ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

7 avril 2011*

Dans l'affaire C-20/09,

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

Commission européenne, représentée par MM. R. Lyal et A. Caeiros, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République portugaise, représentée par M. L. Inez Fernandes, M^me^ C. Guerra Santos et M. J. Menezes Leitão, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: le portugais.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Arabadjiev, A. Rosas (rapporteur), U. Lõhmus et M^me^ P. Lindh, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,
greffier: M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 mai 2010,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 juin 2010,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en prévoyant, dans le cadre de la régularisation fiscale instaurée par la loi n° 39-A/2005, du 29 juillet 2005 (*Diàrio da República* I, série A, n° 145, du 29 juillet 2005), un traitement fiscal préférentiel pour les titres de la dette publique émis uniquement par l'État portugais, la République portugaise a manqué aux obligations

qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

Le cadre juridique

L'accord EEE

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

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

3 Ladite annexe XII, intitulée «Libre circulation des capitaux», fait référence à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5).

Le droit national

4 Le régime exceptionnel de régularisation fiscale d'éléments patrimoniaux qui ne se trouvent pas sur le territoire portugais au 31 décembre 2004 («regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004», ci-après le «RERF») a été instauré par la loi nº 39-A/2005.

5 L'article 1er du RERF dispose:

«Le [RERF] s'applique aux éléments patrimoniaux ne se trouvant pas sur le territoire portugais au 31 décembre 2004, qui consistent en des dépôts, certificats de dépôt, valeurs mobilières et autres instruments financiers, y compris les polices d'assurance de la branche 'vie' liées à des fonds d'investissement et les opérations de capitalisation de la branche 'vie'.»

6 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, du RERF, peuvent bénéficier de celui-ci les personnes physiques possédant les éléments patrimoniaux visés à l'article 1er.

7 L'article 2, paragraphe 2, du RERF prévoit:

«Aux fins du présent régime, les assujettis doivent:

a) présenter la déclaration de régularisation fiscale prévue à l'article 5;

b) procéder au paiement du montant correspondant à l'application d'un taux de 5 % sur la valeur des éléments patrimoniaux figurant dans la déclaration visée au paragraphe 1.»

8 L'article 5 du RERF dispose:

«1. La déclaration de régularisation fiscale à laquelle se réfère l'article 2, paragraphe 2, sous a), suit le modèle approuvé par arrêté du ministre des Finances et doit être accompagnée des documents de preuve de la propriété et du dépôt ou de l'enregistrement des éléments patrimoniaux qui y figurent.

2. La déclaration de régularisation fiscale doit être déposée jusqu'au 16 décembre 2005 auprès du Banco de Portugal ou d'une autre banque établie au Portugal.

3. Le paiement prévu à l'article 2, paragraphe 2, sous b), est effectué auprès des organismes mentionnés au paragraphe 2 [du présent article], simultanément avec le dépôt de la déclaration visée au paragraphe 2, sous a), [dudit article 2] ou dans les 10 jours ouvrables suivants, décomptés à partir de la date de réception de ladite déclaration.

4. L'organisme bancaire qui intervient remet au déclarant, lors du paiement, un document nominatif prouvant le dépôt de la déclaration et le paiement correspondant.

5. Dans les limites de la présente loi, la déclaration de régularisation fiscale ne peut en aucune façon être utilisée comme indice ou élément pris en compte dans quelque procédure fiscale, pénale ou infractionnelle que ce soit, les banques intervenantes devant garantir le secret sur les informations fournies.

6. Dans le cas où le dépôt de la déclaration et le paiement ne seraient pas effectués directement auprès du Banco de Portugal, la banque qui intervient devra remettre au Banco de Portugal ladite déclaration ainsi qu'une copie du document de preuve dans les 10 jours ouvrables suivant la date du dépôt de la déclaration.

7. Dans les cas prévus au paragraphe 6, la banque qui intervient devra transférer les montants reçus au Banco de Portugal dans les 10 jours ouvrables suivant le paiement concerné.»

9 L'article 6 du RERF prévoit:

«1. Si tous ou quelques-uns des éléments patrimoniaux qui font l'objet de la déclaration de régularisation fiscale sont des titres de l'État portugais, le taux visé à l'article 2, paragraphe 2, sous b), est réduit de moitié pour la partie correspondant à ces titres.

2. La diminution de taux visée au paragraphe précédent s'applique également à d'autres éléments patrimoniaux si leur valeur est réinvestie en titres de l'État portugais jusqu'à la date de présentation de la déclaration de régularisation fiscale.

3. En cas de réinvestissement partiel, la diminution du taux concerne uniquement la partie de la valeur réinvestie.

4. Les titres de l'État portugais bénéficiant du régime prévu au présent article doivent rester la propriété du déclarant pendant au moins trois ans à compter de la date de présentation de la déclaration de régularisation fiscale et indépendamment de la date de leur acquisition.

5. Le non-respect de la période minimale de détention prévue au paragraphe précédent entraîne le paiement de la différence par rapport au montant qui résulterait de l'application du taux visé à l'article 2, paragraphe 2, sous b), augmentée des intérêts compensatoires correspondants majorés de 5 points de pourcentage.»

La procédure précontentieuse

10 À la suite d'une plainte, la Commission a adressé, le 19 décembre 2005, une lettre de mise en demeure à la République portugaise, estimant que cet État membre avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord EEE dans la mesure où il appliquait, dans le cadre du RERF, un taux plus favorable à la régularisation des éléments patrimoniaux consistant en des titres de l'État portugais ou en des éléments patrimoniaux réinvestis en titres de l'État portugais au plus tard à la date de présentation de la déclaration de régularisation fiscale (ci-après le «régime litigieux»).

11 Par une lettre du 27 février 2006, la République portugaise a soulevé une question préalable portant sur l'expiration du RERF. Selon cet État membre, étant donné l'expiration et le non-renouvellement du RERF, et donc du régime litigieux, il y avait lieu de considérer que la mise en demeure était sans objet, la législation constitutive du manquement allégué n'existant plus. Pour ce qui est du fond, ledit État membre

considérait qu'aucune incompatibilité avec le droit de l'Union ne pouvait être établie et que, en tout état de cause, le régime litigieux était justifié par des raisons d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union, notamment par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

12 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a, le 11 mai 2007, adressé à la République portugaise un avis motivé dans lequel elle a contesté la pertinence de la question préalable relative à l'expiration du RERF et a reproché à cet État membre d'accorder un traitement fiscal préférentiel aux titres de la dette publique émis uniquement par celui-ci. La Commission a invité la République portugaise à prendre les mesures nécessaires pour se conformer audit avis dans un délai de deux mois à compter de sa réception.

13 La République portugaise ayant répondu audit avis motivé en maintenant sa position antérieure, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

14 La République portugaise considère que le recours introduit par la Commission est irrecevable pour deux motifs. D'une part, il existerait une discordance entre la lettre de mise en demeure et l'avis motivé mentionnés, respectivement, aux points 10 et 12 du présent arrêt. D'autre part, le RERF, et donc le régime litigieux, ayant expiré, ledit recours serait dépourvu d'objet.

Sur la fin de non-recevoir tirée du défaut de concordance entre la lettre de mise en demeure et l'avis motivé

— Argumentation des parties

15 Selon la République portugaise, c'est seulement dans l'avis motivé envoyé le 11 mai 2007, soit après l'expiration du régime litigieux en 2005, que la Commission aurait expliqué que le manquement allégué résidait dans le traitement préférentiel des titres de l'État portugais par comparaison non pas avec les autres éléments patrimoniaux, comme il aurait été indiqué dans la lettre de mise en demeure adressée le 19 décembre 2005, mais seulement avec les titres de la dette publique d'autres États membres et des autres États parties à l'accord EEE. Dès lors, l'objet du manquement tel que circonscrit dans ledit avis motivé ne coïnciderait pas avec celui décrit dans ladite lettre de mise en demeure.

16 La Commission estime, quant à elle, qu'il n'y a aucune discordance entre la lettre de mise en demeure et l'avis motivé susmentionnés en ce qui concerne l'objet du manquement allégué. Ce serait à la suite des arguments invoqués par la République portugaise dans sa réponse à cette lettre de mise en demeure que la Commission aurait précisé son grief dans cet avis motivé, sans que cela modifie d'aucune manière les griefs formulés dans ladite lettre de mise en demeure. Le contenu du grief au centre du présent recours aurait, nécessairement, été déjà inclus dans cette dernière.

— Appréciation de la Cour

17 Il résulte d'une jurisprudence constante que la procédure précontentieuse a pour but de donner à l'État membre concerné l'occasion, d'une part, de se conformer à ses

obligations découlant du droit de l'Union et, d'autre part, de faire utilement valoir ses moyens de défense à l'encontre des griefs formulés par la Commission (voir, notamment, arrêts du 10 mai 2001, Commission/Pays-Bas, C-152/98, Rec. p. I-3463, point 23; du 5 novembre 2002, Commission/Allemagne, C-476/98, Rec. p. I-9855, point 46, et du 8 avril 2008, Commission/Italie, C-337/05, Rec. p. I-2173, point 19).

18 La régularité de cette procédure constitue une garantie essentielle voulue par le traité FUE, non seulement pour la protection des droits de l'État membre en cause, mais également pour assurer que la procédure contentieuse éventuelle aura pour objet un litige clairement défini (voir, notamment, arrêts Commission/Allemagne, précité, point 46, et du 10 avril 2008, Commission/Italie, C-442/06, Rec. p. I-2413, point 22).

19 Il résulte de cette finalité que la lettre de mise en demeure a pour but, d'une part, de circonscrire l'objet du litige et d'indiquer à l'État membre qui est invité à présenter ses observations les éléments nécessaires à la préparation de sa défense et, d'autre part, de permettre à celui-ci de se mettre en règle avant que la Cour ne soit saisie (voir, notamment, arrêts précités Commission/Allemagne, point 47, et du 10 avril 2008, Commission/Italie, point 22).

20 Il convient également de rappeler que, si l'avis motivé doit contenir un exposé cohérent et détaillé des raisons ayant amené la Commission à la conviction que l'État membre intéressé a manqué à l'une des obligations qui lui incombent en vertu du traité, la lettre de mise en demeure ne saurait être soumise à des exigences de précision aussi strictes que celles auxquelles doit satisfaire l'avis motivé, celle-ci ne pouvant nécessairement consister qu'en un premier résumé succinct des griefs. Rien n'empêche donc la Commission de détailler, dans l'avis motivé, les griefs qu'elle a déjà fait valoir de façon plus globale dans la lettre de mise en demeure (voir, notamment, arrêts du 31 janvier 1984, Commission/Irlande, 74/82, Rec. p. 317, point 20; du 28 mars 1985,

Commission/Italie, 274/83, Rec. p. 1077, point 21, et du 6 novembre 2003, Commission/Espagne, C-358/01, Rec. p. I-13145, point 29).

21 En l'espèce, la lettre de mise en demeure a permis d'informer la République portugaise de la nature des griefs qui lui étaient adressés en lui donnant la possibilité de présenter sa défense. Dans la lettre de mise en demeure, la Commission comparait certes le traitement préférentiel relatif aux titres de la dette publique de l'État portugais par rapport à tous les autres éléments patrimoniaux visés par le RERF, alors que, dans l'avis motivé, elle opérait uniquement une comparaison desdits titres avec des titres de la dette publique émis par d'autres États membres et par les autres États parties à l'accord EEE. Toutefois, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 21 de ses conclusions, il n'en demeure pas moins que lesdits éléments patrimoniaux constituent une catégorie plus générale que celle des titres de la dette publique émis par des États, qui englobe nécessairement la seconde.

22 Dès lors, la Commission n'a fait que préciser, dans l'avis motivé, les griefs exposés dans la lettre de mise en demeure. En procédant ainsi, elle a circonscrit l'objet du litige au traitement différent des titres de la dette publique de l'État portugais par rapport aux titres de la dette publique émis par d'autres États membres et par les autres États parties à l'accord EEE, sans que ledit objet n'ait été étendu (voir, en ce sens, arrêt du 9 novembre 1999, Commission/Italie, C-365/97, Rec. p. I-7773, point 25, et, par analogie, arrêt du 18 mai 2006, Commission/Espagne, C-221/04, Rec. p. I-4515, point 33).

23 Par conséquent, la fin de non-recevoir tirée de la discordance entre la lettre de mise en demeure et l'avis motivé, soulevée par la République portugaise, doit être rejetée.

Sur la fin de non-recevoir tirée du défaut d'objet du recours

— Argumentation des parties

24 La République portugaise fait valoir que le recours est irrecevable pour défaut d'objet. Le RERF aurait été appliqué de façon très limitée dans le temps, une telle limitation étant essentielle au regard de l'objectif visé par celui-ci, à savoir inciter les contribuables à régulariser spontanément leur situation fiscale.

25 Or, un recours en manquement au titre de l'article 226 CE serait irrecevable lorsque la violation des obligations découlant du droit de l'Union n'existe plus au terme du délai fixé dans l'avis motivé. Tel serait précisément le cas en l'espèce, la possibilité de faire application du régime litigieux ayant disparu à la fin de l'année 2005. En effet, le bénéfice dudit régime était subordonné à la condition de payer le montant dû pour la régularisation fiscale, ce qui, en vertu de l'article 5, paragraphes 2 et 3, du RERF, devait être fait dans les dix jours ouvrables suivant le dépôt de la déclaration de régularisation fiscale qui devait avoir lieu au plus tard le 16 décembre 2005.

26 En l'occurrence, aucune situation durable ne se présenterait. En effet, le paiement intégral d'une somme plus ou moins élevée serait un fait instantané. Le désavantage financier subi par les personnes n'ayant pas pu obtenir le bénéfice d'un traitement fiscal plus favorable aurait cessé au moment de l'exécution du paiement du montant résultant de l'application du taux fixé par le RERF. C'est ce moment qui serait juridiquement pertinent aux fins de vérifier si le manquement allégué avait déjà épuisé tous ses effets avant l'expiration du délai imparti dans l'avis motivé.

27 À l'appui de sa thèse, la République portugaise invoque notamment le point 73 de l'arrêt du 4 mai 2006, Commission/Royaume-Uni (C-508/03, Rec. p. I-3969), selon lequel un recours visant un manquement qui, à la date d'expiration du délai fixé dans l'avis motivé, n'existait plus, serait irrecevable pour défaut d'objet.

28 La Commission estime, au contraire, que le présent recours est recevable.

29 Elle considère que la République portugaise n'a pas volontairement mis fin au manquement allégué afin de rétablir la légalité. Le RERF ne serait plus en vigueur parce que, dès le début et en raison de sa nature, ce régime était temporaire. La procédure de manquement pourrait être poursuivie afin de déterminer si un État membre a manqué aux obligations qui lui incombent, même lorsque la situation en cause n'existe plus, s'il continue d'y avoir un intérêt à poursuivre cette procédure. Selon la Commission, cet intérêt peut continuer d'exister en particulier lorsque les effets d'une mesure temporaire sont de nature durable. Or, les personnes qui n'ont pas pu obtenir le bénéfice d'un traitement fiscal plus favorable resteraient financièrement désavantagées par rapport à celles qui ont eu cette possibilité. Un effet serait durable du fait qu'il se maintient, même s'il ne se répète pas.

30 À l'audience de plaidoirie, la Commission a ajouté que le caractère durable des effets du régime litigieux est démontré par un élément supplémentaire, à savoir l'obligation faite aux détenteurs de titres de la dette publique émis par l'État portugais souhaitant bénéficier du taux de régularisation plus favorable que leur accorde le RERF de conserver ces titres pendant une période d'au moins trois ans à compter du dépôt de leur déclaration de régularisation fiscale, conformément à l'article 6, paragraphe 4, du RERF.

— Appréciation de la Cour

31 D'emblée, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, 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 (voir, notamment, arrêts du 27 octobre 2005, Commission/Italie, C-525/03, Rec. p. I-9405, point 14, et du 6 décembre 2007, Commission/Allemagne, C-456/05, Rec. p. I-10517, point 15).

32 En l'occurrence, le délai fixé à la République portugaise dans l'avis motivé pour se conformer à ce dernier a expiré dans le courant du mois de juillet 2007.

33 Il convient dès lors de vérifier si, à cette date, le régime litigieux continuait de produire des effets (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, Commission/Italie, précité, point 16; du 18 mai 2006, Commission/Espagne, précité, point 25, et du 6 décembre 2007, Commission/Allemagne, précité, point 16).

34 À cet égard, il ressort du RERF que le bénéfice de celui-ci était subordonné à la condition de payer le montant dû pour la régularisation fiscale, ce qui devait être fait dans les dix jours ouvrables suivant le dépôt de la déclaration de régularisation fiscale. Ce dépôt devait avoir lieu, conformément à l'article 5, paragraphe 2, du RERF, au plus tard le 16 décembre 2005.

35 En outre, il importe de relever que les titres de la dette publique émis par l'État portugais, détenus par des assujettis souhaitant bénéficier du traitement fiscal préférentiel, devaient, conformément à l'article 6, paragraphes 4 et 5, du RERF, rester la propriété de ces assujettis pendant une période d'au moins trois ans à compter de la date de présentation de la déclaration de régularisation fiscale, indépendamment de la date de

leur acquisition, faute de quoi lesdits assujettis devaient acquitter la différence entre le montant correspondant à l'application du taux général de régularisation et celui qu'ils avaient payé sur la base du taux préférentiel, augmentée des intérêts compensatoires correspondants majorés de 5 points de pourcentage.

36 Comme l'a relevé M. l'avocat général au point 49 de ses conclusions, le bénéfice du traitement fiscal préférentiel n'était ainsi complètement acquis qu'à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la présentation de la déclaration de régularisation fiscale, soit entre la fin du mois de juillet 2008, au plus tôt, et le 16 décembre 2008, au plus tard.

37 Il convient d'ajouter que l'article 6, paragraphe 5, du RERF octroyait à cet État membre la possibilité d'appliquer, au-delà de la période d'application du RERF, le taux général de 5 %, augmenté d'intérêts compensatoires, aux assujettis qui auraient cédé les titres de la dette publique émis par l'État portugais, dont la possession avait justifié l'application du taux spécial de 2,5 %, durant la période de trois ans visée à l'article 6, paragraphe 4, du RERF. Dès lors, la République portugaise disposait, jusqu'au 16 décembre 2008, de la faculté d'appliquer un traitement différencié aux assujettis cédant les titres de la dette publique émis par l'État portugais par rapport à ceux qui conservaient de tels titres. Il y a donc lieu de constater que cette faculté était toujours applicable au moment de l'expiration du délai imparti pour se conformer à l'avis motivé.

38 Il en découle que le régime litigieux continuait de produire des effets au terme du délai fixé dans l'avis motivé.

39 Lors de l'audience de plaidoirie, la République portugaise a, en substance, soutenu que la Commission ne lui reproche pas d'avoir imposé une obligation de conservation pendant trois ans des titres de la dette publique émis par l'État portugais ayant donné lieu à l'application du taux de régularisation préférentiel, mais se borne à lui demander

d'étendre le traitement préférentiel aux détenteurs de titres émis par d'autres États membres ou d'autres États parties à l'accord EEE. Or, selon l'État membre défendeur, l'obligation en cause constitue non pas un avantage, mais une charge pour les assujettis concernés.

40 Il y a cependant lieu de relever que cette argumentation de la République portugaise n'apparaît pas pertinente pour déterminer si le régime litigieux avait ou non épuisé tous ses effets au terme du délai fixé dans l'avis motivé.

41 Par ailleurs, il importe de rappeler que la Commission a pour mission de veiller, d'office et dans l'intérêt général, à l'application par les États membres du droit de l'Union et de faire constater, en vue de leur cessation, l'existence de manquements éventuels aux obligations qui en dérivent (voir arrêts du 1er février 2001, Commission/France, C-333/99, Rec. p. I-1025, point 23, et du 2 juin 2005, Commission/Grèce, C-394/02, Rec. p. I-4713, point 15). Or, en l'espèce, la Commission se borne à juste titre à demander à la Cour de constater l'existence du manquement allégué et à inviter la République portugaise à mettre fin audit manquement, sans lui enjoindre, contrairement à ce que prétend cet État membre, d'adopter un comportement particulier en vue de rétablir l'égalité de traitement prétendument violée.

42 Eu égard à l'ensemble des éléments qui précèdent, et sans qu'il soit nécessaire pour la Cour de se prononcer sur l'argument de la Commission selon lequel le désavantage financier que subiraient les personnes n'ayant pas pu bénéficier du traitement fiscal préférentiel par rapport à celles qui ont eu cette possibilité constituerait, en tant que tel, un effet durable du régime litigieux, il convient de constater que ce régime continuait de produire des effets à la date pertinente pour l'appréciation de la recevabilité du recours, de sorte que la fin de non-recevoir tirée du défaut d'objet de celui-ci doit être rejetée.

Sur le fond

Argumentation des parties

43 La Commission reproche à la République portugaise d'avoir violé l'article 56 CE et l'article 40 de l'accord EEE en accordant, dans le cadre du RERF, un traitement fiscal préférentiel en ce qui concerne les titres de la dette publique émis par l'État portugais.

44 La Commission relève que, en application des articles 2 et 6 du RERF, le taux de 5 % applicable à la valeur des éléments patrimoniaux figurant dans la déclaration de régularisation fiscale était réduit à 2,5 % en ce qui concerne soit les éléments patrimoniaux consistant en des titres de l'État portugais, soit d'autres éléments patrimoniaux si leur valeur avait été réinvestie dans de tels titres avant la date de présentation de ladite déclaration.

45 Bien qu'elle ne remette pas en cause le fait que les titres de la dette publique émis par des États puissent bénéficier d'un traitement préférentiel, la Commission considère qu'un taux d'imposition inférieur applicable aux seuls éléments de patrimoine régularisés qui sont des titres de l'État portugais constitue une restriction à la libre circulation des capitaux interdite par l'article 56 CE, dans la mesure où les assujettis qui pouvaient bénéficier du RERF ont été dissuadés de garder leurs éléments patrimoniaux régularisés sous d'autres formes que des titres de l'État portugais. Or, une disposition fiscale nationale susceptible de dissuader les assujettis de faire des investissements dans d'autres États membres constituerait une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 56 CE, par référence à l'arrêt du 21 novembre 2002, X et Y (C-436/00, Rec. p. I-10829, point 70). Selon la Commission, une telle restriction ne saurait être justifiée sur la base de l'article 58, paragraphe 1, CE.

46 À l'appui de sa thèse, la Commission invoque l'arrêt du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071, points 43 et 44). Il n'y aurait pas de justification objective à l'application de deux taux de régularisation différents, dans la mesure où tous les assujettis concernés se trouveraient dans une position identique, caractérisée par la volonté de régulariser leur situation fiscale.

47 Dans son mémoire en réplique, la Commission ajoute que la directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38), ne permet pas de justifier le traitement préférentiel accordé en ce qui concerne les titres émis par l'État portugais.

48 La République portugaise estime que le régime litigieux est justifié au regard de l'objectif d'intérêt général qu'il poursuit, consistant dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Dans ce contexte, elle invoque l'article 58, paragraphe 1, sous b), CE, tout en précisant que le régime litigieux satisfait également aux exigences du paragraphe 3 dudit article, et se réfère également à la notion de raisons impérieuses d'intérêt général, renvoyant à cet égard à l'arrêt du 15 juillet 2004, Lenz (C-315/02, Rec. p. I-7063, point 27).

49 La République portugaise rappelle que le RERF a été instauré en vue de la régularisation fiscale d'éléments patrimoniaux qui avaient été soustraits à l'impôt au Portugal. Dans ce contexte, le paiement du montant correspondant à l'application d'un taux de 2,5 % ou de 5 % aurait véritablement constitué le «coût de la régularisation» de la situation fiscale des personnes concernées. Ce paiement aurait revêtu la forme d'une indemnité compensatoire permettant l'extinction des obligations fiscales envers l'État portugais pour les éléments patrimoniaux ayant fait l'objet d'une déclaration.

50 Cette fonction indemnitaire justifierait qu'un coût de régularisation réduit soit prévu uniquement dans le cas des titres de l'État portugais, puisque, dans le contexte du RERF, c'étaient les recettes fiscales de cet État membre qui étaient prises en

considération, du fait de l'extinction des obligations fiscales relatives aux éléments patrimoniaux concernés. L'État portugais aurait ainsi disposé, de manière indirecte, de recettes fiscales qui lui revenaient.

51 En outre, la perspective d'une réduction de taux aurait été susceptible de provoquer une adhésion plus générale au RERF, ce qui aurait contribué à lutter de manière plus efficace contre la fraude et l'évasion fiscales.

52 Dès lors, le régime litigieux serait compatible avec le droit de l'Union et proportionné à l'objectif poursuivi dans la mesure où il était limité à une catégorie bien délimitée de titres et n'aurait suscité en aucun cas une segmentation des marchés.

53 La République portugaise s'appuie également sur la directive 2003/48. Cette directive ayant admis ce type de différenciation pour les titres de créance négociables émis par une administration publique, il aurait été également considéré comme légitime, lors de l'élaboration du RERF, d'accorder un traitement préférentiel aux titres émis par l'État portugais.

Appréciation de la Cour

— Sur l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux

54 Il convient de rappeler que des mesures imposées par un État membre qui sont de nature à dissuader ses résidents de contracter des prêts ou de faire des investissements dans d'autres États membres constituent des restrictions à la libre circulation

des capitaux, au sens de l'article 56 CE (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 10; du 16 mars 1999, Trummer et Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, point 26, ainsi que du 14 octobre 1999, Sandoz, C-439/97, Rec. p. I-7041, point 19).

55 Or, en l'espèce, il est constant que les assujettis détenant des titres de la dette publique émis par l'État portugais pouvaient bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel, prévu à l'article 6, paragraphe 1, du RERF, par rapport aux assujettis détenant des titres de la dette publique émis par d'autres États membres. En effet, alors que ces derniers devaient acquitter un montant correspondant à l'application d'un taux de 5 % sur la valeur des éléments patrimoniaux figurant dans leur déclaration de régularisation fiscale, les assujettis ayant investi dans des titres de la dette publique émis par l'État portugais n'étaient soumis qu'à un taux réduit de 2,5 % pour la partie correspondant à ceux-ci. En outre, conformément à l'article 6, paragraphe 2, du RERF, ce taux réduit était également applicable à tout autre élément patrimonial déclaré si sa valeur avait été réinvestie en titres de l'État portugais au moment de la présentation de la déclaration de régularisation fiscale.

56 Ainsi, le régime litigieux prévoyait un traitement différencié selon que les assujettis détenaient des titres de la dette publique émis par l'État portugais ou des titres de la dette publique émis par d'autres États membres, défavorable à la seconde catégorie d'assujettis. Partant, une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les assujettis d'investir dans des titres de la dette publique émis par d'autres États membres ou de conserver de tels titres.

57 Il en résulte que le régime litigieux constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 56, paragraphe 1, CE.

— Sur la justification de la restriction à la libre circulation des capitaux

58 Il convient d'examiner si la restriction à la libre circulation des capitaux ainsi constatée peut être objectivement justifiée par des intérêts légitimes reconnus par le droit de l'Union.

59 Ainsi que la Cour l'a itérativement jugé, la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par l'une des raisons mentionnées à l'article 58 CE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour (voir, en ce sens, arrêts du 4 juin 2002, Commission/Portugal, C-367/98, Rec. p. I-4731, point 49, et du 14 février 2008, Commission/Espagne, C-274/06, point 35).

60 Il est constant que les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, invoqués par la République portugaise, peuvent justifier une restriction à la libre circulation des capitaux (voir en ce sens, s'agissant de la lutte contre l'évasion fiscale, arrêt du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 39, et, s'agissant de la lutte contre la fraude fiscale, arrêt du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 55).

61 Encore faut-il cependant que la restriction à la libre circulation des capitaux soit propre à garantir la réalisation de ces objectifs et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ceux-ci (voir en ce sens, notamment, arrêt du 19 novembre 2009, Commission/Italie, précité, point 57).

62 À cet égard, il convient de constater que, à supposer même que la régularisation fiscale mise en œuvre par le RERF ait pu, de façon générale, contribuer à atteindre les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il apparaît que le régime

litigieux, en prévoyant un traitement différencié en ce qui concerne les titres de la dette publique émis par l'État portugais par rapport à ceux émis par d'autres États membres, ne respecte pas ces exigences.

63 En effet, il y a lieu de rappeler que ce régime prévoyait, dans le cadre de ladite régularisation fiscale, l'application de taux de régularisation différents selon que les éléments patrimoniaux déclarés étaient des titres de la dette publique émis par l'État portugais ou des titres de la dette publique émis par d'autres États membres, alors même que les autres règles du RERF applicables aux assujettis souhaitant régulariser leur situation fiscale s'appliquaient, quant à elles, indépendamment de l'État d'origine des éléments patrimoniaux.

64 Pour ce qui est de l'argument de la République portugaise selon lequel cette différence de taux de régularisation serait justifiée du fait que le paiement du montant correspondant à l'application d'un tel taux constituerait une indemnité compensatoire pouvant, en substance, être plus importante pour les investissements régularisés qui portent sur des titres émis par d'autres États membres, cette allégation revient en réalité, comme l'a souligné M. l'avocat général au point 89 de ses conclusions, à tenter de justifier une mesure restrictive à la libre circulation des capitaux par la poursuite d'un objectif de nature économique, à savoir la compensation de la perte de recettes fiscales de l'État membre concerné.

65 À cet égard, il suffit de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, un objectif de nature purement économique ne saurait justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 28 avril 1998, Decker, C-120/95, Rec. p. I-1831, point 39; Verkooijen, précité, point 48, et du 8 juillet 2010, Commission/Portugal, C-171/08, Rec. p. I-6817, point 71).

66 S'agissant de l'argument de la République portugaise selon lequel la directive 2003/48 permettrait de justifier une différence de traitement entre les titres de créance

négociables émis par une administration publique et de tels titres émis par des personnes privées, il convient de constater que, à supposer même que ladite directive autorise l'établissement d'une telle différence de traitement, cela ne permettrait pas de justifier une différence de traitement entre des titres de même nature, à savoir, en l'espèce, les titres de la dette publique émis par l'État portugais et ceux émis par d'autres États membres.

67 Il s'ensuit que la restriction à la libre circulation des capitaux résultant du régime litigieux ne saurait être justifiée par les motifs invoqués par la République portugaise.

68 Dans la mesure où les stipulations de l'article 40 de l'accord EEE revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE (voir arrêts du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, Rec. p. I-4873, point 33, et du 6 octobre 2009, Commission/Espagne, C-562/07, Rec. p. I-9553, point 67), l'ensemble des considérations qui précèdent est, dans des circonstances telles que celles du présent recours, transposable mutatis mutandis audit article 40.

69 Partant, le recours introduit par la Commission doit être considéré comme fondé.

70 Par conséquent, il convient de constater que, en prévoyant, dans le cadre du RERF, instauré par la loi nº 39-A/2005, un traitement fiscal préférentiel pour les titres de la dette publique émis uniquement par l'État portugais, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Sur les dépens

71 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République portugaise et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

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

1) En prévoyant, dans le cadre du régime exceptionnel de régularisation fiscale d'éléments patrimoniaux qui ne se trouvent pas sur le territoire portugais au 31 décembre 2004 («regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004»), instauré par la loi nº 39-A/2005, du 29 juillet 2005, un traitement fiscal préférentiel pour les titres de la dette publique émis uniquement par l'État portugais, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.

2) La République portugaise est condamnée aux dépens.

Signatures