

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

6 octombrie 2009\*

În cauza C-562/07,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 19 decembrie 2007,

**Comisia Comunităților Europene**, reprezentată de domnul R. Lyal și de doamna I. Martínez del Peral, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

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

pârât,

\* Limba de procedură: spaniola.

susținut de:

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

**Republica Letonia**, reprezentată de doamna E. Balode-Buraka, în calitate de agent,

**Republica Austria**, reprezentată de domnul E. Riedl și de doamna C. Pesendorfer, în calitate de agenți,

interveniente,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul M. Ilešič, președintele Camerei a cincea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits și J.-J. Kasel (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,  
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

I - 9558

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să 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 articolelor 39 CE și 56 CE, precum și al articolelor 28 și 40 din Acordul privind SEE (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

### **Cadrul juridic**

- 2 În Spania, impozitarea veniturilor rezidenților era reglementată, până 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 și 77 din TRLIRPF, câștigurile rezultate din cesiunea elementelor patrimoniale deținute de contribuabil de mai mult de un an erau impozitate cu o cotă fixă de 15 %. Celelalte câștiguri erau impozitate potrivit unui barem progresiv prevăzut la articolele 64 și 75 din TRLIRPF și a cărui cotă era cuprinsă între 15 % și 45 %.

- 3 Până la aceeași dată, impozitarea veniturilor nerezidenților era reglementată de Textul consolidat al legii privind impozitul pe venitul nerezidenților (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 cărui articol 25 alineatul 1 litera f) prevedea o cotă fixă de impozitare de 35 % pentru câștiguri.
- 4 Conform articolului 46 din TRLIRNR, nerezidenții ale căror venituri proveneau, în proporție de cel puțin 75 %, în cursul unui singur an fiscal, din muncă sau dintr-o activitate economică desfășurată în Spania puteau alege să fie impozitați drept contribuabili cu impozitul pe venit aferent persoanelor fizice. Alineatul 3 al acestui articol prevedea că împrejurările personale și familiale specifice acestor lucrători 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 și de modificare parțială a legilor privind impozitarea societăților, impozitul pe venitul nerezidenților și 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 precontencioasă**

- 6 La 18 octombrie 2004, Comisia a adresat Regatului Spaniei o scrisoare de punere în întârziere, atrăgându-i atenția asupra faptului că tratamentul fiscal aplicat în acel moment veniturilor din muncă și câștigurilor de origine spaniolă ale persoanelor fizice nerezidente era, în opinia acestei instituții, contrar articolelor 39 CE și 56 CE, precum și articolelor 28 și 40 din Acordul privind SEE, întrucât aplicarea unei cote de impozitare mai ridicate pentru veniturile nerezidenților decât cea aplicabilă veniturilor rezidenților

putea constitui o discriminare în sensul Tratatului CE, dacă nu exista nicio diferență obiectivă de natură să justifice o diferență de tratament între cele două situații.

- 7 Întrucât răspunsul Regatului Spaniei nu a fost considerat convingător de către Comisie, la 13 iulie 2005, aceasta i-a adresat un aviz motivat prin care îl invita să ia măsurile necesare pentru a se conforma avizului respectiv în termen de două luni de la primire.
- 8 La 7 februarie 2006, Regatul Spaniei a răspuns la acest aviz motivat că modificările necesare pentru a pune capăt pretinselor neîndepliniri ale obligațiilor erau în curs de adoptare. Din observațiile părților reiese că modificările respective au fost adoptate la 28 noiembrie 2006 și au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.
- 9 Deși consideră că, odată cu intrarea în vigoare a noilor dispoziții, s-a pus capăt încălcărilor pe care le indicase, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.
- 10 În cursul procedurii în fața Curții, Comisia și-a retras acțiunea în măsura în care prin aceasta urmărește să se constate încălcarea articolului 39 CE și a articolului 28 din Acordul privind SEE.
- 11 Prin Ordonanța președintelui Curții din 2 iunie 2008, a fost admisă cererea de intervenție în susținerea concluziilor Regatului Spaniei formulată de Regatul Belgiei, de Republica Letonia și de Republica Austria.

## Cu privire la acțiune

### *Cu privire la admisibilitate*

#### Argumentele părților

- 12 Regatul Spaniei, care recunoaște că este de competența Comisiei să decidă dacă este oportun să inițieze sau să nu inițieze o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, pune totuși în discuție admisibilitatea prezentei acțiuni, susținând că, în speță, Comisia a încălcat principiile respectului încrederii legitime, cooperării loiale cu statele membre, precum și securității juridice și a săvârșit 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 sus-menționate 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 limitată la cazurile în care statul membru făptuitor persistă în neîndeplinirea obligațiilor imputată. 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 străine 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 imputa, 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 fără a trebui să indice motivele care stau la baza deciziei sale

și, pe de altă parte, că nu este obligată 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, așadar, 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, încălcându-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 că, pe de altă parte, interesul Comisiei de a introduce o acțiune în temeiul articolului 226 CE există chiar dacă încălcarea imputată a fost eliminată după expirarea termenului stabilit în avizul motivat (Hotărârea din 14 aprilie 2005, Comisia/Luxemburg, citată anterior, punctul 19).
- 24 Rezultă de aici că Regatul Spaniei, întrucât a fost informat prin procedura precontencioasă că era 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 aceasta a încălcat principiul securității juridice.

- 25 În ceea ce privește, în al treilea rând, motivul întemeiat pe un pretins abuz de putere, este suficient să se amintească faptul că, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, 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 (a se vedea printre altele Hotărârea din 1 februarie 2001, Comisia/Franța, C-333/99, Rec., p. I-1025, punctul 24, Hotărârea din 13 iunie 2002, Comisia/Spania, C-474/99, Rec., p. I-5293, punctul 25, și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Comisia/Luxemburg, citată anterior, punctele 65 și 66). Din moment ce 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 ar fi fost săvârșit un abuz de putere de către Comisie.
- 26 Din considerațiile de mai sus rezultă că prezenta acțiune trebuie declarată admisibilă.

### *Cu privire la fond*

#### Argumentele părților

- 27 Comisia arată că, în conformitate cu legislația spaniolă aplicabilă până la 31 decembrie 2006, câștigurile realizate în Spania de contribuabili nerezidenți prin cesiunea de bunuri erau impozitate cu o cotă fixă de 35 %, în condițiile în care cele realizate de rezidenți erau impozitate potrivit unui barem progresiv atunci când elementele patrimoniale cesionate erau deținute de un an sau mai puțin și cu o cotă fixă de 15 % atunci când aceste elemente erau deținute de mai mult de un an. Prin urmare, sarcina fiscală suportată de nerezidenți ar fi fost întotdeauna mai mare dacă își cesionau bunurile la un an sau mai mult după achiziționarea acestora. Dacă cesionau un bun deținut timp de un an sau mai puțin, nerezidenții ar fi fost de asemenea supuși unei sarcini fiscale mai împovărătoare, cu excepția cazului în care cota de impozitare medie aplicată contribuabililor rezidenți atingea sau depășea 35 %, în această ipoteză veniturile fiind foarte substanțiale.

- 28 Potrivit Comisiei, întrucât nu există nicio diferență, în speță, între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, orice diferență de tratament care se traduce printr-o sarcină fiscală superioară pentru nerezidenți în raport cu rezidenții ar constitui o discriminare în sensul tratatului.
- 29 În ceea ce privește justificările prezentate de Regatul Spaniei, Comisia susține că, în speță, urmărirea unui obiectiv de coerență fiscală nu poate fi invocată în mod valabil. Astfel, conform jurisprudenței Curții, această justificare nu poate fi admisă decât dacă există o legătură directă între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală. Or, în speță, sarcina fiscală mai împovărătoare suportată de nerezidenți nu ar fi însoțită de niciun avantaj fiscal pentru aceștia din urmă.
- 30 Comisia adaugă că, în opinia sa, raționamentul urmat de Curte în Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089), se poate transpune în speță, 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 ridicate 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 pretinsei 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 speță 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. Exista astfel o legătură economică directă între acordarea unui avantaj fiscal contribuabililor rezidenți – impozitarea cu cotă 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 cotă 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 arbitrară 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 altă natură, deținute pe teritoriul spaniol.
- 44 În ceea ce privește câștigurile realizate în urma cesiunii elementelor patrimoniale deținute de contribuabil de mai mult de un an, nerezidenții erau supuși în mod sistematic unei sarcini fiscale superioare celei suportate de rezidenți, câștigurile realizate de aceștia din urmă fiind impozitate cu o cotă fixă de 15 %, în timp ce câștigurilor realizate de nerezidenți le era aplicată o impozitare de 35 %.
- 45 Este adevărat că, întrucât le era aplicat un barem progresiv, rezidenții nu beneficiau în mod sistematic de o cotă de impozitare mai favorabilă decât nerezidenții cu privire la impozitarea câștigurilor realizate cu ocazia vânzării de bunuri deținute de un an sau mai puțin. Cu toate acestea, nu este mai puțin adevărat că, fiind supuși unei cote fixe de 35 % indiferent de valoarea câștigului realizat, în timp ce rezidenții nu erau supuși acestei cote decât din momentul în care venitul lor global atingea un anumit prag, nerezidenții erau supuși, cel puțin în anumite cazuri, unei sarcini fiscale superioare celei suportate de rezidenți.
- 46 Astfel cum a statuat deja Curtea, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților într-un stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea Gerritse, citată anterior, punctul 43).

- 47 De asemenea, faptul că un stat membru nu permite nerezidenților să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (Hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 34, și Gerritse, punctul 44).
- 48 În speță, trebuie, așadar, să se examineze dacă există o diferență obiectivă între situația rezidenților și cea a nerezidenților, de natură să elimine caracterul discriminatoriu al reglementării în litigiu și aptă să înscrie reglementarea respectivă în domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 58 alineatul (1) CE.
- 49 În ceea ce privește argumentul potrivit căruia diferența de tratament fiscal ce rezultă din aplicarea acestei reglementări în privința nerezidenților trebuie coroborată cu sistemul general al impozitului pe venit aplicabil rezidenților și nerezidenților, iar nerezidenții nu pot fi comparați cu rezidenții întrucât dispun, în statul în care își au reședința, de alte venituri care, spre deosebire de cele ale rezidenților, nu ar putea fi luate în considerare în Spania, trebuie să se arate, pe de o parte, că, cel puțin pentru impozitarea câștigurilor rezultate din cesiunea bunurilor deținute timp de mai mult de un an, numai această categorie de venituri este vizată de reglementarea menționată, fie că este vorba despre contribuabilii rezidenți, fie că este vorba despre contribuabilii nerezidenți.
- 50 Pe de altă parte, statul în care se află sursa venitului este în ambele cazuri Regatul Spaniei, întrucât reglementarea în litigiu nu vizează decât câștigurile rezultate din cesiunea de bunuri deținute în Spania.
- 51 Referitor la argumentul potrivit căruia, în ceea ce privește câștigurile rezultate din cesiunea de bunuri deținute de mai mult de un an, reglementarea în cauză urmărește să țină seama de situația personală a contribuabilului pentru plata impozitului, este suficient să se constate că această reglementare nu conține niciun element de natură să



confirme această teză, fiind vorba despre o impozitare forfetară potrivit unei cote ce depinde numai de calitatea de rezident sau de nerezident a contribuabilului.

- 52 Această teză nu poate fi confirmată nici prin aplicarea prin analogie a Hotărârii Gerritse, citată anterior, invocată de Regatul Spaniei. Astfel, nici nu s-a demonstrat și nici nu s-a susținut măcar că reglementarea avută în vedere în prezenta acțiune, spre deosebire de cea din cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, urmărea, prin tratamentul fiscal avantajos acordat rezidenților, un scop social. Rezultă de aici că, spre deosebire de ceea ce a decis Curtea la punctul 48 din hotărârea menționată, nu se poate considera legitim în speță faptul că acest tratament avantajos este rezervat persoanelor care au obținut principala parte din veniturile impozabile în statul de impozitare, cu alte cuvinte, ca regulă generală, rezidenților.
- 53 În ceea ce privește CDI de care se prevalează Regatul Spaniei, trebuie să se arate, mai întâi, că acest stat membru nu a menționat nicio CDI încheiată cu state părți la Acordul privind SEE. În continuare, astfel cum chiar Regatul Spaniei recunoaște, nu au fost încheiate CDI cu toate celelalte state membre. În sfârșit, este necontestat că CDI existente nu neutralizează decât parțial sarcina fiscală suportată în Spania de nerezidenți.
- 54 În plus, din jurisprudența Curții rezultă că existența unei CDI nu exclude posibilitatea ca venitul pe care îl obține un contribuabil într-un stat fără a-și avea reședința în acel stat și care este impozabil numai în acest stat să fie luat totuși în considerare de statul de reședință pentru calculul cuantumului impozitului pe restul veniturilor contribuabilului respectiv, în special în vederea aplicării regulii progresivității impozitului. Prin urmare, nu se poate invoca în mod valabil că faptul că un contribuabil este nerezident îi permite să evite aplicarea acestei reguli. Rezultă de aici că, într-un asemenea caz, cele două categorii de contribuabili se află într-o situație comparabilă în raport cu regula menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Asscher, citată anterior, punctele 47 și 48).
- 55 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că, în ceea ce privește impozitarea câștigurilor rezultate din cesiunea de bunuri deținute de mai mult de un an, reglementarea în litigiu nu corespunde unei diferențe de situație, în sensul articolului 58

alineatul (1) CE, rezultate din locul de reședință al contribuabililor (a se vedea în acest sens Hotărârea Lenz, citată anterior, punctul 33).

- 56 Aceeași concluzie se impune și în ceea ce privește impozitarea câștigurilor realizate după cel mult un an.
- 57 Astfel, pe de o parte, considerațiile de la punctele 50 și 52-54 din prezenta hotărâre sunt relevante și pentru această impozitare.
- 58 Pe de altă parte, deși nu poate fi exclusă posibilitatea ca impozitarea potrivit unui barem progresiv să fie aptă să țină seama de capacitatea contributivă a contribuabililor, Regatul Spaniei nu a prezentat niciun element de probă de natură să dovedească, în speță, că s-ar ține efectiv seama de situația personală a contribuabililor rezidenți în cadrul impozitării câștigurilor rezultate din cesiunea de bunuri deținute de un an sau mai puțin.
- 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 adăugarea 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, Rep., p. I-4873, 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 căzut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată.

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

- 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