

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 iulie 2012(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE — Articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE — Legislație fiscală — Transferul reședinței unui contribuabil în străinătate — Obligație de a include orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal — Pierderea eventualului avantaj constituit de amânarea datoriei fiscale”

În cauza C-269/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 15 iulie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de R. Lyal și de F. Jimeno Fernández, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

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

pârât,

susținut de:

Republica Federală Germania, reprezentată de M. Lumma și de C. Blaschke, precum și de K. Petersen, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

Regatul Țărilor de Jos, reprezentat de C. Wissels și de M. de Ree, în calitate de agenți,

Republica Portugheză, reprezentată de L. Inez Fernandes, în calitate de agent,

interveniente,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Safjan, M. Ilešič și E. Levits și doamna M. Berger (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma reședinței din 29 iunie 2011,

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

pronun?? prezenta

Hot?r?re

1 Prin cererea introductiv?, Comisia Comunit??ilor Europene solicit? Cur?ii s? constate c?, prin adoptarea ?i prin men?inerea la articolul 14 din Legea 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice ?i de modificare par?ial? a legilor privind impozitul pe profit, pe venitul nereziden?ilor ?i pe avere (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas F?sicas y de modificaci?n parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) din 28 noiembrie 2006 (BOE nr. 285 din 29 noiembrie 2006, p. 41734, rectificare ?n BOE nr. 57 din 7 martie 2007, p. 9634), o dispozi?ie care oblig? contribuabilii care ?i transfer? re?edin?a ?n str?in?tate s? includ? orice venit neluat ?n calcul ?n baza impozabil? a ultimului exerci?iu fiscal ?n cadrul c?ruia au fost considera?i contribuabili reziden?i, Regatul Spaniei nu ?i-a ?ndeplinit obliga?iile care ?i revin ?n temeiul articolelor 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, precum ?i al articolelor 28 ?i 31 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Edi?ie special?, 11/vol. 53, p. 4, denumit ?n continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic spaniol

2 Articolul 14 alineatul 1 din Legea 35/2006, care reglementeaz? aspectele temporale ale lu?rii ?n considerare a veniturilor impozabile, prevede urm?toarea regul? general?:

„Veniturile ?i cheltuielile care determin? venitul care trebuie inclus ?n baza de impozitare sunt luate ?n calcul ?n perioada de impozitare corespunz?toare, ?n conformitate cu urm?toarele criterii:

- a) Veniturile din munc? ?i din capital sunt luate ?n calcul ?n perioada de impozitare ?n care sunt exigibile de c?tre beneficiari.
- b) Veniturile din activit??i economice sunt luate ?n calcul ?n conformitate cu dispozi?iile reglement?rii referitoare la impozitul pe profit, f?r? a aduce atingere dispozi?iilor specifice care pot fi prev?zute prin lege.
- c) C?tigurile ?i pierderile sunt luate ?n calcul ?n perioada de impozitare ?n care are loc modificarea patrimonial?.”

3 Articolul 14 alineatul 2 din aceast? lege prevede o serie de reguli speciale cu privire la aspectele temporale ale lu?rii ?n calcul a unor diferite tipuri de venituri.

4 Articolul 14 alineatul 3 din legea men?ionat? prevede:

„?n cazul pierderii calit??ii de contribuabil ca urmare a unei schimb?ri de re?edin??, toate veniturile neluate ?nc? ?n calcul ale persoanei ?n cauz? trebuie incluse ?n baza de impozitare corespunz?toare ultimei perioade de impozitare care trebuie s? fac? obiectul unei declara?ii aferente acestui impozit, ?n condi?iile prev?zute de lege, efectu?ndu-se, eventual, o autolichidare suplimentar? f?r? nicio sanc?iune, dob?nzi de ?nt?rziere sau suprataxe.”

Procedura precontencioas?

5 Consider?nd c? legisla?ia na?ional? cu privire la tratamentul fiscal aplicat unei persoane fizice care ?i transfer? re?edin?a ?n afara Spaniei ?nc?lca articolele 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, precum ?i articolele 28 ?i 31 din Acordul privind SEE, Comisia a adresat Regatului Spaniei la 29 februarie 2008 o scrisoare de punere ?n ?nt?rziere ?n care a ar?tat ?n special c? acest tratament discriminatoriu penalizeaz? persoanele care inten?ioneaz? s? p?r?seasc? statul membru

menționat în raport cu cele care domiciliază în acest stat, întrucât cele dintâi sunt obligate să plătească impozitul la momentul transferului, fără a avea posibilitatea de a amâna această plată.

6 În răspunsul său din 7 mai 2008, Regatul Spaniei a expus motivele pentru care aprecia că regimul în cauză nu constituia o încălcare nici a Tratatului CE, nici a Acordului privind SEE.

7 Întrucât a considerat neconvingătoare argumentele invocate de Regatul Spaniei, Comisia a adresat la 17 octombrie 2008 un aviz motivat acestui stat membru prin care îi acorda un termen de două luni pentru a adopta măsurile necesare pentru a se conforma respectivului aviz.

8 Prin scrisoarea din 18 decembrie 2008, statul membru menționat a reiterat, în esență, argumentele deja prezentate în comunicarea sa anterioară.

9 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, Comisia a introdus prezenta acțiune.

10 Prin Ordonanța din 25 noiembrie 2009, președintele Curții a admis intervenția Republicii Federale Germania, a Regatului Țărilor de Jos și a Republicii Portugheze în prezenta cauză, în susținerea concluziilor Regatului Spaniei.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

11 Comisia consideră că legislația spaniolă în cauză defavorizează pe plan financiar persoanele fizice care își transferă reședința în străinătate, întrucât prevede includerea, în baza impozabilă a ultimului exercițiu în cursul căruia aceste persoane erau rezidente, a veniturilor neluate încă în calcul. Acestea ar fi astfel obligate să plătească impozitul la momentul transferării reședinței lor, în timp ce contribuabilii care își mențin reședința pe teritoriul spaniol nu ar fi supuși unei astfel de obligații. Prin urmare, această legislație ar permite un tratament discriminatoriu, în condițiile în care ar trebui să se aplice aceeași regulă, indiferent dacă persoana fizică își menține sau nu își menține reședința pe acel teritoriu.

12 Comisia își întemeiază, în esență, argumentarea pe principiile enunțate în Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409), admițând totuși că aceasta privește fapte diferite de cele în discuție în prezenta cauză.

13 În prealabil, această instituție afirmă, drept replică la argumentul potrivit căruia restricțiile pe care le poate determina legislația spaniolă în cauză sunt, în orice caz, foarte reduse, că, potrivit unei jurisprudențe constante, constituie restricție orice măsură națională care, chiar și atunci când se aplică fără discriminare pe motiv de cetățenie sau de naționalitate, este susceptibil să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire garantate de tratat de către resortisanții Uniunii.

14 Considerând că legislația menționată constituie, așadar, un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor și a libertății de stabilire, Comisia recunoaște că aceasta ar putea fi, în principiu, justificată de motive de interes general, întemeiate pe necesitatea de a garanta o recuperare eficientă a impozitului și repartizarea competenței de impozitare. Instituția reclamantă contestă însă caracterul proporțional al legislației respective.

15 În această privință, Comisia susține, în primul rând, că eficacitatea regimului fiscal național nu poate fi amenințată, întrucât există alte instrumente adecvate care permit garantarea acesteia, în special Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a

Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17, Edi?ie special?, 02/vol. 14, p. 148, denumit? în continuare „Directiva 76/308”), Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit?ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe ?i al impozit?rii primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 154, denumit? în continuare „Directiva 77/799”), ?i Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor privind anumite cotiza?ii, drepturi, taxe ?i alte m?suri (JO L 150, p. 28).

16 În ceea ce prive?te sus?inerea Regatului Spaniei referitoare la pretinsa insuficien?? a respectivelor instrumente legislative ale Uniunii pentru a garanta eficacitatea sistemelor fiscale, Comisia arat? c? revine statelor membre sarcina de a adopta mecanismele necesare pentru a garanta o punere în aplicare eficient? a acestor directive ?i de a corecta anumite deficien?e constatate eventual în aplicarea practic? a sistemului de asisten?? reciproc?. În schimb, statele membre nu pot adopta m?suri care, precum legisla?ia na?ional? în cauz?, determin? discrimin?ri.

17 Ca r?spuns la argumentul potrivit c?ruia chiar Comisia ar fi recunoscut ineficacitatea instrumentelor legislative amintite, aceasta arat? c? Regatul Spaniei s-a limitat s? citeze pasaje izolate din expunerea de motive a propunerii de directiv? a Consiliului privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor reprezentând impozite, taxe ?i alte m?suri din 2 februarie 2009 [COM(2009) 28 final] pentru a-?i sus?ine argumentarea. Explicând motivele care au condus la respectiva propunere de directiv?, Comisia sus?ine c? aceasta are ca obiectiv s? introduc? o serie de îmbun?t?iri, iar nu s? determine adoptarea unui nou sistem de asisten??, ceea ce, în opinia sa, este valabil ?i în cazul legisla?iei referitoare la schimbul de informa?ii. În plus, Comisia contest? concluziile re?inute de Regatul Spaniei din propunerea men?ionat?, în special în ceea ce prive?te num?rul de crean?e recuperate în mod efectiv din totalul celor care au f?cut obiectul unei contesta?ii.

18 În al doilea rând, Comisia consider?, f?r? a contesta dreptul pe care îl au statele membre de a aplica legisla?ia lor fiscal? în ceea ce prive?te veniturile încasate pe teritoriul lor, chiar ?i atunci când contribuabilul ?i-a transferat activit?ile în alt stat membru, c? men?inerea repartiz?rii competen?ei de impozitare nu justific? modificarea normelor aplicabile contribuabililor numai pe baza unui transfer de re?edin?? în str?in?tate.

19 În aceast? privin??, Comisia exprim? îndoieli referitoare la relevan?a în spe??, pe de o parte, a Hot?rârii din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec., p. I-9461), dat fiind c?, în cauza care a determinat pronun?area acestei hot?râri, nu avusese loc niciun transfer de re?edin?? a contribuabilului în alt stat membru, ?i, pe de alt? parte, a Hot?rârii din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421), în special ca urmare a faptului c?, în aceast? din urm? hot?râre, transferul de re?edin?? nu determina un tratament fiscal diferit al contribuabilului ?i nu aducea atingere libert??ii de circula?ie sau de stabilire.

20 De asemenea, aceast? institu?ie contest? trimiterea f?cut? la Hot?rârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409), dat fiind c?, în respectiva hot?râre, Curtea a admis c? datoria fiscal? putea fi stabilit? la momentul transferului de re?edin??, ceea ce consider? legitim, spre deosebire de legisla?ia în discu?ie în prezenta cauz?, care prevede ?i plata acestei datorii.

21 În acela?i context, Comisia respinge de asemenea toate argumentele invocate în sprijinul aplic?rii Hot?rârii din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767), subliniind, printre altele, caracterul diferit al impozit?rii în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area acestei hot?râri.

22 În al treilea rând, în ceea ce privește presupusa pierdere a legăturilor dintre contribuabil și administrația fiscală spaniolă la momentul transferului reședinței din statul membru menționat în strînzimțate, Comisia contestă faptul că acest contribuabil ar pierde orice legătură cu administrația amintită și că astfel, ca urmare a respectivului transfer, plata unei eventuale datorii fiscale nu ar mai putea fi impusă pe cale de executare silită sau prin constrângere.

23 În plus, ca răspuns la argumentul potrivit căruia contribuabilul care își transferă reședința în strînzimțate ar avea posibilitatea de a amâna plata impozitului prin furnizarea anumitor garanții și că, în orice caz, acestea să fie mai stricte decât cele impuse contribuabilului cu domiciliul în Spania, Comisia amintește că acesta din urmă beneficiază în mod automat de o posibilitate de amânare a plății impozitului, fără a trebui să se conformeze cerințelor impuse contribuabilului care își transferă reședința în alt stat membru.

24 În ceea ce privește aplicarea legislației în cauză statelor părți la Acordul privind SEE care nu au calitatea de membre ale Uniunii, Comisia subliniază că, deși directivele menționate la punctul 15 din prezenta hotărâre nu sunt aplicabile respectivelor state, raționamentul său este totuși valabil și în cazurile în care a fost încheiată o convenție pentru evitarea dublei impuneri care conține o clauză de schimb de informații. În plus, aceasta amintește că în cazul în care, ținând seama de lipsa unui mecanism echivalent cu cele prevăzute de directivele menționate, nu există un mijloc direct care să permită recuperarea unei datorii fiscale, contribuabilul în cauză poate deține totuși bunuri în Spania, asupra cărora este posibil să se exercite măsuri de constrângere și de executare.

25 În primul rând, Regatul Spaniei, susținut în această privință de Republica Portugheză, contestă faptul că legislația în cauză constituie o restricție privind libertățile fundamentale invocate de Comisie și se opune unei aplicări a Hotărârii Lasteyrie du Saillant, citată anterior, în prezenta cauză, subliniind că această legislație nu vizează impozitarea unor plusvalori latente, ci a unor venituri deja realizate.

26 În această privință, Regatul Spaniei și Republica Portugheză arată de asemenea, pe de o parte, că, potrivit acestei legislații, contribuabilul care își transferă domiciliul fiscal nu devine o persoană obligată la plata unui impozit pe un venit pe care nu l-a realizat încă și de care, în consecință, nu dispune.

27 Pe de altă parte, dat fiind că legislația menționată ar prevedea numai o luare în considerare anticipată a unor venituri deja dobândite în Spania, iar nu plata unui impozit pe venituri viitoare, aceasta nu ar putea determina în niciun caz o dublă impunere. În consecință, o astfel de legislație nu ar putea avea o influență negativă asupra deciziei unei persoane de a-și exercita libertatea de circulație, de ședere sau de stabilire.

28 În al doilea rând, Regatul Spaniei, susținut de toate statele membre care au intervenit în litigiu, arată că, presupunând chiar că legislația în cauză constituie o restricție privind libertățile invocate de Comisie, aceasta este justificată de obiective de interes general menite să garanteze echilibrul repartizării drepturilor de impozitare între statele membre, o recuperare eficientă a impozitului, precum și coerența regimului fiscal spaniol.

29 În ceea ce privește menținerea echilibrului repartizării competenței de impozitare, Regatul Spaniei consideră că Hotărârea N, citată anterior, este relevantă pentru analiza legislației menționate, dat fiind că aceasta din urmă urmărește același obiectiv cu cel al reglementării olandeze din cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri.

30 În ceea ce privește garanția recuperării impozitului, acest stat membru subliniază că

legislația în cauză urmărește să se evite amânarea luării în considerare a unor venituri deja obținute de contribuabili care, nemaiavând reședința în Spania, pierd astfel orice legătură cu administrația fiscală spaniolă.

31 Statul membru menționat amintește în această privință, pe de o parte, jurisprudența constantă potrivit căreia, în materie de impozite directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile. Pe de altă parte, acesta subliniază că contribuabilii rezidenți sunt supuși în mod direct controlului administrației fiscale din statul membru în cauză, care poate asigura astfel recuperarea silită a impozitului. În schimb, în ceea ce privește nerezidenții, recuperarea impozitului ar presupune, în orice caz, sprijinul administrației fiscale din statul respectiv.

32 În aceste condiții, ar fi evident că pierderea de către un contribuabil a statutului de rezident spaniol determină, în ceea ce privește administrația spaniolă, limitări de ordin juridic și factual care fac dificilă sau împiedică lichidarea datoriilor fiscale, precum și exercitarea competențelor pe care această administrație le deține în materie de recuperare.

33 În acest context, Regatul Spaniei arată că mecanismele interne și mecanismele de cooperare ale Uniunii nu se situează pe același plan. Astfel, nu poate fi negată posibilitatea de a califica drept justificată o dispoziție menită tocmai să elimine principalele dificultăți de recuperare în cazul în care debitorul este un contribuabil nerezident, chiar dacă este posibil să se recurgă la un mecanism de cooperare. De altfel, statul membru menționat, susținut în special de Republica Federală Germania, arată că această poziție a fost admisă de Curte în Hotărârea Truck Center, citată anterior.

34 În ceea ce privește argumentarea întemeiată pe obiectivul menit să garanteze coerența sistemului fiscal, Regatul Spaniei, susținut cu privire la acest aspect în special de Republica Portugheză, consideră că pierderea, pentru contribuabilul care își transferă reședința în străinătate, a legăturilor cu administrația fiscală națională justifică aplicarea unei legislații diferite în privința acestuia din urmă și dispariția avantajului constituit de amânarea plății impozitului.

35 În al treilea rând, Regatul Spaniei, susținut de Republica Federală Germania și de Republica Portugheză, consideră că legislația în cauză este proporțională cu realizarea obiectivelor urmărite, dat fiind că Directivele 76/308, 77/799 și 2008/55 și-ar fi dovedit insuficiența de notorietate de a garanta eficacitatea sistemului fiscal, astfel cum s-ar fi recunoscut în mai multe rânduri, în special în lucrările pregătitoare ale unor acte legislative, nu numai de Comisie, ci și de Comitetul Economic și Social European, precum și de Consiliul Uniunii Europene. Aceste instituții ar fi admis astfel că instrumentele de asistență reciprocă existente prezintă deficiențe și că necesită o reformă profundă.

36 Guvernul spaniol, întemeindu-se pe Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European, intitulată „Impozitul perceput în alt stat și necesitatea coordonării politicilor fiscale ale statelor membre” din 19 decembrie 2006 [COM(2006) 825 final], precum și pe Rezoluția Consiliului din 2 decembrie 2008 privind coordonarea în materie de impozitare la ieșire (JO C 323, p. 1), arată că, dat fiind că probabilitatea de a reuși recuperarea datoriilor fiscale ale unui contribuabil care și-a transferat reședința în afara Spaniei prin intermediul sistemului de asistență reciprocă existent este scăzută, chiar inexistentă, o astfel de recuperare determină costuri administrative vădit disproporționate.

37 Regatul Spaniei contestă existența unor motive mai puțin restrictive decât cele puse în aplicare de legislația națională în cauză. Poziția adoptată de Comisie ar recunoaște, desigur, statului membru de origine un drept de impozitare, dar l-ar priva de mecanismele eficiente care ar permite să se obțină recuperarea impozitului.

38 Republica Federală Germania subliniază, în primul rând, că legislația în cauză nu se raportează nici direct, nici indirect la cetățenia contribuabilului. Astfel, întrucât această legislație nu stabilește nicio distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, transferul de reședință în alt stat membru ar constitui singura distincție operată. Deși nu este exclus ca o asemenea legislație să poată avea o incidență asupra exercitării drepturilor consacrate prin libertățile fundamentale invocate în prezenta cauză, restricțiile generate eventual de respectiva legislație ar fi limitate, dat fiind că aceasta din urmă ar privi numai impozitarea veniturilor deja realizate și că datoria fiscală rezultată ar corespunde unei sume pe care debitorul a încasat-o deja.

39 În al doilea rând, apreciind că restricțiile limitate privind libertățile fundamentale sunt, în orice caz, justificate, Republica Federală Germania consideră, referitor la argumentul întemeiat pe necesitatea de a asigura eficacitatea recuperării impozitului, că Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citată anterior, este aplicabilă în speță.

40 Deși Curtea a constatat, în Hotărârea N, citată anterior, că era necesar să se recurgă la asistența reciprocă administrativă prevăzută de Directivele 76/308 și 77/799, acest stat membru consideră că supremația asistenței reciproce poate fi reținută numai atunci când există o posibilitate comparabilă de recuperare, ceea ce nu ar fi valabil în speță, și că recurgerea la o astfel de asistență este exclusiv atunci când posibilitatea de a o pune în aplicare există numai teoretic.

41 În acest context, Republica Federală Germania respinge argumentarea Comisiei potrivit căreia dificultățile existente sunt imputabile unor deficiențe ale statelor membre în transpunerea, printre altele, a Directivei 76/308, dat fiind că, în opinia sa, Comisia pledează, în principiu, în favoarea unei obligații necondiționate a statelor membre de a recurge la instrumentele Uniunii. Curtea ar fi statuat însă, în Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359), că statele membre nu sunt obligate să recurgă la mecanismele Uniunii dacă apreciază că acest demers nu poate fi încoronat de succes.

42 Republica Federală Germania arată, în plus, că renunțarea la legislația națională în cauză ar permite, eventual, contribuabilului să se sustragă complet de la impozitare. Această concluzie este valabilă *a fortiori* atunci când contribuabilul și-a transferat reședința într-un stat terț, dat fiind că instrumentele legislative ale Uniunii nu se aplică în acest caz. În consecință, legislația respectivă ar trebui menținută pentru a garanta eficacitatea recuperării impozitului.

43 Regatul Țărilor de Jos, care subscrie la toate argumentele invocate de Regatul Spaniei, apreciază, pe de altă parte, că Comisia nu a demonstrat suficient că legislația în cauză este contrară articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.

44 Regatul Țărilor de Jos arată, în această privință, că, ținând seama de dispozițiile de asistență reciprocă prevăzute de Directivele 76/308, 77/799 și 2008/55, argumentul Comisiei, potrivit căruia autoritățile spaniole ar dispune de măsuri mai puțin restrictive pentru a garanta eficacitatea sistemului fiscal prin recurgerea la aceste dispoziții, ar fi inoperant, întrucât directivele menționate nu sunt aplicabile statelor părăsiți la Acordul privind SEE care nu au calitatea de membre ale Uniunii.

45 Întrucât Regatul Spaniei nu a încheiat nici cu Regatul Norvegiei, nici cu Republica Islanda sau cu Principatul Liechtenstein un tratat bilateral care să prevadă o asistență reciprocă pentru încasarea sau recuperarea impozitelor, în caz de transfer al reședinței contribuabilului în unul dintre aceste state, autoritățile spaniole nu ar dispune de niciun mijloc care să le permită să stabilească o cooperare efectivă cu autoritățile din respectivele state. În consecință, întrucât Regatul Spaniei nu este în măsură să adopte măsurile destinate recuperării datoriilor fiscale în ipoteza în care contribuabilul în cauză nu le-ar fi achitat de bunăvoie, caracterul proporțional al măsurii fiscale în cauză nu ar putea fi contestat.

46 Republica Portugheză, pe de o parte, adăugând că prezenta cauză trebuie analizată în lumina principiilor care decurg din Hotărârea N, citată anterior, și, pe de altă parte, în ceea ce privește justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta o recuperare eficientă a impozitului, contestă aplicarea în prezenta cauză a jurisprudenței potrivit căreia statelor membre le este permis să impună unui contribuabil care solicită un avantaj fiscal să furnizeze documente justificative relevante astfel încât să se poată efectua verificările necesare, dat fiind că prezenta cauză nu privește acordarea unui asemenea avantaj.

Aprecierea Curții

47 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 20 ianuarie 2011, Comisia/Grecia, C-155/09, Rep., p. I-65, punctul 39, Hotărârea din 16 iunie 2011, Comisia/Austria, C-10/10, Rep., p. I-5389, punctul 23, Hotărârile din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 33, și Comisia/Ungaria, C-253/09, Rep., p. I-12391, punctul 42).

48 În consecință, trebuie să se examineze dacă legislația națională în cauză referitoare la impozitul pe venitul persoanelor fizice, care obligă contribuabilii care își transferă reședința în străinătate să includă orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal în cadrul căruia au fost considerați contribuabili rezidenți, constituie o restricție privind libertățile de circulație a persoanelor consacrate la articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.

Cu privire la motivele întemeiate pe o încălcare a dispozițiilor tratatului

49 În ceea ce privește motivele întemeiate pe încălcarea articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, trebuie amintit că articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în articolul 39 CE, în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, și în articolul 43 CE, în ceea ce privește libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, C-152/05, Rep., p. I-39, punctul 18, precum și Hotărârile citate anterior, Comisia/Grecia, punctul 41, și Comisia/Ungaria, punctul 44).

50 Prin urmare, regimul fiscal în cauză trebuie examinat în raport cu articolele 39 CE și 43 CE înainte ca acesta să fie examinat în raport cu articolul 18 CE în ceea ce privește persoanele care se deplasează dintr-un stat membru în altul în scopul de a se instala în statul respectiv din motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice.

— Cu privire la existența unor restricții privind articolele 39 CE și 43 CE

51 Ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește să

faciliteze exercitarea de activitate profesională de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul acesteia din urmă și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza pe respectivii resortisanți atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârile citate anterior, Comisia/Germania, punctul 21, Comisia/Grecia, punctul 43, și Comisia/Ungaria, punctul 46).

52 Chiar dacă, potrivit modului de redactare a dispozițiilor menționate, acestea urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazd, trebuie să se constate că, în acest context, resortisanții statelor membre dispun în special de dreptul, izvorât direct din tratat, de a-și părăsi statul de origine pentru a se deplasa pe teritoriul unui alt stat membru și de a exercita pe teritoriul acelui stat pentru a desfășura o activitate economică (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 95, și Hotărârea din 1 aprilie 2008, Gouvernement de la Communauté française și gouvernement wallon, C-212/06, Rep., p. I-1683, punctul 44).

53 Dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească statul de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație constituie, prin urmare, obstacole în calea acestei libertăți, chiar dacă se aplică independent de cetățenia lucrătorilor în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctul 115).

54 De altfel, potrivit de asemenea unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libera circulație a persoanelor toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea respectivei libertăți (în ceea ce privește libertatea de stabilire, a se vedea Hotărârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France, C-442/02, Rec., p. I-8961, punctul 11, și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 36).

55 Prin urmare, trebuie să se constate că, spre deosebire de cele susținute de Republica Federală Germania și de Republica Portugheză, chiar și o restricție cu întindere limitată sau de importanță minoră privind libera circulație a persoanelor este interzisă de articolele 39 CE și 43 CE (în ceea ce privește libertatea de stabilire, a se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, p. 273, punctul 21, Hotărârea din 15 februarie 2000, Comisia/Franța, C-34/98, Rec., p. I-995, punctul 49, și Hotărârea Lasteyrie du Saillant, citată anterior, punctul 43).

56 În speță, chiar dacă articolul 14 alineatul 3 din Legea 35/2006 nu interzice unui contribuabil domiciliat în Spania să își exercite dreptul la liberă circulație, această dispoziție este totuși de natură să restrângă exercițiul respectivului drept, întrucât are, cel puțin, un efect descurajant asupra contribuabililor care intenționează să se instaleze în alt stat membru.

57 Astfel, în temeiul legislației naționale în cauză, transferul domiciliului în afara teritoriului spaniol, în cadrul exercitării drepturilor garantate de articolele 39 CE și 43 CE, dă naștere obligației contribuabilului de a plăti impozitul înainte de a fi obligată să facă acest lucru contribuabilii care au în continuare reședința în Spania. Respectiva diferență de tratament este de natură să defavorizeze, pe plan financiar, persoanele care își transferă reședința în străinătate, întrucât prevede includerea, în baza impozabilă a ultimului exercițiu în cursul căruia aceste persoane erau rezidente, a veniturilor neluate încă în calcul (a se vedea prin analogie Hotărârile citate anterior, Lasteyrie du Saillant, punctul 46, și N, punctul 35).

58 Desigur, astfel cum sus?in Regatul Spaniei, Republica Federal? Germania, Regatul ??rilor de Jos ?i Republica Portughez?, este adev?rat c? legisla?ia spaniol? în cauz? prive?te numai impozitarea unor venituri deja realizate ?i cunoscute din punct de vedere fiscal. În consecin??, debitorul datoriei fiscale nu este supus unui impozit suplimentar la transferul re?edin?ei sale. Acesta este privat numai de un avantaj care i-ar putea facilita plata respectivei datorii.

59 Nu se poate nega totu?i c? retragerea acestui avantaj constituie un dezavantaj v?dit în termeni de trezorerie. În aceast? privin??, Curtea a statuat în repetate rânduri c? excluderea unui avantaj de trezorerie într-o situa?ie transfrontalier?, de?i era acordat pe teritoriul na?ional într-o situa?ie similar?, constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii, C-397/98 ?i C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 44, 54 ?i 76, Hot?rârea din 21 noiembrie 2002, X ?i Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctele 36-38, Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 32, ?i Hot?rârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 29).

60 Or, în spe??, diferen?a de tratament astfel constat? nu se explic? printr-o diferen?? obiectiv? de situa?ie. Prin urmare, în ceea ce prive?te legisla?ia unui stat membru care urm?re?te s? impoziteze veniturile realizate, situa?ia unei persoane care î?i transfer? re?edin?a în alt stat membru este similar? cu cea a unei persoane care î?i p?streaz? re?edin?a în primul stat membru din perspectiva impozit?rii veniturilor deja realizate în acest stat membru anterior transferului de domiciliu (a se vedea prin analogie Hot?rârea National Grid Indus, citat? anterior, punctul 38).

61 În consecin??, se impune constatarea c? m?sura din ac?iunea principal? poate constitui un obstacol în exercitarea libert??ilor consacrate la articolele 39 CE ?i 43 CE.

— Cu privire la justificarea restric?iilor

62 Dintr-o jurispruden?? consacrat? rezult? c? m?surile na?ionale susceptibile s? îngreuneze sau s? fac? mai pu?in atractiv? exercitarea libert??ilor fundamentale garantate de tratat pot fi totu?i admise, cu condi?ia ca acestea s? urm?reasc? un obiectiv de interes general, s? fie de natur? s? asigure realizarea acestuia ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit (a se vedea în special Hot?rârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, punctul 26, precum ?i Hot?rârile citate anterior, Comisia/Grecia, punctul 51, Comisia/Ungaria, punctul 69, ?i National Grid Indus, punctul 42).

63 Trebuie s? se examineze astfel dac? diferen?a de tratament, rezultat? din legisla?ia în cauz?, dintre persoanele care inten?ioneaz? s? î?i transfere re?edin?a în alt stat membru ?i cele care au domiciliul în Spania poate fi justificat? de motive imperative de interes general precum cele invocate de Regatul Spaniei ?i de statele membre care au intervenit în sus?inerea concluziilor acestuia, ?i anume recuperarea eficient? a crean?elor fiscale, repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i necesitatea de a men?ine coerent?a regimului fiscal.

64 În ceea ce prive?te justificarea întemeiat? pe necesitatea de a garanta o recuperare eficient? a datoriei fiscale, trebuie s? se constate, cu titlu introductiv, c? Curtea a recunoscut c? aceast? necesitate putea justifica o restric?ie privind libert??ile fundamentale (a se vedea în acest sens Hot?rârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citat? anterior, punctul 35).

65 În aceast? privin??, Regatul Spaniei arat? în special c? legisla?ia în cauz? urm?re?te s? evite amânarea lu?rii în considerare a veniturilor deja ob?inute de contribuabilii care, încetând s? aib? re?edin?a pe teritoriul na?ional, pierd ca urmare a acestui fapt orice leg?tur? cu administra?ia

fiscal? a respectivului stat membru, ceea ce ar face dificil? sau ar împiedica, din motive atât juridice, cât ?i de fapt, recuperarea impozitului. În numeroase cazuri, localizarea debitorului impozitului ar fi foarte dificil?. În plus, Regatul Spaniei contest? afirma?ia Comisiei potrivit c?reia contribuabilii care nu au re?edin?a în Spania ob?in adesea venituri sau posed? o parte semnificativ? din patrimoniul lor în acest stat membru.

66 Prin urmare, potrivit statului membru men?ionat, legisla?ia în cauz? este propor?ional? cu obiectivul urm?rit, dat fiind c? instrumentele de cooperare administrativ? ?i de asisten?? reciproc? între statele membre ale Uniunii ?i-ar fi dovedit insuficien?a de notorietate de a garanta eficacitatea sistemului fiscal.

67 Comisia admite c? recuperarea imediat? a datoriei fiscale, la momentul transferului re?edin?ei contribuabilului în alt stat membru, poate fi justificat?, în principiu, de motivul de interes general întemeiat pe necesitatea de a asigura o recuperare eficient? a datorii fiscale. Comisia consider? totu?i c? m?sura men?ionat? dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului respectiv ?i c? trebuie considerat? astfel dispropor?ionat?, din moment ce statele pot recurge la mecanismele prev?zute de Directivele 76/308, 77/799 ?i 2008/55.

68 În aceast? privin??, se impune constatarea c?, spre deosebire de ceea ce sus?in Regatul Spaniei, Republica Federal? Germania, Regatul ??rilor de Jos ?i Republica Portughez?, mecanismele de cooperare existente între autorit??ile statelor membre la nivelul Uniunii sunt suficiente pentru a permite statului membru de origine s? efectueze o recuperare a datoriei fiscale în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea National Grid Indus, citat? anterior, punctul 78).

69 În acest scop, trebuie amintit c?, de vreme ce datoria fiscal? este stabilit? definitiv la momentul la care contribuabilul î?i transfer? re?edin?a în alt stat membru, asisten?a solicitat? de statul membru gazd? va privi numai recuperarea acestei datorii, iar nu stabilirea definitiv? a cuantumului impozitului.

70 Or, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2008/55 prevede c?, „[I]a cererea autorit??ii solicitante, autoritatea solicitat? îi comunic? informa?iile care îi sunt necesare acesteia în vederea recuper?rii unei crean?e”. Aceast? directiv? permite astfel statului membru de origine s? ob?in? de la autoritatea competent? a statului membru gazd? informa?ii cu privire la transferul re?edin?ei unei persoane fizice în acest din urm? stat membru, în m?sura în care acestea sunt necesare pentru a permite statului membru de origine s? recupereze o crean?? fiscal? care exista deja la momentul transferului respectiv.

71 Pe de alt? parte, directiva men?ionat?, în special articolele 5-9 din aceasta, ofer? autorit??ilor statului membru de origine un cadru de cooperare ?i de asisten?? care prevede de asemenea recunoa?terea unor titluri, precum ?i adoptarea unor m?suri asigur?torii care s? permit? în continuare recuperarea efectiv? a crean?ei fiscale în statul membru gazd? (a se vedea în acest sens Hot?rârea National Grid Indus, citat? anterior, punctul 78).

72 În aceast? privin??, trebuie s? se constate de asemenea c? nu este exclus ca instrumentele de cooperare men?ionate mai sus s? nu func?ioneze întotdeauna în practic? în mod satisf?ctor ?i f?r? dificult??i. Cu toate acestea, statele membre nu se pot întemeia pe eventualele dificult??i întâmpinate în ob?inerea informa?iilor solicitate sau pe deficien?ele care pot interveni în cooperarea dintre autorit??ile lor fiscale pentru a justifica o restric?ie privind libert??ile fundamentale garantate de tratat (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C-334/02, p. I-2229, punctul 33).

73 În acest context, statele membre care au intervenit în sus?inerea concluziilor Regatului

Spaniei fac trimitere la Hotărârea Truck Center, citată anterior, în care, având în vedere posibilitatea de recuperare silită, Curtea, printre altele, a admis aplicarea în ceea ce privește contribuabilii nerezidenți a unei tehnici de impozitare diferite de cea reținută în privința contribuabililor rezidenți, și anume impozitarea la sursă.

74 Admițând chiar că recuperarea transfrontalieră a unei datorii fiscale este în mod normal mai dificilă decât o recuperare silită efectuată pe teritoriul național, trebuie să se constate că, în prezenta cauză, nu este în discuție o simplă tehnică de recuperare, ci aspectul dacă obligația contribuabilului care intenționează să își transfere reședința în alt stat membru de a plăti imediat și cu caracter definitiv, numai ca urmare a acestui transfer, un impozit pe venituri deja realizate, al căror quantum a fost stabilit, nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, deși contribuabilii care au domiciliul pe teritoriul național nu sunt supuși unei astfel de obligații.

75 În consecință, din considerațiile de mai sus rezultă că articolul 14 alineatul 3 din Legea 35/2006, care obligă contribuabilii care își transferă reședința în străinătate să includă orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal în cadrul căruia au fost considerați contribuabili rezidenți, este disproporționat.

76 În ceea ce privește justificarea legislației în cauză de obiectivul de interes general menit să asigure repartizarea competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că acesta constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior, Marks & Spencer, punctul 45, și N, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51, Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 31, și Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 45).

77 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă de asemenea că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre pot strează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competențelor lor fiscale, în special în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 45). O astfel de justificare poate fi admisă întrucât, printre altele, sistemul în cauză urmărește să prevină comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens în special Hotărârile citate anterior, Marks & Spencer, punctul 46, Rewe Zentralfinanz, punctul 42, și National Grid Indus, punctul 46).

78 În această privință, trebuie amintit că, în ceea ce privește transferul sediului administrativ efectiv al unei societăți dintr-un stat membru în alt stat membru, Curtea a statuat de asemenea că această împrejurare nu poate însemna că statul membru de origine trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita o plusvaloare rezultată în cadrul competenței sale fiscale înainte de transferul respectiv (a se vedea în special Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 59, precum și Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 46). Astfel, Curtea a hotărât deja că, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale asociat unui element temporal, și anume reședința fiscală a contribuabilului pe teritoriul național în perioada în care au apărut plusvalorile latente, un stat membru este îndreptățit să impoziteze plusvalorile respective la data emigrării contribuabilului (a se vedea Hotărârile citate anterior, N, punctul 46, și National Grid Indus, punctul 46).

79 Aceleași considerații pot fi aplicate cu atât mai mult în prezenta cauză, de vreme ce legislația în discuție urmărește impozitarea unor venituri deja realizate, iar nu a unor plusvalori latente. Prin urmare, Regatul Spaniei nu pierde, cu ocazia transferului reședinței unui contribuabil în alt stat membru, puterea de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile deja

realizate pe teritoriul său, astfel, nu trebuie să renunțe la dreptul său de a stabili cuantumul impozitului corespunzător.

80 În această privință, trebuie amintit că legislația menționată urmărește să supună impozitării în statul membru de origine venituri realizate, care intră în sfera de competență fiscală a acestui stat membru, înaintea respectivului transfer de reședință. Astfel, aceste venituri sunt impozitate în statul membru în care au fost realizate, veniturile obținute după transferul reședinței contribuabilului fiind, în principiu, impozitate exclusiv în statul membru gazd în care sunt realizate.

81 Dat fiind că, în speță, nu se află în discuție stabilirea datoriei fiscale la momentul transferului de reședință, ci recuperarea imediată a acesteia, Regatul Spaniei nu a demonstrat că, în lipsa unui conflict între competențele fiscale ale statului de ieșire și ale statului gazd, s-ar confrunța cu o problemă de dublă impunere sau cu o situație în care contribuabilii în cauză s-ar sustrage complet de la impozitare, ceea ce ar putea justifica aplicarea unei măsuri precum cea în discuție cu scopul de a urmări obiectivul menit să asigure repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare.

82 În aceste condiții, justificarea legislației în cauză prin necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate fi primită.

83 În ceea ce privește justificarea acestei legislații prin necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național, Regatul Spaniei arată în special că legislația menționată este indispensabilă pentru a garanta această coerență, dat fiind că posibilitatea de a amâna plata impozitului corespunzător unor venituri deja încasate este acordată pe baza garanției de plată pe care o constituie pentru administrația fiscală faptul că acel contribuabil are reședința pe teritoriul spaniol și că se află, în consecință, în mod direct și efectiv sub autoritatea acestei administrații. Dispariția acestei supunerii directe și efective ar justifica pierderea avantajului fiscal constituit de posibilitatea de a amâna plata impozitului.

84 Desigur, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că necesitatea menținerii coerenței regimului fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libertățile fundamentale (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 21, Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 43, și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 70).

85 Cu toate acestea, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 68, și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 72), caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în special Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 43).

86 În această privință, se impune, în primul rând, constatarea că, dat fiind că cerințele legate de coerența regimului fiscal și de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare se suprapun, considerațiile prezentate la punctul 81 din prezenta hotărâre, potrivit cărora, în speță, niciun stat membru nu solicită să beneficieze de competența care i-ar permite să impoziteze veniturile realizate în Spania, sunt relevante și în ceea ce privește necesitatea de a menține această coerență, astfel încât argumentul întemeiat pe respectiva necesitate este inoperant.

87 În al doilea rând, trebuie arătat că Regatul Spaniei se limitează să invoce necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal fără a dovedi existența unei legături directe în legislația națională în cauză între, pe de o parte, avantajul fiscal reprezentat de posibilitatea de a lua în calcul venituri pe mai multe perioade de impozitare și, pe de altă parte, compensarea acestui avantaj prin vreo sarcină fiscală.

88 În aceste condiții, justificarea acelei legislații prin necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național nu poate fi primită.

89 Pe de altă parte, trebuie să se constate că Regatul Spaniei, precum și statele membre care au intervenit în susținerea concluziilor acestuia invocă de asemenea, în esență, aceeași argumentare, întemeiată pe caracterul proporțional al respectivei legislații, și în raport cu obiectivele menite să asigure coerența sistemului fiscal și repartizarea echilibrată a competenței de impozitare dată fiind, în opinia acestor state membre, insuficiența instrumentelor de cooperare prevăzute de dreptul Uniunii.

90 Prin urmare, presupunând chiar că legislația națională în cauză este aptă să atingă aceste obiective, trebuie să se constate că, în ceea ce privește caracterul său proporțional, considerațiile prezentate la punctele 68-74 din prezenta hotărâre referitoare la justificarea necesității de a asigura o recuperare eficientă a impozitului sunt pertinente și în ceea ce privește pretinsa necesitate de a asigura coerența sistemului fiscal și repartizarea echilibrată a competenței de impozitare, astfel încât, în orice caz, respectiva legislație depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor menționate.

— Cu privire la existența unei restricții în raport cu articolul 18 CE

91 În ceea ce privește pretinsa existență a unei restricții în raport cu articolul 18 CE, trebuie să se constate că nu se poate nega în mod valabil că excluderea de la beneficiul avantajului de trezorerie a persoanelor care intenționează să se deplaseze în interiorul Uniunii pentru motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice poate, în anumite cazuri, să fie de natură să descurajeze aceste persoane să își exercite libertățile fundamentale garantate de articolul 18 CE.

92 Cu toate acestea, din jurisprudența Curții rezultă că o asemenea restricție poate fi justificată în raport cu dreptul Uniunii dacă este întemeiată pe motive obiective de interes general independente de cetățenia persoanelor în cauză și dacă este proporțională cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (a se vedea Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, Rep., p. I-9161, punctul 33, precum și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 88).

93 În această privință, trebuie să se arate că, pentru identitate de motive, se impune aceeași concluzie ca cea formulată la punctele 51-88 din prezenta hotărâre în ceea ce privește existența și justificarea restricțiilor în raport cu articolele 39 CE și 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, citată anterior, punctul 30, precum și Hotărârile citate anterior, Comisia/Grecia, punctul 60, și Comisia/Ungaria, punctul 89).

Cu privire la motivele întemeiate pe încălcarea dispozițiilor din Acordul privind SEE

94 Comisia susține de asemenea că, prin adoptarea și prin menținerea articolului 14 alineatul 3 din Legea 35/2006, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE referitoare la libertatea de circulație a lucrătorilor și, respectiv, la libertatea de stabilire.

95 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că respectivele dispoziții din Acordul privind SEE sunt analoge celor de la articolele 39 CE și 43 CE, astfel încât considerațiile prezentate în ceea ce privește aceste articole la punctele 51-64 din prezenta hotărâre se aplică, în principiu, și articolelor corespunzătoare din Acordul privind SEE.

96 Cu toate acestea, se impune constatarea că, în ceea ce privește justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta o recuperare eficientă a datoriei fiscale, cadrul de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directivele 76/308, 77/799 și 2008/55 nu există între aceste autorități și cele dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă (a se vedea în special Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia, C-267/09, Rep., p. I-3197, punctul 55).

97 În această privință, trebuie să se constate că Regatul Spaniei susține că nu a încheiat nici cu Regatul Norvegiei, nici cu Republica Islanda sau cu Principatul Liechtenstein tratate bilaterale care să prevadă o asistență reciprocă pentru încasarea sau recuperarea impozitelor. Prin urmare, în caz de transfer al reședinței unui contribuabil în unul dintre aceste state părți la Acordul privind SEE, nu rezultă că autoritățile spaniole dispun de mijloacele care să le permit să beneficieze de o cooperare efectivă cu autoritățile din respectivele state.

98 În plus, Comisia, limitându-se să menționeze, în observațiile prezentate ca răspuns la memoriile în intervenție ale Republicii Federale Germania, ale Regatului Țărilor de Jos și ale Republicii Portugheze într-un mod cu totul general convențiile dintre Regatul Spaniei și statele părți la Acordul privind SEE care nu au calitatea de stat membru al Uniunii, nu a dovedit că aceste convenții prevăd în mod efectiv mecanisme de schimb de informații suficiente pentru a verifica și a controla declarațiile prezentate de persoane impozabile care au reședința în statele respective.

99 În aceste condiții, trebuie să se considere că obligația contribuabililor care își transferă reședința în străinătate de a include orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal în cadrul căruia au fost considerați contribuabili rezidenți, în măsura în care vizează contribuabilii care au reședința în statele părți la Acordul privind SEE care nu au calitatea de stat membru al Uniunii, nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul menit să garanteze eficacitatea controalelor fiscale și a combaterii evaziunii fiscale.

100 Prin urmare, acțiunea trebuie respinsă în măsura în care privește nerespectarea de către Regatul Spaniei a obligațiilor care îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.

101 În aceste condiții, trebuie să se constate că, prin adoptarea și prin menținerea la articolul 14 alineatul 3 din Legea 35/2006 a unei dispoziții care obligă contribuabilii care își transferă reședința în alt stat membru să includă orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal în cadrul căruia au fost considerați contribuabili rezidenți, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

102 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. În temeiul articolului 69 alineatul (3) din același regulament, Curtea poate să repartizeze cheltuielile de judecată sau poate decide

ca fiecare parte să suporte propriile cheltuieli de judecată, în cazul în care părțile cad în pretenții cu privire la unul sau la mai multe capete de cerere sau pentru motive excepționale.

103 În prezentul litigiu, trebuie să se țină seama de faptul că motivele Comisiei întemeiate pe nerespectarea obligațiilor rezultate din articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE nu au fost primite.

104 În consecință, Regatul Spaniei trebuie obligat la plata a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată, Comisia fiind obligată la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.

105 Potrivit articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din același regulament, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Republica Federală Germania, Regatul Țărilor de Jos, precum și Republica Portugheză suportă, în consecință, propriile cheltuieli de judecată.

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

1) Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare la articolul 14 alineatul 3 din **Legea 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și de modificare parțială a legilor privind impozitul pe profit, pe venitul nerezidenților și pe avere (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) din 28 noiembrie 2006 a unei dispoziții care obligă contribuabilii care își transferă reședința în alt stat membru să includă orice venit neluat în calcul în baza impozabilă a ultimului exercițiu fiscal în cadrul cărui au fost considerați contribuabili rezidenți, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE.**

2) Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.

3) Obligă Regatul Spaniei la plata a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată. Obligă Comisia Europeană la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.

4) Republica Federală Germania, Regatul Țărilor de Jos, precum și Republica Portugheză suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: spaniola.