună în

discu?ie această concluzie atunci când acestea nu neutralizează decât par?ial sarcina suportată în statul membru respectiv de nereziden?i. Pe de altă parte, existen?a unei conven?ii prin care se previne dubla impozitare nu exclude posibilitatea ca venitul pe care îl ob?ine un contribuabil într-un stat f?r? a?ăi avea re?edin?a în acel stat ?i care este impozabil numai în acest stat s? fie luat totu?i în considerare de statul de re?edin?? pentru calculul cuantumului impozitului pe restul veniturilor contribuabilului respectiv, în special în vederea aplicării regulii progresivit??ii impozitului. Faptul c? un contribuabil este nerezident nu îi permite, prin urmare, s? evite aplicarea acestei reguli. Rezult? de aici c?, într-un asemenea caz, cele două categorii de contribuabili se afl? într-o situa?ie comparabil? în raport cu regula men?ionată.

Restric?ia rezultat? dintr-o asemenea reglementare nu ar putea fi justificată de necesitatea de a garanta coeren?a regimului fiscal na?ional, atunci când nu există nicio legătură directă între avantajele acordate contribuabililor reziden?i ?i compensarea rezultat? printr-o prelevare fiscală determinată.

(a se vedea punctele 50-59, 65, 66 ?i 69 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

6 octombrie 2009(*)

„Neîndeplinirea obliga?iilor de către un stat membru ? Libera circula?ie a capitalurilor ? Articolul 56 CE ?i articolul 40 din Acordul privind SEE ? Fiscalitate directă ? Persoane fizice ? Impozitarea câştigurilor ? Diferen?? de tratament între reziden?i ?i nereziden?i”

În cauza C-562/07,

având ca obiect o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdus? la 19 decembrie 2007,

Comisia Comunit??ilor Europene, reprezentată de domnul R. Lyal ?i de doamna I. Martínez del Peral, în calitate de agen?i, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamant?,

împotriva

Regatului Spaniei, reprezentat de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârât,

sus?inut de:

Regatul Belgiei, reprezentat de domnul T. Materne, în calitate de agent,

Republica Letonia, reprezentat? de doamna E. Balode-Buraka, în calitate de agent,

Republica Austria, reprezentat? de domnul E. Riedl ?i de doamna C. Pesendorfer, în calitate de agen?i,

interveniente,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul M. Ileši?, pre?edintele Camerei a cincea, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei întâi, domnii A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits ?i J.?J. Kasel (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scris?,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia Comunit??ilor Europene solicit? Cur?ii s? constate c?, prin faptul c? a tratat diferit, pân? la 31 decembrie 2006, câ?tigurile ob?inute în Spania de reziden?i ?i pe cele ob?inute de nereziden?i, Regatul Spaniei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 39 CE ?i 56 CE, precum ?i al articolelor 28 ?i 40 din Acordul privind SEE (JO 1994, L 1, p. 3, Edi?ie special?, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic

2 În Spania, impozitarea veniturilor reziden?ilor era reglementat?, pân? la 31 decembrie 2006, de Textul consolidat al legii privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), adoptat prin Decretul legislativ regal 3/2004 din 5 martie 2004 (BOE nr. 60 din 10 martie 2004, p. 10670, rectificare în BOE nr. 61 din 11 martie 2004, p. 11014, denumit în continuare „TRLIRPF”). Potrivit articolelor 67 ?i 77 din TRLIRPF, câ?tigurile rezultate din cesiunea elementelor patrimoniale de?inute de contribuabil de mai mult de un an erau impozitate cu o cot? fix? de 15 %. Celelalte câ?tiguri erau impozitate potrivit unui barem progresiv prev?zut la articolele 64 ?i 75 din TRLIRPF ?i a c?rui cot? era cuprins? între 15 % ?i 45 %.

3 Pân? la aceea?i dat?, impozitarea veniturilor nereziden?ilor era reglementat? de Textul consolidat al legii privind impozitul pe venitul nereziden?ilor (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), adoptat prin Decretul legislativ regal 5/2004 din 5 martie 2004 (BOE nr. 62 din 12 martie 2004, p. 11176, denumit în continuare „TRLIRNR”), al c?rui articol 25 alineatul 1 litera f) prevedea o cot? fix? de impozitare de 35 % pentru câ?tiguri.

4 Conform articolului 46 din TRLIRNR, nereziden?ii ale c?ror venituri proveneau, în propor?ie de cel pu?in 75 %, în cursul unui singur an fiscal, din munc? sau dintr?o activitate economic? desf??urat? în Spania puteau alege s? fie impozita?i drept contribuabili cu impozitul pe venit

aferent persoanelor fizice. Alineatul 3 al acestui articol prevedea c? împrejur?rile personale ?i familiale specifice acestor lucr?tori vor fi luate în considerare.

5 Acest regim a fost abrogat începând cu 1 ianuarie 2007, de la intrarea în vigoare a Legii 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice ?i de modificare par?ial? a legilor privind impozitarea societ??ilor, impozitul pe venitul nereziden?ilor ?i impozitul pe patrimoniu (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 nr. 285 din 29 noiembrie 2006, p. 41734, rectificare în BOE nr. 57 din 7 martie 2007, p. 9634).

Procedura precontencioas?

6 La 18 octombrie 2004, Comisia a adresat Regatului Spaniei o scrisoare de punere în întârziere, atr?gându?i aten?ia asupra faptului c? tratamentul fiscal aplicat în acel moment veniturilor din munc? ?i câ?tigurilor de origine spaniol? ale persoanelor fizice nerezidente era, în opinia acestei institu?ii, contrar articolelor 39 CE ?i 56 CE, precum ?i articolelor 28 ?i 40 din Acordul privind SEE, întrucât aplicarea unei cote de impozitare mai ridicate pentru veniturile nereziden?ilor decât cea aplicabil? veniturilor reziden?ilor putea constitui o discriminare în sensul Tratatului CE, dac? nu exista nicio diferen?? obiectiv? de natur? s? justifice o diferen?? de tratament între cele dou? situa?ii.

7 Întrucât r?spunsul Regatului Spaniei nu a fost considerat conving?tor de c?tre Comisie, la 13 iulie 2005, aceasta i?a adresat un aviz motivat prin care îl invita s? ia m?surile necesare pentru a se conforma avizului respectiv în termen de dou? luni de la primire.

8 La 7 februarie 2006, Regatul Spaniei a r?spuns la acest aviz motivat c? modific?rile necesare pentru a pune cap?t pretinselor neîndepliniri ale obliga?iilor erau în curs de adoptare. Din observa?iile p?r?ilor reiese c? modific?rile respective au fost adoptate la 28 noiembrie 2006 ?i au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

9 De?i consider? c?, odat? cu intrarea în vigoare a noilor dispozi?ii, s?a pus cap?t înc?lc?rilor pe care le indicase, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

10 În cursul procedurii în fa?a Cur?ii, Comisia ?i?a retras ac?iunea în m?sura în care prin aceasta urm?re?te s? se constate înc?lcarea articolului 39 CE ?i a articolului 28 din Acordul privind SEE.

11 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 2 iunie 2008, a fost admis? cererea de interven?ie în sus?inerea concluziilor Regatului Spaniei formulat? de Regatul Belgiei, de Republica Letonia ?i de Republica Austria.

Cu privire la ac?iune

Cu privire la admisibilitate

Argumentele p?r?ilor

12 Regatul Spaniei, care recunoa?te c? este de competen?a Comisiei s? decid? dac? este oportun s? ini?ieze sau s? nu ini?ieze o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor, pune totu?i în discu?ie admisibilitatea prezentei ac?iuni, sus?inând c?, în spe??, Comisia a înc?lcat principiile respectului încrederii legitime, cooper?rii loiale cu statele membre, precum ?i securit??ii juridice ?i a s?vâr?it un abuz de putere.

13 În ceea ce privește, în primul rând, încălcarea principiilor respectului încrederii legitime și cooperării loiale, Regatul Spaniei amintește că statele membre pot invoca aceste principii împotriva instituției comunitare atunci când aceasta, printr-o practică reiterată și continuă, le-a determinat să spere în mod întemeiat că va adopta un comportament concret în circumstanțe determinate, fără a exista niciun indiciu care să le permită să întrevadă că își va modifica practica. Or, în materia acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, ar exista o practică bine stabilită a Comisiei care constă în a nu iniția o astfel de acțiune atunci când statul membru care a încălcat dreptul comunitar a pus capăt neîndeplinirii obligațiilor după expirarea termenului stabilit în avizul motivat, însă înainte de introducerea acțiunii, chiar și atunci când procedura poate încă prezenta interes. În speță, Comisia ar fi încălcat principiile susmenționate în măsura în care a introdus acțiunea la aproape un an după ce se pusese capăt neîndeplinirii obligațiilor imputate fără ca, în prealabil, să fi informat statul vizat că are intenția să se îndepărteze de la practica sa obișnuită și fără a avea un motiv valabil.

14 Cu privire, în al doilea rând, la principiul securității juridice, Regatul Spaniei arată că dreptul recunoscut Comisiei de a alege liber momentul în care inițiază procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva unui stat membru ar trebui, pentru a nu pune statele membre într-o situație de „gravă insecuritate juridică”, să fie limitat la cazurile în care statul membru făptuitor persistă în neîndeplinirea obligațiilor imputate. Întrucât, în speță, Comisia a lăsat să treacă aproape un an între momentul în care s-a pus capăt pretensei neîndepliniri și introducerea prezentei acțiuni, principiul securității juridice ar fi fost încălcat.

15 În ceea ce privește, în al treilea rând, abuzul de putere, Regatul Spaniei susține că Comisia denaturează finalitatea procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în măsura în care utilizează această procedură pentru a atinge două obiective strâine acestei finalități. Astfel, pe de o parte, Comisia ar înțelege să sancționeze acest stat membru pentru că instanțele spaniole nu au sesizat Curtea cu cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare în materie de impozite directe. Pe de altă parte, Comisia ar intenționa să determine Curtea să se pronunțe asupra prezentei acțiuni pentru a garanta cetățenilor o aplicare corectă a dreptului comunitar, apropiind astfel obiectul acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de cel al procedurii preliminare.

16 Regatul Belgiei, precum și Republica Austria, ale căror intervenții în susținerea concluziilor Regatului Spaniei se limitează la problema admisibilității acțiunii, susțin că revine Comisiei obligația de a stabili existența unui interes suficient pentru a continua procedura. Or, în speță, gravitatea pretensei neîndepliniri a obligațiilor nu ar fi de asemenea natură încât să justifice introducerea unei acțiuni, întrucât faptul că instanțele spaniole nu au formulat cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare în materie de impozite directe nu demonstrează existența unui interes suficient pentru a introduce prezenta acțiune. Pe de altă parte, Comisia nu ar putea introduce o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor decât cu scopul determinat de a pune capăt pretensei neîndepliniri a obligațiilor. Întrucât Regatul Spaniei a pus capăt neîndeplinirii obligațiilor care i se impută, Comisia nu ar mai fi liberă să aprecieze dacă este oportun să introducă o acțiune.

17 Cu privire la admisibilitatea acțiunilor în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în general, Comisia susține, în principal, că puterea discreționară de care beneficiază în temeiul tratatului și al jurisprudenței Curții în materie de proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor presupune, pe de o parte, că poate decide dacă este sau nu este cazul să introducă acțiunea și a trebui să indice motivele care stau la baza deciziei sale și, pe de altă parte, că nu este obligat să respecte un anumit termen în ceea ce privește diferitele etape ale procedurii. Prin urmare, în opinia sa, nici unul dintre motivele de inadmisibilitate prezentate de Regatul Spaniei nu ar putea fi admis.

Aprecierea Curții

18 În ceea ce privește, în primul rând, pretinsa încălcare a principiului respectului încrederii legitime, corolarul principiului securității juridice, și a principiului cooperării loiale, trebuie amintit că procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor are la bază constatarea obiectivă a nerespectării de către un stat membru a obligațiilor pe care i le impune dreptul comunitar și că principiile respectării încrederii legitime și cooperării loiale nu ar putea fi invocate de către un stat membru, într-un caz precum cel în speță, ca să împiedice constatarea obiectivă a nerespectării de către acesta a obligațiilor pe care i le impune tratatul, deoarece acceptarea acestei justificări ar fi contrară obiectivului urmărit de procedura prevăzută la articolul 226 CE (Hotărârea din 24 aprilie 2007, Comisia/Țările de Jos, C-523/04, Rec., p. I-3267, punctul 28).

19 Faptul că, dacă a fost cazul, Comisia a renunțat să introducă o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva unui stat membru atunci când acesta pusese capăt pretensei neîndepliniri a obligațiilor după expirarea termenului stabilit în avizul motivat nu poate da naștere, aadar, unei încrederi legitime din partea acestui stat membru sau a altor state membre susceptibile să afecteze admisibilitatea acțiunii introduse de Comisie.

20 Trebuie să se adauge că nici neintroducerea de către Comisie a unei cereri, în temeiul articolului 226 CE, imediat după expirarea termenului stabilit în avizul motivat nu poate da naștere unei încrederi legitime din partea statului membru vizat cu privire la faptul că procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor a fost încheiată.

21 Desigur, durata excesivă a procedurii precontencioase poate constitui un viciu care să determine inadmisibilitatea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Cu toate acestea, din jurisprudență reiese că o asemenea concluzie nu se impune decât în cazul în care, din cauza comportamentului Comisiei, respingerea argumentelor acesteia a devenit dificilă, încalcându-se astfel dreptul la apărare al statului membru interesat, și că este de competența acestui stat să facă proba unei asemenea dificultăți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2005, Comisia/Luxemburg, C-33/04, Rec., p. I-10629, punctul 76 și jurisprudența citată).

22 Se impune însă constatarea că, în speță, Regatul Spaniei nu a prezentat niciun argument specific cu privire la faptul că durata etapei precontencioase și în special termenul care s-a scurs între răspunsul său la avizul motivat și introducerea prezentei acțiuni ar fi afectat exercitarea dreptului său la apărare. Astfel, acest stat membru se limitează să conteste oportunitatea, în speță, a exercitării dreptului de a introduce și de a menține o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de care dispune Comisia.

23 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul securității juridice, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum aceasta se prezenta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat (a se vedea printre altele Hotărârea din 4 iulie 2002, Comisia/Grecia, C-173/01, Rec., p. I-6129, punctul 7, și Hotărârea din 14 aprilie 2005,

Comisia/Luxemburg, C-519/03, Rec. p. I-3067, punctul 18) și c?, pe de alt? parte, interesul Comisiei de a introduce o ac?iune în temeiul articolului 226 CE exist? chiar dac? înc?lcarea imputat? a fost eliminat? dup? expirarea termenului stabilit în avizul motivat (Hot?rârea din 14 aprilie 2005, Comisia/Luxemburg, citat? anterior, punctul 19).

24 Rezult? de aici c? Regatul Spaniei, întrucât a fost informat prin procedura precontencioas? c? era criticat de Comisie pentru c? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul tratatului, nu poate, în lipsa unei lu?ri de pozi?ie explicite de c?tre Comisie prin care s? indice c? urma s? încheie procedura de constatare a neîndeplinirii obliga?iilor ini?iat?, s? sus?ine în mod întemeiat c? aceasta a înc?lcat principiul securit??ii juridice.

25 În ceea ce prive?te, în al treilea rând, motivul întemeiat pe un pretins abuz de putere, este suficient s? se aminteasc? faptul c?, în conformitate cu o jurispruden?? constant? a Cur?ii, Comisia nu a demonstrat existen?a unui interes de a exercita ac?iunea și nici nu a indicat motivele care au determinat-o s? introduc? o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor (a se vedea printre altele Hot?rârea din 1 februarie 2001, Comisia/Fran?a, C-333/99, Rec., p. I-1025, punctul 24, Hot?rârea din 13 iunie 2002, Comisia/Spania, C-474/99, Rec., p. I-5293, punctul 25, și Hot?rârea din 8 decembrie 2005, Comisia/Luxemburg, citat? anterior, punctele 65 și 66). Din moment ce obiectul ac?iunii, astfel cum reiese din cererea introductiv?, corespunde obiectului litigiului, astfel cum a fost definit în scrisoarea de punere în întârziere și în avizul motivat, nu se poate sus?ine în mod valabil c? ar fi fost s?vâr?it un abuz de putere de c?tre Comisie.

26 Din considera?iile de mai sus rezult? c? prezenta ac?iune trebuie declarat? admisibil?.

Cu privire la fond

Argumentele p?r?ilor

27 Comisia arat? c?, în conformitate cu legisla?ia spaniol? aplicabil? pân? la 31 decembrie 2006, câ?tigurile realizate în Spania de contribuabili nereziden?i prin cesiunea de bunuri erau impozitate cu o cot? fix? de 35 %, în condi?iile în care cele realizate de reziden?i erau impozitate potrivit unui barem progresiv atunci când elementele patrimoniale cesionate erau de?inute de un an sau mai pu?in și cu o cot? fix? de 15 % atunci când aceste elemente erau de?inute de mai mult de un an. Prin urmare, sarcina fiscal? suportat? de nereziden?i ar fi fost întotdeauna mai mare dac? î?i cesionau bunurile la un an sau mai mult dup? achizi?ionarea acestora. Dac? cesionau un bun de?inut timp de un an sau mai pu?in, nereziden?ii ar fi fost de asemenea supu?i unei sarcini fiscale mai împov?r?toare, cu excep?ia cazului în care cota de impozitare medie aplicat? contribuabililor reziden?i atingea sau dep??ea 35 %, în aceast? ipotez? veniturile fiind foarte substan?iale.

28 Potrivit Comisiei, întrucât nu exist? nicio diferen??, în spe??, între contribuabilii reziden?i și contribuabilii nereziden?i, orice diferen?? de tratament care se traduce printr-o sarcin? fiscal? superioar? pentru nereziden?i în raport cu reziden?ii ar constitui o discriminare în sensul tratatului.

29 În ceea ce prive?te justific?rile prezentate de Regatul Spaniei, Comisia sus?ine c?, în spe??, urm?rirea unui obiectiv de coeren?? fiscal? nu poate fi invocat? în mod valabil. Astfel, conform jurispruden?ei Cur?ii, aceast? justificare nu poate fi admis? decât dac? exist? o leg?tur? direct? între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscal?. Or, în spe??, sarcina fiscal? mai împov?r?toare suportat? de nereziden?i nu ar fi înso?it? de niciun avantaj fiscal pentru ace?tia din urm?.

30 Comisia adaug? c?, în opinia sa, ra?ionamentul urmat de Curte în Hot?rârea din 27 iunie

1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089), se poate transpune în speșă, întrucât dispozițiile fiscale spaniole aflate în centrul prezentei acțiuni, precum dispozițiile naționale din cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, prevedeau aplicarea, în cazul câștigurilor realizate de nerezidenți, a unei cote de impozitare mai ridicată decât cea aplicabilă câștigurilor realizate de rezidenți. Având în vedere jurisprudența Curții, faptul că hotărârea menționată privește libertatea de stabilire nu s-ar opune posibilității ca soluția care a fost reținută în cadrul acesteia să fie transpusă dispozițiilor spaniole din prezenta cauză.

31 Regatul Spaniei, care contestă existența pretensei neîndepliniri a obligațiilor, subliniază mai întâi că câștigul pe care un nerezident îl realizează din vânzarea unui element patrimonial pe care îl deține pe teritoriul spaniol nu constituie decât o parte din veniturile acestuia, care se compun cel mai des în principal din veniturile pe care le obține din activități profesionale. Mai mult, pentru a determina dacă contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți se află într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv, ar trebui să se țină seama de toate activitățile acestor contribuabili și de veniturile pe care le obțin din acestea, iar nu să se examineze numai un singur tip de operațiune.

32 Or, locul în care s-ar putea evalua cel mai simplu capacitatea contributivă individuală a unui nerezident ar fi locul în care se află centrul intereselor sale personale și patrimoniale. Acesta ar coincide, în principiu, cu reședința sa obișnuită. În ceea ce privește excepțiile, Regatul Spaniei precizează că acei contribuabili care nu își au reședința pe teritoriul spaniol, însă care au obținut, din muncă și din celelalte activități economice, venituri care constituie cel puțin 75 % din totalul veniturilor lor, pot, în temeiul regimului prevăzut la articolul 46 din TRLIRNR și în măsura în care este dovedit că au domiciliul sau reședința obișnuită în alt stat membru, să opteze pentru impozitarea veniturilor lor potrivit normelor aplicabile rezidenților. Prin urmare, legislația spaniolă ar fi conformă jurisprudenței Curții, Regatul Spaniei menționând în această privință Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933).

33 În orice caz, în condițiile în care situația contribuabililor rezidenți și a contribuabililor nerezidenți nu ar fi comparabilă în ceea ce privește impozitarea câștigurilor, faptul că nu se aplică o reglementare identică acestor două categorii de contribuabili nu ar constitui, așadar, o discriminare. Prin urmare, în speșă nu ar exista nicio încălcare a liberei circulații a capitalurilor.

34 În continuare, Regatul Spaniei subliniază că, în conformitate cu jurisprudența Curții, un stat membru este liber să garanteze respectarea obligațiilor care îi revin în temeiul tratatului, încheind cu un alt stat membru o convenție prin care se previne dubla impozitare (denumită în continuare „CDI”). Întrucât Regatul Spaniei a încheiat o CDI cu aproape toate statele membre, efectele impozitării spaniole ar fi parțial neutralizate, iar aceasta din urmă nu ar constitui, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

35 În sfârșit, Regatul Spaniei amintește că, la punctul 43 din Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821), Curtea a statuat că articolele 56 CE și 58 CE nu se opun unei reglementări naționale care nu acordă contribuabililor nerezidenți ce dețin principala parte din avere în statul în care sunt rezidenți dreptul de a beneficia de scutirile pe care această reglementare le acordă contribuabililor rezidenți. Legislația fiscală spaniolă din cauză nu ar face decât să aplice această jurisprudență introducând în regimul de impozitare o distincție întemeiată pe situația diferită din punct de vedere obiectiv în care se află contribuabilii rezidenți în raport cu contribuabilii nerezidenți.

36 În subsidiar, pentru cazul în care s-ar considera că reglementarea în litigiu constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, Regatul Spaniei susține că această restricție era justificată de necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal spaniol.

37 În această privință, Regatul Spaniei precizează că, în ceea ce privește câștigurile pe termen scurt (un an sau mai puțin), cele realizate de nerezidenți erau impozitate pe fiecare operațiune, în timp ce acelea realizate de rezidenți erau impozitate potrivit baremului progresiv aplicabil impozitului pe venit, ale cărui cote erau cuprinse între 15 % și 45 %. Prin urmare, nu se poate considera că rezidenții beneficiau în mod sistematic de un tratament fiscal mai favorabil decât cel de care beneficiau nerezidenții.

38 În orice caz, existența unor cote diferite pentru impozitul rezidenților și cel al nerezidenților s-ar justifica chiar prin natura fiecăruia din aceste impozite. Impozitul pe venitul persoanelor fizice rezidente ar constitui o sarcină periodică, adaptată capacității contributive a persoanei vizate prin aplicarea unui barem progresiv pentru venitul obținut la nivel mondial de aceasta în cursul perioadei de impozitare.

39 Impozitul pe venitul nerezidenților ar constitui, pe de altă parte, un impozit imediat aplicabil contribuabililor care obțin venituri în Spania fără a se fi stabilit permanent în acest stat. Impozitarea acestor contribuabili s-ar face numai în ceea ce privește veniturile pe care le obțin pe teritoriul spaniol, venituri care ar fi, prin definiție, izolate și sporadice. Prin urmare, ar fi imposibilă impozitarea acestor venituri potrivit unui barem progresiv. Singura modalitate pentru a impozita aceste venituri ar fi perceperea unui impozit pe fiecare operațiune, prin aplicarea unei cote fixe.

40 Conform legislației aplicabile persoanelor fizice rezidente, câștigurile obținute pe termen lung (mai mult de un an) erau impozitate la cote egale sau inferioare celor aplicate câștigurilor obținute pe termen scurt (un an sau mai puțin). Scopul urmărit ar fi fost evitarea efectelor cumulative ale unui barem progresiv pe câștigurile generate de-a lungul timpului, care, mai degrabă decât să fie supuse unei impozitări anuale pe măsură ce se produc, sunt impozitate la momentul în care sunt realizate. Există astfel o legătură economică directă între acordarea unui avantaj fiscal contribuabililor rezidenți – impozitarea cu cota redusă – și prejudiciul care le-ar fi fost cauzat în lipsa acestui mecanism de eliminare a progresivității excesive sau a altui mecanism cu aceleași efecte. Or, nu ar exista niciun motiv pentru a aplica contribuabililor nerezidenți o cota de impozitare mai favorabilă în ipoteza în care aceștia realizează câștiguri pe termen lung. Astfel, prin aplicarea unei cote fixe de 15 %, aceștia ar fi beneficiat de un tratament favorabil având rolul de a compensa efectele unui barem progresiv ce nu le este aplicabil.

Aprecierea Curții

41 În prealabil, trebuie amintit că articolul 56 CE interzice restricțiile privind circulația capitalurilor, sub rezerva dispozițiilor articolului 58 CE. Din cuprinsul alineatelor (1) și (3) ale acestui din urmă articol rezultă că statele membre pot stabili, în legislația lor fiscală, o diferențiere între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această diferențiere nu constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restricție disimulată privind libera circulație a capitalurilor.

42 Trebuie adăugat că articolul 58 alineatul (1) CE, care, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, nu poate fi interpretat în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o diferențiere între contribuabili în funcție de locul în care aceștia își investesc capitalurile ar fi compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 26).

43 În speță, este necontestat că, până la 31 decembrie 2006, reglementarea spaniolă prevedea o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți în ceea ce privește cota de impozitare aplicată câștigurilor rezultate din cesiunea de bunuri,

imobiliare sau de alt? natur?, de?inute pe teritoriul spaniol.

44 În ceea ce prive?te câ?tigurile realizate în urma cesiunii elementelor patrimoniale de?inute de contribuabil de mai mult de un an, nereziden?ii erau supu?i în mod sistematic unei sarcini fiscale superioare celei suportate de reziden?i, câ?tigurile realizate de ace?tia din urm? fiind impozitate cu o cot? fix? de 15 %, în timp ce câ?tigurilor realizate de nereziden?i le era aplicat? o impozitare de 35 %.

45 Este adev?rat c?, întrucât le era aplicat un barem progresiv, reziden?ii nu beneficiau în mod sistematic de o cot? de impozitare mai favorabil? decât nereziden?ii cu privire la impozitarea câ?tigurilor realizate cu ocazia vânz?rii de bunuri de?inute de un an sau mai pu?in. Cu toate acestea, nu este mai pu?in adev?rat c?, fiind supu?i unei cote fixe de 35 % indiferent de valoarea câ?tigului realizat, în timp ce reziden?ii nu erau supu?i acestei cote decât din momentul în care venitul lor global atingea un anumit prag, nereziden?ii erau supu?i, cel pu?in în anumite cazuri, unei sarcini fiscale superioare celei suportate de reziden?i.

46 Astfel cum a statuat deja Curtea, în materia impozitelor directe, situa?ia reziden?ilor ?i aceea a nereziden?ilor într?un stat nu sunt, ca regul? general?, comparabile, în m?sura în care venitul ob?inut pe teritoriul unui stat de c?tre un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul s?u global, centralizat la locul re?edin?ei sale, iar capacitatea contributiv? personal? a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale ?i a situa?iei sale personale ?i familiale, se poate aprecia cu mai mare u?urin?? în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale ?i patrimoniale, care corespunde în general re?edin?ei sale obi?nuite (Hot?rârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C?279/93, Rec., p. I?225, punctele 31 ?i 32, precum ?i Hot?rârea Gerritse, citat? anterior, punctul 43).

47 De asemenea, faptul c? un stat membru nu permite nereziden?ilor s? beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acord? reziden?ilor nu este, ca regul? general?, discriminatoriu, ?inând seama de diferen?ele obiective dintre situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât ?i din punctul de vedere al capacit??ii contributive personale sau al situa?iei personale ?i familiale (Hot?rârile citate anterior Schumacker, punctul 34, ?i Gerritse, punctul 44).

48 În spe??, trebuie, a?adar, s? se examineze dac? exist? o diferen?? obiectiv? între situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor, de natur? s? elimine caracterul discriminatoriu al reglement?rii în litigiu ?i apt? s? înscrie reglementarea respectiv? în domeniul de aplicare al excep?iei prev?zute la articolul 58 alineatul (1) CE.

49 În ceea ce prive?te argumentul potrivit c?ruia diferen?a de tratament fiscal ce rezult? din aplicarea acestei reglement?ri în privin?a nereziden?ilor trebuie coroborat? cu sistemul general al impozitului pe venit aplicabil reziden?ilor ?i nereziden?ilor, iar nereziden?ii nu pot fi compara?i cu reziden?ii întrucât dispun, în statul în care î?i au re?edin?a, de alte venituri care, spre deosebire de cele ale reziden?ilor, nu ar putea fi luate în considerare în Spania, trebuie s? se arate, pe de o parte, c?, cel pu?in pentru impozitarea câ?tigurilor rezultate din cesiunea bunurilor de?inute timp de mai mult de un an, numai această categorie de venituri este vizat? de reglementarea men?ionat?, fie c? este vorba despre contribuabilii reziden?i, fie c? este vorba despre contribuabilii nereziden?i.

50 Pe de alt? parte, statul în care se afl? sursa venitului este în ambele cazuri Regatul Spaniei, întrucât reglementarea în litigiu nu vizeaz? decât câ?tigurile rezultate din cesiunea de bunuri de?inute în Spania.

51 Referitor la argumentul potrivit c?ruia, în ceea ce prive?te câ?tigurile rezultate din cesiunea

de bunuri de?inute de mai mult de un an, reglementarea în cauz? urm?re?te s? ?in? seama de situa?ia personal? a contribuabilului pentru plata impozitului, este suficient s? se constate c? aceast? reglementare nu con?ine niciun element de natur? s? confirme aceast? teză?, fiind vorba despre o impozitare forfetar? potrivit unei cote ce depinde numai de calitatea de rezident sau de nerezident a contribuabilului.

52 Aceast? teză? nu poate fi confirmat? nici prin aplicarea prin analogie a Hot?rârii Gerritse, citat? anterior, invocat? de Regatul Spaniei. Astfel, nici nu s?a demonstrat ?i nici nu s?a sus?inut m?car c? reglementarea avut? în vedere în prezenta ac?iune, spre deosebire de cea din cauza în care s?a pronun?at hot?rârea men?ionat?, urm?rea, prin tratamentul fiscal avantajos acordat reziden?ilor, un scop social. Rezult? de aici c?, spre deosebire de ceea ce a decis Curtea la punctul 48 din hot?rârea men?ionat?, nu se poate considera legitim în spe?? faptul c? acest tratament avantajos este rezervat persoanelor care au ob?inut principala parte din veniturile impozabile în statul de impozitare, cu alte cuvine, ca regul? general?, reziden?ilor.

53 În ceea ce prive?te CDI de care se prevaleaz? Regatul Spaniei, trebuie s? se arate, mai întâi, c? acest stat membru nu a men?ionat nicio CDI încheiat? cu state p?r?i la Acordul privind SEE. În continuare, astfel cum chiar Regatul Spaniei recunoa?te, nu au fost încheiate CDI cu toate celelalte state membre. În sfâr?it, este necontestat c? CDI existente nu neutralizeaz? decât par?ial sarcina fiscal? suportat? în Spania de nereziden?i.

54 În plus, din jurispruden?a Cur?ii rezult? c? existen?a unei CDI nu exclude posibilitatea ca venitul pe care îl ob?ine un contribuabil într?un stat f?r? a??i avea re?edin?a în acel stat ?i care este impozabil numai în acest stat s? fie luat totu?i în considerare de statul de re?edin?? pentru calculul cuantumului impozitului pe restul veniturilor contribuabilului respectiv, în special în vederea aplic?rii regulii progresivit??ii impozitului. Prin urmare, nu se poate invoca în mod valabil c? faptul c? un contribuabil este nerezident îi permite s? evite aplicarea acestei reguli. Rezult? de aici c?, într?un asemenea caz, cele dou? categorii de contribuabili se afl? într?o situa?ie comparabil? în raport cu regula men?ionat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Asscher, citat? anterior, punctele 47 ?i 48).

55 În aceste condi?ii, trebuie s? se concluzioneze c?, în ceea ce prive?te impozitarea câ?tigurilor rezultate din cesiunea de bunuri de?inute de mai mult de un an, reglementarea în litigiu nu corespunde unei diferen?e de situa?ie, în sensul articolului 58 alineatul (1) CE, rezultate din locul de re?edin?? al contribuabililor (a se vedea în acest sens Hot?rârea Lenz, citat? anterior, punctul 33).

56 Aceea?i concluzie se impune ?i în ceea ce prive?te impozitarea câ?tigurilor realizate dup? cel mult un an.

57 Astfel, pe de o parte, considera?iile de la punctele 50 ?i 52-54 din prezenta hot?râre sunt relevante ?i pentru aceast? impozitare.

58 Pe de alt? parte, de?i nu poate fi exclus? posibilitatea ca impozitarea potrivit unui barem progresiv s? fie apt? s? ?in? seama de capacitatea contributiv? a contribuabililor, Regatul Spaniei nu a prezentat niciun element de prob? de natur? s? dovedeasc?, în spe??, c? s?ar ?ine efectiv seama de situa?ia personal? a contribuabililor reziden?i în cadrul impozit?rii câ?tigurilor rezultate din cesiunea de bunuri de?inute de un an sau mai pu?in.

59 Rezultă de aici că teza acestui stat membru, fie că este vorba despre câștiguri realizate pe termen scurt, fie că este vorba despre câștiguri realizate pe termen lung, potrivit căreia, în raport cu impozitarea în cauză, rezidenții și nerezidenții nu se află într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv nu este întemeiată și, prin urmare, nu poate fi reținută.

60 Trebuie însă să se mai examineze dacă, astfel cum susține în subsidiar Regatul Spaniei, diferența de tratament existentă între cele două categorii de contribuabili poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general, precum necesitatea de a păstra coerența regimului fiscal.

61 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența Curții rezultă că un asemenea obiectiv poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, trebuie să fie stabilită existența unei legături directe între acordarea avantajului fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată (Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42).

62 Potrivit Regatului Spaniei, reglementarea în litigiu avea drept scop să evite penalizarea rezidenților cu ocazia impozitării câștigurilor, prin aplicarea unui barem progresiv. În ceea ce privește impozitarea câștigurilor realizate prin cesiunea de bunuri deținute timp de mai mult de un an, ar exista o legătură directă, pentru rezidenți, între avantajul fiscal ce rezultă din impozitarea acestor câștiguri cu o cotă fixă de 15 % și baremul progresiv aplicabil tuturor veniturilor acestora. În ceea ce privește câștigurile realizate într-un an sau mai puțin, avantajul rezultat din neaplicarea unei cote fixe de 35 % ar fi compensat prin impozitarea veniturilor realizate la nivel mondial ale rezidenților potrivit unui barem progresiv.

63 În ceea ce privește prima ipoteză, trebuie să se arate că veniturile în privința cărora se aplică o cotă fixă de 15 % nu sunt supuse impozitului pe venit potrivit unui barem progresiv. Prin urmare, nu se poate pretinde în mod valabil că faptul că se acordă rezidenților avantajul fiscal în litigiu, și anume impozitarea veniturilor menționate cu o cotă fixă de 15 %, este compensat prin aplicarea unui barem progresiv pentru impozitarea veniturilor.

64 În ceea ce privește a doua ipoteză, avantajul contribuabilului rezident de a nu fi supus unei cote fixe de 35 % este, desigur, compensat prin dezavantajul provenit din adugarea câștigurilor vizate la veniturile sale globale și, astfel, din impozitarea acestora potrivit unui barem progresiv. Cu toate acestea, nu este exclusă posibilitatea ca, chiar fiind impozitate astfel, câștigurile realizate de rezidenți să fie mai puțin impozitate decât cele realizate de nerezidenți.

65 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că nu există o legătură directă între avantajele acordate contribuabililor rezidenți și compensarea rezultată printr-o prelevare fiscală determinată.

66 În consecință, trebuie respins argumentul Regatului Spaniei potrivit căruia restricția rezultată din reglementarea în litigiu ar fi justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național.

67 În măsura în care prevederile articolului 40 din Acordul privind SEE au aceeași valoare juridică precum dispozițiile, identice în esență, ale articolului 56 CE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 33), considerațiile de mai sus pot fi transpuse, *mutatis mutandis*, articolului 40 menționat.

68 Având în vedere considerațiile de mai sus, acțiunea Comisiei trebuie considerată întemeiată.

69 În aceste condiții, trebuie să se constate că, prin faptul că a tratat diferit, până la 31 decembrie 2006, câștigurile obținute în Spania de rezidenți și pe cele obținute de nerezidenți, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

70 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Spaniei și acesta din urmă a cezut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărâște:

1) Prin faptul că a tratat diferit, până la 31 decembrie 2006, câștigurile obținute în Spania de rezidenți și pe cele obținute de nerezidenți, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

2) Obligă Regatul Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: spaniola.