Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

12 juillet 2012 *

«Manquement d'État — Articles 18 CE, 39 CE et 43 CE — Articles 28 et 31 de l'accord EEE — Législation fiscale — Transfert de la résidence d'un contribuable à l'étranger — Obligation d'inclure tout revenu non imputé dans l'assiette du dernier exercice fiscal — Perte de l'avantage éventuel que constitue le report de la dette fiscale»

Dans l'affaire C-269/09,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 15 juillet 2009,

**Commission européenne,** représentée par M. R. Lyal et M. F. Jimeno Fernández, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

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

partie défenderesse,

soutenu par:

**République fédérale d'Allemagne,** représentée par MM. M. Lumma et C. Blaschke ainsi que par M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

**Royaume des Pays-Bas,** représenté par M^mes^ C. Wissels et M. de Ree, en qualité d'agents,

**République portugaise,** représentée par M. L. Inez Fernandes, en qualité d'agent,

parties intervenantes,

LA COUR (première chambre),

composée de A. Tizzano, président de chambre, MM. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits et M^me^ M. Berger (rapporteur), juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

* Langue de procédure: l'espagnol.

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 29 juin 2011,

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

rend le présent

## Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant à l'article 14 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, et – rectificatif – BOE nº 57, du 7 mars 2007, p. 9634), une disposition qui oblige les contribuables transférant leur résidence à l'étranger à inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE ainsi que des articles 28 et 31 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 14, paragraphe 1, de la loi 35/2006, qui régit la prise en compte temporelle des revenus imposables, établit la règle générale suivante:

«Les revenus et les dépenses déterminant le revenu à inclure dans la base d'imposition sont imputés sur la période d'imposition correspondante, conformément aux critères suivants:

a) Les revenus du travail et des capitaux sont imputés sur la période d'imposition au cours de laquelle ils sont exigibles par leurs bénéficiaires.

b) Les revenus d'activités économiques sont imputés conformément aux dispositions de la réglementation relative à l'impôt sur les sociétés, sans préjudice des spécificités pouvant être établies par la loi.

c) Les plus-values et les moins-values sont imputées sur la période d'imposition au cours de laquelle a lieu la modification patrimoniale.»

3 L'article 14, paragraphe 2, de cette loi prévoit une série de règles spéciales relative à l'imputation temporelle de différents types de revenus.

4 L'article 14, paragraphe 3, de ladite loi dispose:

«En cas de perte de sa qualité de contribuable du fait d'un changement de résidence, tous les revenus non encore imputés de la personne concernée doivent être inclus dans la base d'imposition correspondant à la dernière période d'imposition devant faire l'objet d'une déclaration au titre de cet impôt, dans les conditions prévues par la loi et, le cas échéant, moyennant une autoliquidation complémentaire sans sanction, intérêt de retard ni surtaxe.»

## La procédure précontentieuse

5 Considérant que la législation nationale relative au traitement fiscal réservé à une personne physique transférant sa résidence hors d'Espagne enfreignait les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE ainsi que les articles 28 et 31 de l'accord EEE, la Commission a, le 29 février 2008, adressé une lettre de mise en demeure au Royaume d'Espagne, dans laquelle elle a notamment fait valoir que ce traitement discriminatoire pénalise les personnes désireuses de quitter cet État membre par rapport à celles qui demeurent dans celui-ci en ce que les premières sont obligées de payer l'impôt au moment du transfert, sans avoir la possibilité de reporter ce paiement.

6 Dans sa réponse du 7 mai 2008, le Royaume d'Espagne a exposé les raisons pour lesquelles il estimait que le régime concerné ne constituait pas une infraction au traité CE non plus qu'à l'accord EEE.

7 N'ayant pas été convaincue par les arguments présentés par le Royaume d'Espagne, la Commission a, le 17 octobre 2008, adressé un avis motivé à cet État membre, lui accordant un délai de deux mois pour adopter les mesures nécessaires pour se conformer audit avis.

8 Par une lettre du 18 décembre 2008, ledit État membre a réitéré pour l'essentiel les arguments déjà présentés dans sa communication antérieure.

9 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a introduit le présent recours.

10 Par ordonnance du 25 novembre 2009, le président de la Cour a autorisé la République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas et la République portugaise à intervenir dans la présente affaire, au soutien des conclusions du Royaume d'Espagne.

## Sur le recours

*Argumentation des parties*

11 La Commission considère que la législation espagnole en cause défavorise, sur le plan financier, les personnes physiques transférant leur résidence à l'étranger en imputant, sur la base imposable du dernier exercice au cours duquel ces personnes étaient résidentes, les revenus en attente d'imputation. Celles-ci seraient ainsi tenues de payer l'impôt au moment du transfert de leur résidence tandis que les contribuables qui maintiennent leur résidence sur le territoire espagnol ne seraient pas soumis à une telle obligation. Partant, cette législation autoriserait un traitement discriminatoire, alors qu'une même règle devrait être appliquée, que la personne physique maintienne ou non sa résidence sur ledit territoire.

12 La Commission fonde son argumentation, en substance, sur les principes énoncés dans l'arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), en admettant toutefois qu'il concerne des faits différents de ceux en cause dans la présente affaire.

13 Au préalable, cette institution rétorque, à l'argument selon lequel les restrictions que la législation espagnole en cause est susceptible d'entraîner sont, en tout état de cause, très faibles, que, en vertu d'une jurisprudence constante, constitue une restriction toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de la liberté d'établissement garantie par le traité.

14 Considérant que ladite législation constitue, dès lors, une entrave à la libre circulation des travailleurs et à la liberté d'établissement, la Commission reconnaît que celle-ci pourrait, en principe, être justifiée par des motifs d'intérêt général, tirés de la nécessité d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt et la répartition du pouvoir d'imposition. Cependant, elle conteste le caractère proportionné de cette législation.

15 À cet égard, ladite institution soutient, en premier lieu, que l'efficacité du régime fiscal national ne saurait être menacée dans la mesure où il existe d'autres instruments appropriés permettant de garantir celle-ci, notamment la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures (JO L 73, p. 18), telle que modifiée par la directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001 (JO L 175, p. 17, ci-après la «directive 76/308»), la directive 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 2004/106/CE du Conseil, du 16 novembre 2004 (JO L 359, p. 30, ci-après la «directive 77/799»), et la directive 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).

16 S'agissant de l'insuffisance alléguée par le Royaume d'Espagne desdits instruments législatifs de l'Union pour garantir l'efficacité des systèmes fiscaux, la Commission fait valoir qu'il appartient aux États membres d'adopter les mécanismes nécessaires pour garantir une mise en œuvre efficace de ces directives et de corriger certaines déficiences éventuellement constatées lors de l'application pratique du système d'assistance mutuelle. En revanche, les États membres ne sauraient adopter des mesures qui, comme la législation nationale en cause, entraînent des discriminations.

17 En réponse à l'argument selon lequel la Commission aurait elle-même reconnu l'inefficacité desdits instruments législatifs, celle-ci fait valoir que le Royaume d'Espagne s'est borné à citer des passages isolés de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, du 2 février 2009 [COM(2009) 28 final], afin d'étayer son argumentation. Défendant les motifs ayant conduit à cette proposition de directive, la Commission soutient que celle-ci a pour objectif d'introduire une série d'améliorations et non de faire adopter un nouveau système d'assistance, ce qui, selon elle, est également le cas de la législation relative à l'échange d'informations. En outre, la Commission conteste les conclusions que le Royaume d'Espagne tire de ladite proposition, notamment quant au nombre de créances effectivement recouvrées sur le total de celles ayant fait l'objet d'une réclamation.

18 En deuxième lieu, la Commission considère, sans contester le droit qu'ont les États membres d'appliquer leur législation fiscale aux revenus perçus sur leur territoire, même lorsque le contribuable a transféré ses activités dans un autre État membre, que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition ne justifie pas que les règles applicables aux contribuables soient modifiées sur la seule base d'un transfert de résidence à l'étranger.

19 À cet égard, la Commission émet des doutes quant à la pertinence en l'espèce, d'une part, de l'arrêt du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461), étant donné que, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, aucun transfert de résidence du contribuable dans un autre État membre n'avait eu lieu, et, d'autre part, de l'arrêt du 12 juillet 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), notamment en raison du fait que, dans ce dernier arrêt, le transfert de résidence ne donnait pas lieu à un traitement fiscal différent du contribuable et qu'il n'était pas porté atteinte à la liberté de circulation ou d'établissement.

20 De même, cette institution conteste la référence faite à l'arrêt du 7 septembre 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409), étant donné que, dans celui-ci, la Cour a admis que la dette fiscale pouvait être déterminée au moment du transfert de résidence, ce qu'elle considère comme légitime, à la différence de la législation en cause dans la présente affaire qui prévoit également le paiement de cette dette.

21 Dans ce même contexte, la Commission réfute également l'ensemble des arguments avancés au soutien d'une application de l'arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), soulignant, notamment, le caractère différent de l'imposition en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

22 En troisième lieu, s'agissant de la supposée perte des liens entre le contribuable et l'administration fiscale espagnole lors du transfert de la résidence de celui-ci à l'étranger, la Commission conteste le fait que ce contribuable perde tout lien avec cette administration et que, ainsi, en raison de ce transfert, le paiement d'une éventuelle dette fiscale ne puisse plus être exigé par voie d'exécution forcée ou par contrainte.

23 En outre, en réponse à l'argument selon lequel le contribuable transférant sa résidence à l'étranger aurait la possibilité de différer le paiement de l'impôt en fournissant certaines garanties sans que, en tout état de cause, celles-ci soient plus contraignantes que celles exigées du contribuable demeurant en Espagne, la Commission rappelle que ce dernier bénéficie automatiquement d'une possibilité de report du paiement de l'impôt, sans devoir se conformer aux exigences imposées au contribuable transférant sa résidence dans un autre État membre.

24 S'agissant de l'application de la législation en cause aux États parties à l'accord EEE n'ayant pas la qualité de membres de l'Union, la Commission souligne que, bien que les directives mentionnées au point 15 du présent arrêt ne soient pas applicables à ces États, son raisonnement est cependant également valable dans les cas où une convention préventive de la double imposition comportant une clause d'échange d'informations a été conclue. En outre, elle rappelle que dans le cas où, compte tenu de l'absence de mécanisme équivalent à ceux prévus par ces directives, il n'existe pas de moyen direct permettant de recouvrer une dette fiscale, le contribuable concerné peut néanmoins détenir des biens en Espagne, sur lesquels il est possible d'exercer des mesures de contrainte et d'exécution.

25 En premier lieu, le Royaume d'Espagne, soutenu à cet égard par la République portugaise, conteste le fait que la législation en cause constitue une restriction aux libertés fondamentales invoquées par la Commission et s'oppose à une application de l'arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, à la présente affaire, en soulignant que cette législation vise l'imposition non pas de plus-values latentes, mais de revenus déjà réalisés.

26 À cet égard, le Royaume d'Espagne et la République portugaise font également valoir, d'une part, que, en vertu de cette législation, le contribuable transférant son domicile fiscal n'est pas rendu redevable d'un impôt sur un revenu qu'il n'a pas encore réalisé et dont, par conséquent, il ne dispose pas.

27 D'autre part, étant donné que ladite législation prévoirait uniquement une prise en compte anticipée de revenus déjà acquis en Espagne et non le paiement d'un impôt sur des revenus futurs, elle ne pourrait en aucun cas entraîner une double imposition. Par conséquent, une telle législation ne pourrait avoir une influence négative sur la décision d'une personne d'exercer sa liberté de circulation, de séjour ou d'établissement.

28 En deuxième lieu, le Royaume d'Espagne, soutenu par tous les États membres qui sont intervenus au litige, fait valoir que, à supposer même que la législation en cause constitue une restriction aux libertés invoquées par la Commission, elle est justifiée par les objectifs d'intérêt général visant à garantir l'équilibre de la répartition des droits d'imposition entre les États membres, un recouvrement efficace de l'impôt ainsi que la cohérence du régime fiscal espagnol.

29 S'agissant de la préservation de l'équilibre de la répartition du pouvoir d'imposition, le Royaume d'Espagne considère que l'arrêt N, précité, est pertinent aux fins de l'analyse de ladite législation étant donné que cette dernière poursuit le même objectif que celui que la réglementation néerlandaise en cause visait dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

30 En ce qui concerne la garantie du recouvrement de l'impôt, cet État membre souligne que la législation en cause vise à éviter de différer la prise en compte de revenus déjà obtenus par des contribuables qui, n'ayant plus leur résidence en Espagne, perdent ainsi tout lien avec l'administration fiscale espagnole.

31 Ledit État membre rappelle à cet égard, d'une part, la jurisprudence constante selon laquelle, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables. D'autre part, il souligne le fait que les contribuables résidents sont directement soumis au contrôle de l'administration fiscale de l'État membre concerné, lequel peut ainsi assurer le recouvrement forcé de l'impôt. En revanche, en ce qui concerne les non-résidents, le recouvrement de l'impôt requerrait, en tout état de cause, l'assistance de l'administration fiscale de l'État de leur résidence.

32 Dans ces conditions, il serait évident que la perte du statut de résident espagnol par un contribuable entraîne, pour l'administration espagnole, des limitations d'ordre juridique et factuel rendant difficile ou empêchant la liquidation des dettes fiscales ainsi que l'exercice des pouvoirs que cette administration détient en matière de recouvrement.

33 Dans ce contexte, le Royaume d'Espagne fait valoir que les mécanismes internes et les mécanismes de coopération de l'Union ne se situent pas sur le même plan. Ainsi, il ne saurait être nié que puisse être justifiée une disposition visant précisément à éliminer les principales difficultés de recouvrement dans le cas où le débiteur est un contribuable non-résident, même s'il est possible de recourir à un mécanisme de coopération. Par ailleurs, cet État membre, soutenu notamment par la République fédérale d'Allemagne, fait valoir que cette position a été admise par la Cour dans l'arrêt Truck Center, précité.

34 En ce qui concerne l'argumentation tirée de l'objectif visant à garantir la cohérence du système fiscal, le Royaume d'Espagne, soutenu notamment sur ce point par la République portugaise, considère que la perte, pour le contribuable transférant sa résidence à l'étranger, des liens avec l'administration fiscale nationale justifie l'application à ce dernier d'une législation différente et la disparition de l'avantage que constitue le paiement différé de l'impôt.

35 En troisième lieu, le Royaume d'Espagne, soutenu par la République fédérale d'Allemagne et la République portugaise, considère que la législation en cause est proportionnée à la réalisation des objectifs poursuivis, étant donné que les directives 76/308, 77/799 et 2008/55 se seraient avérées notoirement insuffisantes pour garantir l'efficacité du système fiscal, ainsi que cela aurait été reconnu à plusieurs reprises, notamment dans les travaux préparatoires d'actes législatifs, non seulement par la Commission, mais également par le Comité économique et social européen ainsi que par le Conseil de l'Union européenne. Ces institutions auraient ainsi admis que les instruments d'assistance mutuelle existants sont défaillants et qu'ils nécessitent une réforme en profondeur.

36 Le gouvernement espagnol, s'appuyant sur la communication de la Commission au Conseil, au Parlement et au Comité économique et social européen, intitulée «Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres», du 19 décembre 2006 [COM(2006) 825 final], ainsi que sur la résolution du Conseil, du 2 décembre 2008, sur la coordination en matière de taxation à la sortie (JO C 323, p. 1), fait valoir que, étant donné que la probabilité de parvenir à recouvrer les dettes fiscales d'un contribuable ayant transféré sa résidence hors d'Espagne au moyen du système d'assistance mutuelle existant est faible, voire inexistante, un tel recouvrement entraîne des coûts administratifs manifestement disproportionnés.

37 Le Royaume d'Espagne conteste l'existence de moyens moins restrictifs que ceux mis en œuvre par la législation nationale en cause. La position adoptée par la Commission reconnaîtrait, certes, à l'État membre de sortie un droit d'imposition, mais priverait celui-ci des mécanismes efficaces permettant d'obtenir le recouvrement de l'impôt.

38 La République fédérale d'Allemagne souligne, en premier lieu, que la législation en cause ne se rattache ni directement ni indirectement à la nationalité du contribuable. En effet, cette législation n'établissant pas de distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents, le transfert de résidence dans un autre État membre constituerait la seule distinction opérée. Bien qu'il ne soit pas exclu qu'une telle législation puisse avoir une incidence sur l'exercice des droits consacrés par les libertés fondamentales invoquées dans la présente affaire, les restrictions éventuellement induites par cette législation seraient limitées, étant donné que cette dernière ne concernerait que l'imposition de revenus déjà réalisés et que la dette fiscale en résultant correspondrait à une somme que le débiteur a déjà perçue.

39 En second lieu, considérant que les restrictions limitées aux libertés fondamentales sont, en tout état de cause, justifiées, la République fédérale d'Allemagne considère, s'agissant de l'argument tiré de la nécessité d'assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt, que l'arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen, précité, est applicable en l'espèce.

40 Bien que la Cour ait, dans l'arrêt N, précité, constaté qu'il y avait lieu de recourir à l'assistance mutuelle administrative prévue par les directives 76/308 et 77/799, cet État membre considère que la primauté de l'assistance mutuelle ne peut être retenue que lorsqu'il existe une faculté comparable de recouvrement, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, et que ce recours est exclu lorsque la possibilité de mettre en œuvre une telle assistance n'existe que de manière théorique.

41 Dans ce contexte, la République fédérale d'Allemagne réfute l'argumentation de la Commission selon laquelle les difficultés existantes sont imputables à des carences des États membres dans la transposition, notamment, de la directive 76/308, la Commission plaidant en principe, selon elle, en faveur d'une obligation inconditionnelle des États membres de recourir aux instruments de l'Union. Cependant, la Cour aurait jugé, dans l'arrêt du 27 janvier 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359), que les États membres ne sont pas tenus de recourir aux mécanismes de l'Union si cette démarche ne leur paraît pas susceptible d'être couronnée de succès.

42 La République fédérale d'Allemagne fait en outre valoir qu'une renonciation à la législation nationale en cause permettrait, le cas échéant, au contribuable d'échapper totalement à une imposition. Il en irait a fortiori ainsi lorsque le contribuable a transféré sa résidence dans un État tiers, étant donné que les instruments législatifs de l'Union ne s'appliquent pas dans ce cas. Ladite législation devrait, par conséquent, être maintenue pour garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

43 Le Royaume des Pays-Bas, qui souscrit à l'ensemble des arguments invoqués par le Royaume d'Espagne, estime, par ailleurs, que la Commission n'a pas suffisamment démontré que la législation en cause est contraire aux articles 28 et 31 de l'accord EEE.

44 Le Royaume des Pays-Bas fait valoir, à cet égard, que, compte tenu des dispositifs d'assistance mutuelle prévus par les directives 76/308, 77/799 et 2008/55, l'argument de la Commission, selon lequel les autorités espagnoles disposeraient de mesures moins restrictives afin de garantir l'efficacité du système fiscal en recourant à ces dispositifs, serait inopérant dans la mesure où ces directives ne sont pas applicables aux États parties à l'accord EEE n'ayant pas la qualité de membres de l'Union.

45 Le Royaume d'Espagne n'ayant pas conclu avec le Royaume de Norvège, non plus qu'avec la République d'Islande ou la Principauté de Liechtenstein, de traité bilatéral prévoyant une assistance mutuelle pour la perception ou le recouvrement des impôts, en cas de transfert de la résidence du contribuable dans l'un de ces États, les autorités espagnoles ne disposeraient d'aucun moyen leur

permettant d'établir une coopération effective avec les autorités desdits États. Dès lors, le Royaume d'Espagne n'étant pas en mesure de prendre les mesures destinées au recouvrement des dettes fiscales dans l'hypothèse où le contribuable concerné ne s'en serait pas volontairement acquitté, le caractère proportionné de la mesure fiscale en cause ne pourrait être contesté.

46 La République portugaise, d'une part, ajoute que la présente affaire doit être analysée à la lumière des principes découlant de l'arrêt N, précité, et, d'autre part, s'agissant de la justification tirée de la nécessité de garantir un recouvrement efficace de l'impôt, conteste l'application, dans la présente affaire, de la jurisprudence selon laquelle il est loisible aux États membres d'exiger d'un contribuable réclamant un avantage fiscal qu'il fournisse des justificatifs pertinents, de manière à ce qu'il puisse être procédé aux vérifications nécessaires, étant donné que la présente affaire ne porte pas sur l'octroi d'un tel avantage.

*Appréciation de la Cour*

47 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, même si la fiscalité directe relève, en l'état actuel du développement du droit de l'Union, de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 20 janvier 2011, Commission/Grèce, C-155/09, Rec. p. I-65, point 39; du 16 juin 2011, Commission/Autriche, C-10/10, Rec. p. I-5389, point 23; du 1er décembre 2011, Commission/Belgique, C-250/08, Rec. p. I-12341, point 33, et Commission/Hongrie, C-253/09, Rec. p. I-12391, point 42).

48 Il convient, dès lors, d'examiner si la législation nationale en cause, relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, qui oblige les contribuables transférant leur résidence à l'étranger à inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, constitue une restriction aux libertés de circulation des personnes consacrées aux articles 18 CE, 39 CE et 43 CE ainsi qu'aux articles 28 et 31 de l'accord EEE.

Sur les griefs tirés d'une violation des dispositions du traité

49 S'agissant des griefs tirés de la violation des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, il convient de rappeler que l'article 18 CE, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans les articles 39 CE en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs et 43 CE en ce qui concerne la liberté d'établissement (voir arrêts du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, C-152/05, Rec. p. I-39, point 18; Commission/Grèce, précité, point 41, et Commission/Hongrie, précité, point 44).

50 Partant, il y a lieu d'examiner le régime fiscal en cause au regard des articles 39 CE et 43 CE avant de l'examiner au regard de l'article 18 CE, en ce qui concerne les personnes se déplaçant d'un État membre vers un autre État membre dans le but de s'y installer pour des raisons non liées à l'exercice d'une activité économique.

– Sur l'existence de restrictions aux articles 39 CE et 43 CE

51 L'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants de l'Union, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur l'ensemble du territoire de cette dernière et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (voir arrêts précités Commission/Allemagne, point 21; Commission/Grèce, point 43, et Commission/Hongrie, point 46).

52 Même si, selon le libellé de ces dispositions, celles-ci visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, il importe de constater que, dans ce contexte, les ressortissants des États membres disposent, en particulier, du droit, qu'ils tirent directement du traité, de quitter leur pays d'origine pour se rendre sur le territoire d'un autre État membre et d'y séjourner afin d'exercer une activité économique (voir en ce sens, notamment, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 95, et du 1er avril 2008, Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon, C-212/06, Rec. I-1683, point 44).

53 Des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent dès lors des entraves à cette liberté même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (voir, notamment, arrêt du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, Rec. p. I-6957, point 115).

54 Par ailleurs, il est également de jurisprudence constante que doivent être considérées comme des restrictions à la libre circulation des personnes toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de ladite liberté (voir, en ce qui concerne la liberté d'établissement, arrêts du 5 octobre 2004, CaixaBank France, C-442/02, Rec. p. I-8961, point 11, et du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rec. p. I-12273, point 36).

55 Partant, il convient de constater que, contrairement à ce que font valoir la République fédérale d'Allemagne et la République portugaise, une restriction à la libre circulation des personnes même de faible portée ou d'importance mineure est prohibée par les articles 39 CE et 43 CE (voir, en ce qui concerne la liberté d'établissement, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 21; du 15 février 2000, Commission/France, C-34/98, Rec. p. I-995, point 49, et de Lasteyrie du Saillant, précité, point 43).

56 En l'occurrence, même si l'article 14, paragraphe 3, de la loi 35/2006 n'interdit pas à un contribuable domicilié en Espagne d'exercer son droit à la libre circulation, cette disposition est néanmoins de nature à restreindre l'exercice de ce droit en ayant, à tout le moins, un effet dissuasif à l'égard des contribuables qui souhaitent s'installer dans un autre État membre.

57 En effet, en vertu de la législation nationale en cause, le transfert du domicile en dehors du territoire espagnol, dans le cadre de l'exercice des droits que garantissent les articles 39 CE et 43 CE, entraîne l'obligation, pour le contribuable, d'acquitter l'impôt avant que ne soient tenus de le faire les contribuables qui continuent de résider en Espagne. Cette différence de traitement est de nature à défavoriser, sur le plan financier, les personnes transférant leur résidence à l'étranger, en prévoyant l'inclusion, dans la base imposable du dernier exercice au cours duquel ces personnes étaient résidentes, des revenus en attente d'imputation (voir, par analogie, arrêts précités de Lasteyrie du Saillant, point 46, et N, point 35).

58 Certes, il est vrai, ainsi que l'exposent le Royaume d'Espagne, la République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas et la République portugaise, que la législation espagnole en cause ne concerne que l'imposition de revenus déjà réalisés et fiscalement appréhendés. Dès lors, le débiteur de la dette fiscale n'est pas soumis à un impôt supplémentaire lors du transfert de sa résidence. Il est uniquement privé d'un avantage susceptible de faciliter l'acquittement de cette dette.

59 Toutefois, il ne saurait être nié que le retrait de cet avantage constitue un désavantage manifeste en termes de trésorerie. À cet égard, la Cour a jugé à maintes reprises que l'exclusion d'un avantage de trésorerie dans une situation transfrontalière alors qu'il était octroyé dans une situation équivalente sur le territoire national constituait une restriction à la liberté d'établissement (voir en ce sens, notamment, arrêts du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727,

points 44, 54 et 76; du 21 novembre 2002, X et Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, points 36 à 38; du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 32, et du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 29).

60 Or, en l'espèce, la différence de traitement ainsi constatée ne s'explique pas par une différence de situation objective. En effet, à l'égard de la législation d'un État membre visant à imposer les revenus réalisés, la situation d'une personne qui transfère sa résidence dans un autre État membre est similaire à celle d'une personne maintenant sa résidence dans le premier État membre, en ce qui concerne l'imposition des revenus déjà réalisés dans cet État membre antérieurement au transfert de domicile (voir, par analogie, arrêt National Grid Indus, précité, point 38).

61 Dès lors, force est de constater que la mesure en cause au principal est susceptible d'entraver l'exercice des libertés consacrées aux articles 39 CE et 43 CE.

– Sur la justification des restrictions

62 Il découle d'une jurisprudence bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité 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, arrêts précités du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, point 26, Commission/Grèce, point 51, Commission/Hongrie, point 69, et National Grid Indus, point 42).

63 Il convient ainsi d'examiner si la différence de traitement, résultant de la législation en cause, entre les personnes désireuses de transférer leur résidence dans un autre État membre et celles qui demeurent en Espagne peut être justifiée par des raisons impérieuse d'intérêt général, telles que celles invoquées par le Royaume d'Espagne et les États membres qui sont intervenus au soutien des conclusions de celui-ci, à savoir le recouvrement efficace des créances fiscales, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal.

64 S'agissant de la justification tirée de la nécessité de garantir un recouvrement efficace de la dette fiscale, il convient de constater, à titre liminaire, que la Cour a reconnu que cette nécessité pouvait justifier une restriction aux libertés fondamentales (voir, en ce sens, arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen, précité, point 35).

65 Le Royaume d'Espagne fait notamment valoir, à cet égard, que la législation en cause vise à éviter de différer la prise en compte de revenus déjà obtenus par les contribuables qui, cessant de résider sur le territoire national, perdent de ce fait tout lien avec l'administration fiscale de cet État membre, ce qui rendrait difficile ou empêcherait, pour des raisons tant juridiques que factuelles, le recouvrement de l'impôt. Dans de nombreux cas, la localisation du débiteur de l'impôt serait très difficile. En outre, le Royaume d'Espagne conteste l'allégation de la Commission selon laquelle les contribuables qui ne résident pas en Espagne perçoivent souvent des revenus ou possèdent une partie significative de leur patrimoine dans cet État membre.

66 Dès lors, selon cet État membre, la législation en cause est proportionnée à l'objectif poursuivi, étant donné que les instruments de coopération administrative et d'assistance mutuelle entre les États membres de l'Union se seraient avérés notoirement insuffisants pour garantir l'efficacité du système fiscal.

67 La Commission admet que le recouvrement immédiat de la dette fiscale, au moment du transfert de la résidence du contribuable dans un autre État membre, peut, en principe, être justifié par le motif d'intérêt général tiré de la nécessité d'assurer un recouvrement efficace des dettes fiscales. Toutefois,

elle considère que cette mesure va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif et qu'elle doit ainsi être considérée comme disproportionnée, dès lors que les États membres peuvent recourir aux mécanismes prévus par les directives 76/308, 77/799 et 2008/55.

68 À cet égard, force est de constater que, contrairement à ce que font valoir le Royaume d'Espagne, la République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas et la République portugaise, les mécanismes de coopération existant entre les autorités des États membres au niveau de l'Union sont suffisants pour permettre à l'État membre d'origine d'effectuer un recouvrement de la dette fiscale dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt National Grid Indus, précité, point 78).

69 Il y a lieu de rappeler, à cet effet, que, dès lors que la dette fiscale est déterminée définitivement au moment où le contribuable transfère sa résidence dans un autre État membre, l'assistance requise de l'État membre d'accueil concernera uniquement le recouvrement de cette dette et non l'établissement définitif du montant de l'imposition.

70 Or, l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2008/55, dispose que, «[s]ur demande de l'autorité requérante, l'autorité requise lui communique les renseignements qui lui sont utiles pour le recouvrement d'une créance». Cette directive permet ainsi à l'État membre d'origine d'obtenir de l'autorité compétente de l'État membre d'accueil des informations relatives au transfert de la résidence d'une personne physique dans ce dernier État membre, dans la mesure où celles-ci sont nécessaires aux fins de permettre à l'État membre d'origine de recouvrer une créance fiscale qui existait déjà au moment dudit transfert.

71 Par ailleurs, ladite directive, notamment à ses articles 5 à 9, offre aux autorités de l'État membre d'origine un cadre de coopération et d'assistance prévoyant également la reconnaissance de titres ainsi que l'adoption de mesures conservatoires permettant par la suite de recouvrer effectivement la créance fiscale dans l'État membre d'accueil (voir, en ce sens, arrêt National Grid Indus, précité, point 78).

72 Il y a également lieu de constater, à cet égard, qu'il n'est pas exclu que les instruments de coopération susmentionnés ne fonctionnent pas toujours de façon satisfaisante et sans heurts dans la pratique. Cependant, les États membres ne sauraient tirer des difficultés éventuelles rencontrées pour réunir les informations requises ou des carences susceptibles de se produire dans la coopération entre leurs administrations fiscales une justification à la restriction des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, en ce sens, arrêt du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 33).

73 Dans ce contexte, les États membres qui sont intervenus au soutien des conclusions du Royaume d'Espagne renvoient à l'arrêt Truck Center, précité, dans lequel la Cour a, notamment, approuvé, eu égard à la possibilité de recouvrement forcé, que soit appliquée, à des contribuables non-résidents, une technique d'imposition autre que celle retenue pour les contribuables résidents, à savoir une imposition à la source.

74 En admettant même que le recouvrement transfrontalier d'une dette fiscale soit normalement plus difficile qu'un recouvrement forcé effectué sur le territoire national, il convient de constater que, dans la présente affaire, il est question non pas d'une simple technique de recouvrement, mais du point de savoir si l'obligation, pour un contribuable désireux de transférer sa résidence dans un autre État membre, de payer immédiatement et définitivement, en raison de ce seul transfert, un impôt sur des revenus déjà réalisés, dont le montant a été déterminé, ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi, alors même que les contribuables demeurant sur le territoire national ne sont pas soumis à une telle obligation.

75 Il résulte, par conséquent, de ce qui précède que l'article 14, paragraphe 3, de la loi 35/2006, qui oblige les contribuables transférant leur résidence à l'étranger à inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, est disproportionné.

76 S'agissant de la justification de la législation en cause par l'objectif d'intérêt général visant à assurer la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, il y a lieu de rappeler que celui-ci constitue un objectif légitime reconnu par la Cour (voir, en ce sens, arrêts Marks & Spencer, précité, point 45; N, précité, point 42; du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 51; du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 31, et National Grid Indus, précité, point 45).

77 Il ressort également d'une jurisprudence constante que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation adoptées par l'Union, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue, notamment, d'éliminer les doubles impositions (arrêt du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que National Grid Indus, précité, point 45). Une telle justification peut être admise dès lors que, notamment, le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (voir en ce sens, notamment, arrêts précités Marks & Spencer, point 46; Rewe Zentralfinanz, point 42, et National Grid Indus, précité, point 46).

78 À cet égard, il convient de rappeler que la Cour a également jugé, en ce qui concerne le transfert du siège de la direction effective d'une société d'un État membre dans un autre État membre, que cette circonstance ne saurait signifier que l'État membre d'origine doive renoncer à son droit d'imposer une plus-value née dans le cadre de sa compétence fiscale avant ledit transfert (voir, notamment, arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 59, ainsi que National Grid Indus, précité, point 46). Ainsi, la Cour a déjà dit pour droit que, conformément au principe de territorialité fiscale associé à un élément temporel, à savoir la résidence fiscale du contribuable sur le territoire national pendant la période où les plus-values latentes sont apparues, un État membre est en droit d'imposer lesdites plus-values au moment de l'émigration dudit contribuable (voir arrêts précités N, point 46, et National Grid Indus, point 46).

79 Ces mêmes considérations peuvent, à plus forte raison, être appliquées dans la présente affaire, dès lors que la législation en cause vise l'imposition de revenus déjà réalisés et non pas les plus-values latentes. En effet, le Royaume d'Espagne ne perd pas, à l'occasion du transfert de la résidence d'un contribuable dans un autre État membre, le pouvoir d'exercer sa compétence fiscale en relation avec des activités déjà réalisées sur son territoire et, ainsi, ne doit pas renoncer à son droit de déterminer le montant de l'imposition correspondante.

80 Il convient de rappeler à cet égard que ladite législation vise à soumettre à l'impôt, dans l'État membre d'origine, des revenus réalisés, relevant de la compétence fiscale de cet État membre, avant ledit transfert de résidence. Ainsi, ces revenus sont imposés dans l'État membre dans lequel ils ont été réalisés, les revenus obtenus postérieurement au transfert du siège du contribuable étant, en principe, exclusivement imposés dans l'État membre d'accueil où ils sont réalisés.

81 Étant donné que, en l'espèce, est en cause non pas la détermination de la dette fiscale au moment du transfert de résidence, mais le recouvrement immédiat de celle-ci, le Royaume d'Espagne n'a pas démontré que, en l'absence de conflit entre les compétences fiscales de l'État de sortie et celles de l'État d'accueil, il serait confronté à un problème de double imposition ou à une situation dans laquelle les contribuables concernés échapperaient totalement à l'impôt, ce qui pourrait justifier l'application d'une mesure telle que celle en cause, dans le but de poursuivre l'objectif visant à assurer la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition.

82 Dans ces conditions, la justification de la législation en cause par la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ne saurait être retenue.

83 En ce qui concerne la justification de cette législation par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal national, le Royaume d'Espagne fait notamment valoir que ladite législation est indispensable pour garantir cette cohérence, étant donné que la possibilité de différer le paiement de l'impôt correspondant à des revenus déjà perçus est accordée sur la base de la garantie de paiement que constitue, pour l'administration fiscale, le fait que le contribuable réside sur le territoire espagnol et qu'il est, par conséquent, soumis de manière directe et effective au pouvoir de cette administration. La disparition de cet assujettissement direct et effectif justifierait la perte de l'avantage fiscal que constitue la possibilité de différer le paiement de l'impôt.

84 Certes, la Cour a déjà jugé que la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (voir en ce sens, notamment, arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, point 21; du 23 octobre 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, point 43, et Commission/Hongrie, précité, point 70).

85 Toutefois, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (voir, notamment, arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, point 42; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 68, et Commission/Hongrie, précité, point 72), le caractère direct d'un tel lien devant être apprécié en considération de l'objectif que poursuit la réglementation concernée (voir, notamment, arrêt Manninen, précité, point 43).

86 À cet égard, force est de constater, en premier lieu, que, étant donné que les exigences liées à la cohérence du régime fiscal et à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition se recoupent, les considérations exposées au point 81 du présent arrêt, selon lesquelles, en l'espèce, aucun autre État membre ne demande à bénéficier de la compétence qui lui permettrait d'imposer les revenus réalisés en Espagne, sont également pertinentes en ce qui concerne la nécessité de préserver cette cohérence, de sorte que l'argument tiré de ladite nécessité est inopérant.

87 En second lieu, il y a lieu de relever que le Royaume d'Espagne se borne à invoquer la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal sans établir l'existence d'un lien direct, dans la législation nationale en cause, entre, d'une part, l'avantage fiscal que représente la possibilité d'imputer des revenus sur plusieurs périodes d'imposition et, d'autre part, la compensation de cet avantage par une charge fiscale quelconque.

88 Dans ces conditions, la justification de ladite législation par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal national ne saurait être retenue.

89 Par ailleurs, il y a lieu de constater que le Royaume d'Espagne ainsi que les États membres qui sont intervenus au soutien des conclusions de celui-ci invoquent également, en substance, la même argumentation, tirée du caractère proportionné de ladite législation, au regard, également, des objectifs visant à assurer la cohérence du système fiscal et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition en raison, selon ces États membres, de l'insuffisance des instruments de coopération prévus par le droit de l'Union.

90 Partant, à supposer même que la législation nationale en cause soit à même d'atteindre ces objectifs, il convient de constater que, en ce qui concerne le caractère proportionné de cette législation, les considérations exposées aux points 68 à 74 du présent arrêt s'agissant de la justification de la nécessité d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sont également pertinentes en ce qui concerne la nécessité alléguée d'assurer la cohérence du système fiscal et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, de sorte que, en tout état de cause, ladite législation va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de la réalisation desdits objectifs.

– Sur l'existence d'une restriction à l'article 18 CE

91 S'agissant de l'existence invoquée d'une restriction à l'article 18 CE, il convient de constater qu'il ne peut être valablement nié que l'exclusion des personnes désireuses de se déplacer à l'intérieur de l'Union pour des motifs non liés à l'exercice d'une activité économique du bénéfice de l'avantage de trésorerie concerné peut, dans certains cas, être de nature à dissuader ces personnes d'exercer les libertés fondamentales garanties par ledit article 18 CE.

92 Cependant, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une telle restriction peut être justifiée au regard du droit de l'Union si elle est fondée sur des considérations objectives d'intérêt général indépendantes de la nationalité des personnes concernées et si elle est proportionnée à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national (voir arrêts du 23 octobre 2007, Morgan et Bucher, C-11/06 et C-12/06, Rec. p. I-9161, point 33, ainsi que Commission/Hongrie, précité, point 88).

93 À cet égard, il y a lieu de relever que la même conclusion que celle dégagée aux points 51 à 88 du présent arrêt en ce qui concerne l'existence et la justification de restrictions aux articles 39 CE et 43 CE s'impose par identité de motifs (voir, en ce sens, arrêts précités du 17 janvier 2008, Commission/Allemagne, point 30, Commission/Grèce, point 60, ainsi que Commission/Hongrie, point 89).

Sur les griefs tirés d'une violation des dispositions de l'accord EEE

94 La Commission fait également valoir que, en ayant adopté et maintenu l'article 14, paragraphe 3, de la loi 35/2006, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 28 et 31 de l'accord EEE, relatifs, respectivement, à la liberté de circulation des travailleurs et à la liberté d'établissement.

95 À titre liminaire, il y a lieu de relever que lesdites dispositions de l'accord EEE sont analogues à celles des articles 39 CE et 43 CE, de sorte que les considérations énoncées en ce qui concerne ces articles aux points 51 à 64 du présent arrêt, en principe, s'appliquent également aux articles correspondants de l'accord EEE.

96 Toutefois, force est de constater que, en ce qui concerne la justification tirée de la nécessité de garantir un recouvrement efficace de la dette fiscale, le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par les directives 76/308, 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, notamment, arrêt du 5 mai 2011, Commission/Portugal, C-267/09, Rec. p. I-3197, point 55) .

97 À cet égard, il y a lieu de constater que le Royaume d'Espagne fait valoir qu'il n'a pas conclu de traités bilatéraux prévoyant une assistance mutuelle pour la perception ou le recouvrement des impôts avec le Royaume de Norvège, non plus qu'avec la République d'Islande ou la Principauté de Liechtenstein. Dès lors, en cas de transfert de la résidence d'un contribuable dans l'un de ces États parties à l'accord EEE, il n'apparaît pas que les autorités espagnoles disposent des moyens leur permettant de bénéficier d'une coopération effective avec les autorités desdits États.

98 En outre, la Commission, en se bornant, dans ses observations présentées en réponse aux mémoires en intervention de la République fédérale d'Allemagne, du Royaume des Pays-Bas et de la République portugaise, à faire état de manière très générale des conventions liant le Royaume d'Espagne aux États parties à l'accord EEE n'ayant pas la qualité d'État membre de l'Union, n'a pas établi que ces conventions prévoient effectivement des mécanismes d'échanges d'informations suffisants aux fins de vérifier et de contrôler les déclarations présentées par les assujettis résidant dans ces États.

99 Dans ces conditions, il doit être considéré que l'obligation des contribuables transférant leur résidence à l'étranger d'inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, en ce qu'elle vise les contribuables résidant dans les États parties à l'accord EEE n'ayant pas la qualité d'État membre de l'Union, ne va pas 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.

100 Le recours doit, par suite, être rejeté en tant qu'il porte sur la méconnaissance, par le Royaume d'Espagne, des obligations qui lui incombent en vertu des articles 28 et 31 de l'accord EEE.

101 Dans ces conditions, il convient de constater que, en adoptant et en maintenant à l'article 14, paragraphe 3, de la loi 35/2006 une disposition qui oblige les contribuables transférant leur résidence dans un autre État membre à inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE.

**Sur les dépens**

102 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. En vertu de l'article 69, paragraphe 3, du même règlement, la Cour peut répartir les dépens ou décider que chaque partie supporte ses propres dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, ou pour des motifs exceptionnels.

103 Dans le présent litige, il convient de tenir compte du fait que les griefs de la Commission tirés du non-respect des exigences résultant des articles 28 et 31 de l'accord EEE n'ont pas été accueillis.

104 Il y a lieu, par conséquent, de condamner le Royaume d'Espagne à supporter les trois quarts de l'ensemble des dépens, la Commission étant condamnée à supporter le quart restant.

105 Aux termes de l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, de ce même règlement, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens. La République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas ainsi que la République portugaise supporteront, par conséquent, leurs propres dépens.

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

**1) En adoptant et en maintenant en vigueur à l'article 14, paragraphe 3, 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, une disposition qui oblige les contribuables transférant leur résidence dans un autre État membre à inclure tout revenu non imputé dans la base imposable du dernier exercice fiscal pour lequel ils ont été considérés comme contribuables résidents, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE.**

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

**3) Le Royaume d'Espagne est condamné à supporter les trois quarts de l'ensemble des dépens. La Commission européenne est condamnée à supporter le quart restant.**

**4) La République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas ainsi que la République portugaise supportent leurs propres dépens.**

Signatures