Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

11 décembre 2014*

«Manquement d'État — Articles 56 TFUE et 36 de l'accord EEE — Services proposés en Espagne par des fonds de pension et des compagnies d'assurances établis dans un autre État membre — Plans de retraite professionnelle — Obligation de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne — Caractère restrictif — Justification — Efficacité des contrôles fiscaux et lutte contre l'évasion fiscale — Proportionnalité»

Dans l'affaire C-678/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 22 décembre 2011,

Commission européenne, représentée par MM. F. Jimeno Fernández et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

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

partie défenderesse,

soutenu par:

République française, représentée par MM. G. de Bergues, D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,

partie intervenante,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. C. Vajda (rapporteur), A. Rosas, E. Juhász et D. Šváby, juges,

avocat général: M[me] J. Kokott,

greffier: M[me] M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 juin 2014,

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

* Langue de procédure: l'espagnol.

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant les dispositions contenues à l'article 46, sous c), du décret royal législatif 1/2002, portant approbation du texte consolidé de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), du 29 novembre 2002 (BOE nº 298, du 13 décembre 2002, p. 43361, ci-après la «loi portant réglementation des plans et fonds de pension»), à l'article 86 du décret royal législatif 6/2004, portant approbation du texte consolidé de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), du 29 octobre 2004 (BOE nº 267, du 5 novembre 2004, p. 36602, ci-après la «loi portant organisation et contrôle des assurances privées»), à l'article 10 du décret royal législatif 5/2004, portant approbation du texte consolidé de la loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents (Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes), du 5 mars 2004 (BOE nº 62, du 12 mars 2004, p. 11176), tel que modifié par la loi 36/2006 portant mesure de prévention de la fraude fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), du 29 novembre 2006 (BOE nº 286, du 30 novembre 2006, p. 42087, ci-après la «loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents»), et à l'article 47 de la loi générale d'imposition 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria), du 17 décembre 2003 (BOE nº 302, du 18 décembre 2003, p. 44987, ci-après la «loi générale d'imposition»), en vertu desquelles les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que les compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services, notamment, sont tenus de nommer un représentant fiscal résidant dans cet État membre, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 56 TFUE et 36 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 espagnol

2 L'article 47 de la loi générale d'imposition dispose:

«Aux fins de leurs relations avec l'administration fiscale, les assujettis qui ne résident pas en Espagne doivent désigner un représentant établi sur le territoire espagnol, lorsqu'ils opèrent sur ce territoire par l'intermédiaire d'un établissement permanent, lorsque la législation fiscale le prévoit expressément ou lorsque l'administration fiscale l'exige en raison des caractéristiques de l'opération ou de l'activité réalisée ou du montant du revenu perçu.

Cette désignation doit être notifiée à l'administration fiscale dans les termes prévus par la législation fiscale.»

3 L'article 46 de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension prévoit:

«Les fonds de pension établis dans d'autres États membres qui cherchent à développer en Espagne des plans de retraite professionnelle soumis à la législation espagnole sont tenus de désigner un représentant, à savoir une personne physique résidant habituellement en Espagne ou une personne morale établie en Espagne, doté des pouvoirs suivants:

[...]

c) représenter le fonds de pension aux fins des obligations fiscales qui lui incombent au titre des activités réalisées sur le territoire espagnol. Le représentant doit remplir les obligations consistant à procéder à la retenue ou au versement anticipé et à transférer le montant au Trésor pour les plans soumis à la législation espagnole, dans les conditions prévues par la législation relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ainsi que remplir les obligations d'information de l'administration fiscale prévues par la législation espagnole applicable aux gestionnaires de fonds de pension.

[...]»

4 Aux termes de l'article 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées:

«Les compagnies d'assurances établies dans un autre État membre de l'Espace économique européen qui souhaitent opérer en Espagne en régime de libre prestation des services sont tenues de désigner un représentant ayant sa résidence fiscale en Espagne aux fins des obligations fiscales couvertes par la présente loi pour les activités réalisées sur le territoire espagnol.

Ce représentant doit remplir, au nom de la compagnie d'assurances opérant en régime de libre prestation des services, outre les obligations visées à l'article 82 de la présente loi, les obligations fiscales suivantes:

a) procéder à la retenue ou au versement anticipé et transférer le montant au Trésor pour les opérations réalisées en Espagne dans les conditions prévues par la législation régissant l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des non-résidents;

b) informer l'administration fiscale des opérations réalisées en Espagne conformément aux dispositions de la législation régissant l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des non-résidents.»

5 L'article 10, paragraphe 1, de la loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents se lit comme suit:

«Les contribuables assujettis à cet impôt sont tenus de nommer, avant l'expiration du délai de déclaration des revenus perçus en Espagne, une personne physique ou morale résidant en Espagne afin de les représenter devant l'administration fiscale en ce qui concerne leurs obligations au titre du présent impôt, lorsqu'ils opèrent par l'intermédiaire d'un établissement permanent, dans les cas visés à l'article 24, paragraphe 2, et à l'article 38 de la présente loi, ou lorsque l'administration fiscale l'exige en raison du montant ou des caractéristiques des revenus perçus sur le territoire espagnol par le contribuable.

[...]»

6 L'article 99, paragraphe 2, de la loi 35/2006, relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et modifiant partiellement les lois relatives aux impôts sur les sociétés, sur le revenu des non-résidents et sur le patrimoine (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), du 28 novembre 2006 (BOE nº 285, du 29 novembre 2006, p. 41734), prévoit:

«Les entités et les personnes morales, y compris les entités en attribution de revenus, qui versent des revenus soumis au présent impôt, sont tenues de procéder à une retenue et au versement, au titre d'un paiement anticipé de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû par le bénéficiaire des revenus. Le montant à verser au Trésor, les conditions et modalités du versement sont déterminés par voie réglementaire. Sont soumis aux mêmes obligations, les contribuables exerçant des activités

économiques, pour les revenus qu'ils versent dans l'exercice de leurs activités, ainsi que les personnes physiques, morales et autres entités qui ne résident pas sur le territoire espagnol mais qui opèrent sur ce territoire par l'intermédiaire d'un établissement permanent, ou qui n'ont pas d'établissement permanent mais qui versent des revenus du travail ainsi que d'autres revenus soumis à retenue ou versement anticipé qui constituent des dépenses déductibles en vue de l'obtention des revenus visés à l'article 24, paragraphe 2, du texte codifié de la loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents.

[...]

Le représentant désigné conformément aux dispositions de l'article 86, paragraphe 1, du texte codifié de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées, qui agit au nom de la compagnie d'assurances opérant en régime de libre prestation des services, est tenu de procéder à une retenue et à un versement anticipé pour les opérations réalisées en Espagne.

Les fonds de pension établis dans un autre État membre de l'Union européenne qui proposent en Espagne des régimes de retraite professionnelle soumis à la législation espagnole sont tenus, en vertu des dispositions de la directive 2003/41/CE du Parlement européen et du Conseil, du 3 juin 2003, concernant les activités et la surveillance des institutions de retraite professionnelle [(JO L 235, p. 10)], de désigner un représentant ayant sa résidence fiscale en Espagne qui les représentera aux fins des obligations fiscales. Ce représentant est tenu de procéder à une retenue et à un versement anticipé pour les opérations réalisées en Espagne.

[...]»

La procédure précontentieuse et la saisine de la Cour

7 Par lettres datées des 4 avril et 1er décembre 2008, la Commission a mis en demeure le Royaume d'Espagne de remédier à l'incompatibilité avec les articles 49 CE et 36 de l'accord EEE des dispositions du droit espagnol imposant aux fonds de pension établis dans d'autres États membres et proposant des plans de retraite professionnelle en Espagne, aux compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services ainsi qu'à certaines entités et personnes physiques non-résidentes une obligation de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne.

8 À la suite des réponses du Royaume d'Espagne à ses lettres de mise en demeure, la Commission a, le 29 janvier 2010, adressé à cet État membre un avis motivé dans lequel elle maintenait l'analyse provisoire exposée dans ces dernières et accordait à celui-ci un délai de deux mois pour adopter les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis.

9 N'étant pas satisfaite de la réponse du Royaume d'Espagne audit avis, la Commission a introduit le présent recours. Elle déclare avoir limité l'objet de celui-ci à l'obligation, prévue par le droit espagnol, de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne dans les seuls cas des fonds de pension établis dans d'autres États membres et proposant des plans de retraite professionnelle en Espagne ainsi que des compagnies d'assurances opérant en Espagne en régime de libre prestation des services.

10 Par acte déposé le 15 mars 2012, le Royaume d'Espagne a soulevé une exception d'irrecevabilité au titre 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. Le 2 octobre 2012, la Cour a décidé de joindre l'exception d'irrecevabilité au fond en application du paragraphe 4 du même article.

11 Par ordonnance du président de la Cour du 9 mai 2012, la République française a été admise à intervenir au soutien des conclusions du Royaume d'Espagne.

Sur le recours

Sur la recevabilité

Argumentation des parties

12 Le Royaume d'Espagne invoque trois arguments à l'appui de son exception d'irrecevabilité. En premier lieu, il fait valoir que, par l'utilisation de l'adverbe «notamment» dans la conclusion de la requête, la Commission n'a pas limité l'objet de son recours de manière exhaustive et précise. En deuxième lieu, cet État membre estime que la Commission a erronément invoqué, à l'appui de son recours, deux dispositions du droit espagnol, à savoir l'article 10 de la loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents et l'article 47 de la loi générale d'imposition. Le Royaume d'Espagne soutient que la première disposition n'a aucun rapport avec les situations visées par le recours de la Commission et que la seconde se borne à établir les principes et les dispositions générales du système fiscal espagnol et ne vise pas les cas spécifiques dans lesquels il convient de nommer un représentant fiscal. En troisième lieu, le Royaume d'Espagne reproche à la Commission de ne pas avoir clairement précisé si un État membre ne peut en aucun cas imposer à un non-résident l'obligation de nommer un tel représentant, ou s'il existe certaines exceptions à cette règle pour des motifs justifiés.

13 La Commission rejette les arguments avancés par le Royaume d'Espagne à l'appui de son exception d'irrecevabilité.

Appréciation de la Cour

14 Il résulte de l'article 38, paragraphe 1, sous c), du règlement de procédure, dans sa version en vigueur à la date d'introduction du recours, et de la jurisprudence relative à cette disposition que toute requête introductive d'instance doit indiquer l'objet du litige et l'exposé sommaire des moyens, et que cette indication doit être suffisamment claire et précise pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et à la Cour d'exercer son contrôle. Il en découle que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels un recours est fondé doivent ressortir d'une façon cohérente et compréhensible du texte de la requête elle-même et que les conclusions de cette dernière doivent être formulées de manière non équivoque afin d'éviter que la Cour ne statue ultra petita ou bien n'omette de statuer sur un grief (voir arrêt Commission/Espagne, C–360/11, EU:C:2013:17, point 26 et jurisprudence citée).

15 En l'occurrence, la requête de la Commission satisfait à ces exigences.

16 En effet, nonobstant l'emploi du terme «notamment» dans les conclusions de la requête, il découle sans ambiguïté tant de ces dernières que des griefs exposés dans la requête que le recours de la Commission vise l'obligation prévue par le droit espagnol de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne dans deux cas spécifiques, à savoir pour les fonds de pension établis dans d'autres États membres qui proposent des plans de retraite professionnelle en Espagne et pour les compagnies d'assurances établies dans d'autres États membres qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services. Par ailleurs, il ressort des mémoires déposés par l'État membre défendeur que la requête a été formulée d'une manière suffisamment claire et précise dès lors que celui-ci a concentré sa défense sur ces deux cas spécifiques.

17 Dès lors, il y a lieu de rejeter le premier argument invoqué par le Royaume d'Espagne à l'appui de son exception d'irrecevabilité.

18 En outre, dans la mesure où le recours ne vise que lesdits deux cas spécifiques, il ne saurait être reproché à la Commission de ne pas avoir clairement pris position sur le caractère éventuellement légitime, au regard du droit de l'Union, d'une obligation pour un non-résident de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne dans d'autres circonstances. Partant, le troisième argument avancé par cet État membre doit également être écarté.

19 S'agissant du deuxième argument invoqué par le Royaume d'Espagne dans le cadre de son exception d'irrecevabilité, c'est à juste titre que la Commission relève que, dès lors que sa requête a clairement défini l'objet du recours, l'éventuelle absence de pertinence de certaines dispositions du droit national mentionnées par cette institution n'entraîne pas l'irrecevabilité de ce recours. Il en va d'autant plus ainsi que, dans sa requête en exception d'irrecevabilité, ledit État membre admet la pertinence, aux fins dudit recours, de deux des dispositions de droit national mentionnées par la Commission dans sa requête, à savoir les articles 46, sous c), de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension et 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées.

20 Il s'ensuit que l'exception d'irrecevabilité soulevée par le Royaume d'Espagne doit être rejetée.

Sur le fond

Sur la méconnaissance de l'article 56 TFUE

– Argumentation des parties

21 La Commission relève que l'obligation, pour les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que les compagnies d'assurances opérant en Espagne en régime de libre prestation des services, de désigner un représentant fiscal résidant dans cet État membre constitue une restriction à la libre prestation des services. D'une part, cette obligation impliquerait une charge supplémentaire pour ces fonds de pension et ces compagnies d'assurances. D'autre part, elle entraverait la libre prestation des services pour les personnes et les entreprises établies dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et qui souhaitent proposer des services de représentation fiscale à des entités ou à des personnes physiques opérant en Espagne.

22 Ni le Royaume d'Espagne ni la République française, en tant que partie intervenante, ne contestent le caractère restrictif des mesures en cause.

23 Le Royaume d'Espagne considère que l'obligation de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne est justifiée par la nécessité d'un contrôle fiscal efficace et de la lutte contre la fraude fiscale. Il soutient, en outre, que les mesures en cause ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs d'intérêt général.

24 À cet égard, le Royaume d'Espagne affirme que, s'agissant des contribuables non-résidents, l'intensité des contrôles et le degré d'effectivité des actions de lutte contre la fraude fiscale sont sensiblement supérieurs lorsqu'un interlocuteur immédiat, tel un représentant fiscal, est disponible. En revanche, lesdits objectifs ne seraient pas atteints de manière efficace en recourant à l'assistance mutuelle des autorités de différents États membres aux fins d'échange d'informations et de recouvrement de créances, telle que visée par les directives 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 129, ci-après la «directive 77/799»), et 2008/55/CE du Conseil, du 26 mai 2008, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures (JO L 150, p. 28).

25 L'État membre défendeur considère que l'inefficacité du système mis en place par ces directives est démontrée par le fait qu'elles ont été abrogées dans le cadre d'une réforme des instruments de coopération administrative et d'assistance au recouvrement des créances. En outre, cet État membre évoque, données à l'appui, le faible taux de recouvrement de créances à la suite, premièrement, de huit demandes présentées aux autorités du Royaume-Uni en 2011 et, deuxièmement, de demandes adressées à d'autres États membres entre les années 2005 et 2009.

26 Selon le Royaume d'Espagne, certaines informations requises par l'administration fiscale espagnole sous forme de déclaration étant de caractère général et n'étant pas nécessairement ou pas exclusivement destinées à la détermination de l'impôt, les informations contenues dans ces déclarations ne relèvent pas du champ d'application de la directive 77/799. Par conséquent, l'application efficace des impôts nécessiterait la détermination au préalable d'une personne avec laquelle l'administration fiscale espagnole sera en relation au cours des différentes procédures.

27 S'agissant du paiement de l'impôt dû sur les revenus relevant des plans de retraite professionnelle, le Royaume d'Espagne indique que, en ce qui concerne les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne qui proposent des plans de retraite professionnelle en Espagne ainsi que les compagnies d'assurances établies dans d'autres États membres qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services, le pouvoir ou l'obligation du représentant fiscal de procéder à la retenue du montant de l'impôt et au versement anticipé de celui-ci au Trésor public, prévus respectivement aux articles 46, sous c), de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension et 86, paragraphe 1, sous a), de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées, reflètent l'obligation prévue à l'article 99, paragraphe 2, de la loi 35/2006, du 28 novembre 2006, de procéder à une retenue sur les revenus du travail. Alors que, en vertu de cette dernière disposition, les organismes de gestion de fonds de pension établis en Espagne procèdent eux-mêmes à cette retenue, la nécessité pour les fonds de pension et les compagnies d'assurances établis dans d'autres États membres de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne aux fins, notamment, d'effectuer ladite retenue serait justifiée par la complexité du calcul du montant de celle-ci. En l'absence d'une telle obligation de retenue dans le cas de ces entités non-résidentes, ces dernières auraient un avantage financier par rapport aux entités établies en Espagne, ce qui porterait atteinte au principe d'égalité de traitement ainsi qu'au bon fonctionnement du marché intérieur.

28 Par ailleurs, le Royaume d'Espagne relève que la présente procédure en manquement engagée contre lui l'a conduit à supprimer, par la loi 2/2011 sur l'économie durable (Ley 2/2011 de Economía Sostenible), du 4 mars 2011 (BOE nº 55, du 5 mars 2011, p. 25033), la condition de résidence en Espagne du représentant fiscal visé à l'article 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées, alors même que, selon cet État membre, ladite condition constituait une meilleure garantie de l'accomplissement efficace des obligations fiscales.

29 Au soutien du Royaume d'Espagne, la République française estime que la réglementation litigieuse se justifie par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, ce que la Cour a reconnu en tant que raison impérieuse d'intérêt général. Elle serait propre à atteindre cet objectif, en rendant la perception et le recouvrement de l'impôt dû plus simples et plus rapides. Les représentants fiscaux étant soumis au contrôle de l'administration fiscale espagnole, cette dernière pourrait assurer le recouvrement forcé dudit impôt. En outre, la Cour aurait reconnu, dans les arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) et X (C-498/10, EU:C:2012:635), que la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité y afférent constituent un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal d'une personne établie en dehors de l'État d'imposition.

30 S'agissant de la proportionnalité de l'obligation résultant de la réglementation litigieuse, la République française estime que d'autres possibilités ne présentent pas moins d'inconvénients que l'obligation de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne. En premier lieu, une obligation pour les clients résidents des fonds de pension et des sociétés d'assurances non-résidents en Espagne d'acquitter

eux-mêmes la retenue à la source impliquerait une charge administrative supplémentaire ainsi que des risques en matière de responsabilité, ce qui rendrait les services transfrontaliers moins attrayants que ceux des prestataires résidents.

31 En second lieu, il ressortirait des points 50 et 51 de l'arrêt X (EU:C:2012:635) que la perception de l'impôt auprès du prestataire de services non-résident entraînerait une charge considérable pour ce dernier, qui pourrait ainsi être dissuadé de fournir un service dans l'État membre concerné. À cet égard, la charge de travail des salariés dudit prestataire serait d'autant plus lourde qu'il leur reviendrait de satisfaire à des obligations fiscales issues de la réglementation d'un autre État membre et qu'ils devraient, à ce titre, remplir une déclaration fiscale dans une langue étrangère.

32 Selon la République française, le présent recours se distingue de celui ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Belgique (C-522/04, EU:C:2007:405). Dans cet arrêt, la présence de trois motifs cumulatifs aurait conduit la Cour à considérer que l'obligation de désigner un représentant fiscal résident dans l'État membre concerné allait au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer le paiement de la taxe annuelle sur les contrats d'assurance en question. La Cour aurait notamment relevé que, en vertu du droit belge, l'assuré est personnellement débiteur de ladite taxe lorsque le contrat concerné a été souscrit auprès d'un assureur non établi en Belgique. Or, ce motif ne serait pas rempli en ce qui concerne le présent recours dès lors que la législation espagnole prévoirait que seul le représentant fiscal résidant en Espagne est débiteur des impositions dues par les fonds de pension non-résidents et les compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services.

33 La Commission, tout en admettant le caractère légitime des objectifs invoqués par le Royaume d'Espagne pour justifier l'obligation de désigner un représentant fiscal résidant en Espagne dans les cas visés par son recours, conteste les arguments de cet État membre ainsi que de la République française selon lesquels ladite obligation est nécessaire pour les atteindre.

– Appréciation de la Cour

34 À titre liminaire, il convient de constater que, s'agissant de l'objet du présent recours tel qu'énoncé au point 16 du présent arrêt, il est constant que, en vertu de la réglementation espagnole en la matière, les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que les compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services sont tenus de nommer un représentant fiscal résidant en Espagne.

35 Toutefois, ainsi qu'il ressort du point 12 du présent arrêt, la pertinence de deux dispositions du droit espagnol invoquées par la Commission dans sa requête est contestée par le Royaume d'Espagne. À cet égard, cette institution reconnaît que l'article 10 de la loi sur l'impôt sur le revenu des non-résidents porte sur l'obligation de nommer un représentant dans des circonstances étrangères à l'objet du présent recours. Quant à l'article 47 de la loi générale d'imposition, en se limitant à faire valoir que celui-ci constitue la règle de base qui oblige les contribuables ne résidant pas en Espagne à désigner un représentant résidant dans cet État membre, la Commission ne démontre pas que la modification ou l'abrogation de cet article serait nécessaire pour mettre fin au manquement allégué.

36 Dans ces conditions, seuls les articles 46, sous c), de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension et 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées, dont la pertinence est d'ailleurs admise par l'État membre défendeur, peuvent être pris en considération aux fins du présent recours.

37 Il convient de relever que les prestations proposées par des fonds de pension et des compagnies d'assurances en matière de plans de retraite professionnelle sont des services au sens de l'article 57 TFUE. En effet, de tels services recouvrent des prestations fournies normalement contre rémunération

dont la caractéristique essentielle réside dans le fait qu'elle constitue la contrepartie économique des prestations en cause (voir, par analogie, arrêt Commission/Belgique, C-296/12, EU:C:2014:24, point 28).

38 Il y a lieu, également, de souligner que, dans l'optique d'un marché unique et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci, l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services, au sens de l'article 57 TFUE, entre les États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir arrêt Commission/Belgique, EU:C:2014:24, point 29 et jurisprudence citée).

39 En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 56 TFUE s'oppose notamment à toute réglementation d'un État membre de nature à prohiber ou à gêner davantage les activités d'un prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services similaires (voir, en ce sens, arrêt Commission/Belgique, EU:C:2007:405, point 38 et jurisprudence citée).

40 En l'espèce, il n'est pas contesté par le Royaume d'Espagne que la réglementation nationale en cause constitue une restriction à la libre prestation des services contraire, en principe, à l'article 56 TFUE.

41 En effet, ainsi que la Commission le relève à juste titre, l'obligation de nommer un représentant fiscal en Espagne est susceptible d'entraîner des coûts supplémentaires pour les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que pour les compagnies d'assurances opérant en Espagne en régime de libre prestation des services. Par conséquent, elle rend la prestation de services par ces entités à des personnes résidant en Espagne plus difficile et moins attrayante que la prestation de services similaires aux mêmes personnes par des entités établies en Espagne, qui ne sont pas soumises à cette obligation. En outre, le fait que ce représentant doit résider en Espagne entrave la libre prestation des services pour les personnes et les entreprises établies dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et qui souhaitent proposer des services de représentation fiscale à des entités ou à des personnes physiques opérant en Espagne.

42 Il résulte, toutefois, d'une jurisprudence de la Cour bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité FUE peuvent néanmoins être admises à condition qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de celui-ci et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, notamment, arrêt van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, point 39 et jurisprudence citée).

43 Il appartient aux autorités nationales, lorsqu'elles adoptent une mesure dérogatoire à un principe consacré par le droit de l'Union, de prouver, dans chaque cas d'espèce, que ladite condition est remplie. Les raisons justificatives susceptibles d'être invoquées par un État membre doivent être accompagnées d'une analyse de l'aptitude et de la proportionnalité de la mesure adoptée par cet État ainsi que des éléments précis permettant d'étayer son argumentation (voir arrêt Commission/Belgique, EU:C:2014:24, point 33 et jurisprudence citée).

44 Le Royaume d'Espagne invoque, en tant que justifications des effets restrictifs identifiés au point 41 du présent arrêt, la nécessité d'un contrôle fiscal efficace ainsi que la lutte contre la fraude fiscale.

45 À cet égard, la Cour a jugé à maintes reprises que la lutte contre l'évasion fiscale et l'efficacité des contrôles fiscaux peuvent être invoquées pour justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir arrêt Strojírny Prostějov et ACO Industries Tábor, C-53/13 et C-80/13, EU:C:2014:2011, point 55 ainsi que jurisprudence citée).

46 De même, la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, invoquée par la République française dans son mémoire en intervention, constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à la libre prestation des services (voir arrêt X, EU:C:2012:635, point 39).

47 En ce sens, il y a lieu de constater que les obligations d'information ainsi que de retenue et de paiement des sommes dues au Trésor public que les représentants fiscaux visés par la réglementation litigieuse doivent remplir pour les fonds de pension et les compagnies d'assurances établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne constituent un moyen propre à garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt dû sur les revenus versés par les plans de retraite professionnelle.

48 En ce qui concerne la question de savoir si ladite réglementation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs, le Royaume d'Espagne, soutenu par la République française, avance une série d'arguments fondés sur les obligations et les responsabilités qui incombent aux représentants fiscaux visés par cette même réglementation.

49 Or, en premier lieu, pour ce qui est de l'obtention d'informations relatives à l'impôt dû et du recouvrement de celui-ci, aux fins d'un contrôle fiscal efficace et de la lutte contre la fraude fiscale, il convient de rappeler, d'une part, que l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 77/799 prévoit l'échange, entre les autorités des États membres, de toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct, notamment, des impôts sur le revenu (voir, par analogie, arrêt Commission/Belgique, EU:C:2007:405, point 52).

50 D'autre part, s'agissant du recouvrement, notamment, des impôts sur le revenu, la Cour a déjà jugé que les mécanismes de coopération existant entre les autorités des États membres au niveau de l'Union, tels que ceux prévus par la directive 2008/55, sont suffisants pour permettre à l'État membre concerné d'effectuer un recouvrement de l'impôt dû dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt Commission/Espagne, C-269/09, EU:C:2012:439, point 68 et jurisprudence citée).

51 Les arguments et les preuves avancés par le Royaume d'Espagne aux fins de démontrer l'inefficacité des mécanismes instaurés par les directives 77/799 et 2008/55 et, partant, la nécessité de nommer un représentant fiscal pour assurer la transmission d'informations et le recouvrement de l'impôt dû ne sauraient être retenus. D'une part, le fait que lesdites directives ont été abrogées et remplacées par de nouvelles directives ne constitue pas en soi la preuve que les mécanismes qu'elles avaient instaurés n'étaient pas efficaces en ce qui concerne la transmission d'informations et le recouvrement de sommes dues au titre d'impôts sur les revenus provenant de plans de retraite professionnelle gérés par des entités établies dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne. D'autre part, il est constant que les statistiques annexées au mémoire en défense relatives aux taux de recouvrement de créances ne se réfèrent pas à des demandes de recouvrement d'impôts dans ce domaine. Ainsi que la Commission l'a relevé lors de l'audience, la valeur probatoire de ces statistiques est encore affaiblie par l'absence de toute indication selon laquelle les demandes non satisfaites avaient été valablement présentées ou qu'elles n'avaient pas été retirées ultérieurement. Lesdites statistiques ne constituent donc pas un élément pertinent et précis permettant d'étayer les arguments avancés par le Royaume d'Espagne dans la présente espèce.

52 En second lieu, le Royaume d'Espagne se réfère aux obligations incombant aux représentants fiscaux, conformément à la réglementation nationale litigieuse, et relatives à la transmission d'informations qui, selon lui, ne relèvent pas du champ d'application de la directive 77/799 ainsi qu'à la retenue et au versement anticipé au Trésor public du montant d'impôt à payer.

53 À cet égard, il convient de relever d'emblée que, contrairement à ce que cet État membre sous-entend dans ses mémoires, la requête de la Commission vise non pas l'obligation de retenue en tant que telle, mais l'obligation de nommer un représentant fiscal aux fins, notamment, d'effectuer cette retenue. Cette institution ne demande donc pas la suppression de la procédure de retenue à l'égard des

revenus provenant des plans de retraite professionnelle gérés par des entités établies dans un État membre autre que le Royaume d'Espagne. De même, le fait que la Cour a, notamment dans l'arrêt X (EU:C:2012:635), jugé que la procédure de retenue à la source constitue un moyen légitime et approprié de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt dû est dépourvu de pertinence aux fins du présent recours.

54 En ce qui concerne les obligations mentionnées au point 52 du présent arrêt, la Cour a jugé, aux points 53 à 55 de l'arrêt Commission/Belgique (EU:C:2007:405), que, s'agissant du paiement d'une taxe annuelle sur les contrats d'assurance souscrits auprès d'un assureur qui n'est pas établi en Belgique, il résulte du fait que l'assuré est personnellement débiteur de cette taxe, en vertu du droit national, que ce droit contient des mesures propres à satisfaire l'objectif d'assurer le paiement de ladite taxe qui sont moins attentatoires à la libre prestation des services que l'obligation de désigner un représentant responsable résidant en Belgique.

55 Or, s'il ne ressort pas des mémoires soumis à la Cour dans le présent recours que, en Espagne, le bénéficiaire résident des prestations de plans de retraite professionnelle gérés par des entités non-résidentes soit personnellement débiteur de l'impôt dû sur ces prestations, il n'en demeure pas moins, contrairement à ce qu'allègue le Royaume d'Espagne, soutenu par la République française, que les principes dégagés dans cet arrêt sont transposables à ce recours.

56 En effet, le Royaume d'Espagne n'a pas démontré, de façon à satisfaire aux exigences rappelées au point 43 du présent arrêt, que les obligations d'information ainsi que de retenue et de versement anticipé de l'impôt ne pourraient être remplies, dans les circonstances litigieuses, par des moyens moins attentatoires à l'article 56 TFUE que la nomination d'un représentant fiscal résidant en Espagne. En particulier, l'État membre défendeur ne présente pas d'arguments susceptibles de contrer l'affirmation de la Commission selon laquelle ces obligations pourraient être exécutées par les fonds de pension et les compagnies d'assurances non-résidents eux-mêmes, à l'instar des fonds de pension et des compagnies d'assurances établis en Espagne, sans que lesdites entités non-résidentes soient tenues d'encourir les coûts nécessaires à la désignation d'un représentant fiscal résidant en Espagne.

57 En ce qui concerne l'argument avancé à cet égard et fondé sur le point 50 de l'arrêt X (EU:C:2012:635), selon lequel une obligation de retenue impliquerait une charge considérable pour les fonds de pension et les compagnies d'assurances non-résidents en Espagne qui pourraient les dissuader de fournir des services en Espagne, il ne saurait certes être exclu que, dans certains cas, les coûts que lesdites entités devraient supporter, si elles exerçaient elles-mêmes les tâches qu'elles sont obligées de confier à leur représentant fiscal, puissent égaler, voire dépasser, les coûts nécessaires pour désigner ce représentant.

58 Toutefois, ainsi que le relève la Commission, une réglementation nationale offrant, aux fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi qu'aux compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services, le choix de nommer un représentant fiscal ou d'accomplir eux-mêmes lesdites tâches, selon la solution qu'ils estiment être la plus avantageuse du point de vue économique, serait moins attentatoire à la libre prestation des services que l'obligation générale de désignation d'un tel représentant imposée par la réglementation nationale en cause (voir, par analogie, arrêts Commission/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, point 47, et National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, points 69 à 73).

59 Par ailleurs, en ce qui concerne la justification de la condition de résidence en Espagne du représentant fiscal en cause, le Royaume d'Espagne se limite à constater, d'une part, que cette condition a été supprimée par une modification apportée en 2011 à l'article 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées et, d'autre part, que ladite condition constitue une meilleure garantie de l'accomplissement efficace des obligations fiscales concernées.

60 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et que les changements intervenus par la suite ne peuvent être pris en compte par la Cour (voir arrêt Commission/Belgique, C-421/12, EU:C:2014:2064, point 45 et jurisprudence citée).

61 En outre, la simple affirmation que la condition de résidence constitue une meilleure garantie que les obligations d'ordre fiscal qui incombent au représentant fiscal soient remplies de manière efficace est sans pertinence. Certes, le contrôle d'un tel représentant par les autorités fiscales d'un État membre peut s'avérer plus difficile lorsque celui-ci se situe dans un autre État membre. Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour que des difficultés administratives ne constituent pas un motif susceptible de justifier une entrave à une liberté fondamentale garantie par le droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts Commission/France, C-334/02, EU:C:2004:129, point 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, point 54, ainsi que van Caster, EU:C:2014:2269, point 56).

62 Il en résulte que la réglementation litigieuse va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs mentionnés aux points 44 et 46 du présent arrêt.

63 Eu égard à ce qui précède, il convient de constater que, en ayant adopté les dispositions contenues aux articles 46, sous c), de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension et 86, paragraphe 1, de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées, en vertu desquelles les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que les compagnies d'assurances qui opèrent en Espagne en régime de libre prestation des services sont tenus de nommer un représentant fiscal résidant dans cet État membre, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE.

Sur la méconnaissance de l'article 36 de l'accord EEE

– Argumentation des parties

64 Le Royaume d'Espagne, soutenu par la République française, estime que le motif principal invoqué par la Commission pour considérer que la réglementation espagnole en cause est disproportionnée est l'existence de mécanismes d'assistance mutuelle en matière fiscale entre les États membres, en vertu des directives 77/799 et 2008/55. Ils relèvent que le cadre de coopération entre les États membres instauré par ces directives n'existe pas entre ceux-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle. En l'absence d'un tel engagement, il conviendrait de considérer que l'obligation de désigner un représentant fiscal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir le recouvrement efficace de l'impôt dû.

65 La Commission admet que, en ce qui concerne l'Espace économique européen et en l'absence d'un traité bilatéral avec la République d'Islande, la Principauté de Liechtenstein ou le Royaume de Norvège portant sur l'assistance mutuelle en matière fiscale, l'obligation de désigner un représentant fiscal peut se justifier à condition de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité du contrôle fiscal et aux fins de la lutte contre l'évasion fiscale.

– Appréciation de la Cour

66 Il y a lieu de relever que l'article 36 de l'accord EEE est analogue à l'article 56 TFUE. Dès lors, la restriction à la libre prestation des services constatée au point 40 du présent arrêt doit être considérée, en principe, également contraire audit article 36.

67 Il convient de constater que, ainsi qu'il ressort des points 49 à 61 du présent arrêt, cette restriction n'a pu être regardée comme justifiée, en ce qui concerne l'article 56 TFUE, par la nécessité d'un contrôle fiscal efficace, la lutte contre la fraude fiscale ou la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt dès lors qu'elle va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs. Cette conclusion part de la prémisse selon laquelle il existe des mécanismes de coopération entre les autorités des États membres au niveau de l'Union qui sont suffisants pour permettre au Royaume d'Espagne d'atteindre lesdits objectifs dans le cas d'espèce.

68 Toutefois, le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi, notamment, par les directives 77/799 et 2008/55 n'existe pas entre ces autorités et celles d'un État tiers, lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle (voir arrêt Commission/Espagne, EU:C:2012:439, point 96).

69 À cet égard, le Royaume d'Espagne mentionne expressément qu'il n'a conclu aucun accord sur l'échange d'informations avec la Principauté de Liechtenstein. La Commission, quant à elle, n'alléguant pas l'existence d'accords bilatéraux portant sur l'assistance mutuelle en matière fiscale entre l'État membre défendeur et les États parties à l'accord EEE non membres de l'Union, n'a pas établi l'existence de mécanismes d'échange d'informations et de coopération suffisants pour permettre au Royaume d'Espagne l'obtention d'informations relatives à l'impôt dû et le recouvrement de celui-ci (voir, par analogie, arrêts Commission/Portugal, EU:C:2011:273, point 56, et Commission/Espagne, EU:C:2012:439, point 98).

70 Dans ces conditions, il ne saurait être considéré comme établi que l'obligation de nommer un représentant fiscal résidant en Espagne va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visant à garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et de la lutte contre l'évasion fiscale.

71 Par conséquent, il y a lieu de rejeter le recours de la Commission en tant qu'il vise à faire constater que le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 36 de l'accord EEE.

Sur les dépens

72 En vertu de l'article 138, paragraphe 3, du règlement de procédure, si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens. La Commission et le Royaume d'Espagne ayant succombé chacun, respectivement, sur un ou plusieurs chefs de demande, il convient de décider que ces derniers supporteront leurs propres dépens.

73 En application de l'article 140, paragraphe 1, du même règlement, selon lequel les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens, la République française supportera ses propres dépens.

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

1) **En ayant adopté les dispositions contenues aux articles 46, sous c), du décret royal législatif 1/2002, portant approbation du texte consolidé de la loi portant réglementation des plans et fonds de pension (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), du 29 novembre 2002, et 86, paragraphe 1, du décret royal législatif 6/2004, portant approbation du texte consolidé de la loi portant organisation et contrôle des assurances privées (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), du 29 octobre 2004, en vertu desquelles les fonds de pension établis dans des États membres autres que le Royaume d'Espagne et proposant des plans de retraite professionnelle dans cet État membre ainsi que les compagnies d'assurances qui opèrent en**

Espagne en régime de libre prestation des services sont tenus de nommer un représentant fiscal résidant dans cet État membre, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE.

2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**

3) **La Commission européenne, le Royaume d'Espagne et la République française supportent leurs propres dépens.**

Signatures