



COMMISSION EUROPÉENNE

DIRECTION GÉNÉRALE

FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE

Fiscalité directe, coordination fiscale, analyse économique et évaluation

Affaires juridiques - fiscalité directe

Accusé de réception et informations sur la pré-clôture d'une plainte multiple concernant une violation présumée par l'Espagne des règles de l'UE relatives à la libre circulation des capitaux

Numéro de référence: CHAP(2021)1080

En 2021, la Commission européenne a reçu un nombre élevé de plaintes concernant un régime fiscal espagnol applicable aux revenus tirés de la location de biens immobiliers par des contribuables non-résidents de pays tiers [c'est-à-dire des personnes ayant leur résidence fiscale dans des pays autres que les États membres de l'Union européenne (UE)]. Les plaignants soutiennent que ce régime fiscal porte atteinte à la liberté des mouvements de capitaux (article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, TFUE) pour les raisons suivantes:

- Les contribuables non-résidents de pays tiers ne peuvent pas déduire les dépenses liées aux revenus tirés de la location de leurs biens immobiliers en Espagne et supportées aux fins de celle-ci, alors que les contribuables résidant en Espagne ou dans d'autres États membres de l'UE ont le droit de déduire ces coûts.
- Ils sont soumis à un taux d'imposition de 24 %, tandis que les contribuables non-résidents des États membres de l'UE sont soumis à un taux d'imposition de 19 %.
- Enfin, ils sont tenus de déclarer ces revenus chaque trimestre et de présenter un formulaire d'imposition par bien immobilier.

La Commission a enregistré les plaintes sous la référence CHAP(2021)1080. Compte tenu du nombre très élevé de plaintes reçues à ce sujet, la Commission, soucieuse de répondre rapidement aux parties intéressées et de les tenir informées, ainsi que de prendre en considération un éventuel intérêt public plus large à l'égard de la question soulevée par les plaignants, publie le présent avis sur son site web Europa, afin d'accuser réception des lettres et d'informer les expéditeurs des résultats de leur examen par ses services.

Par défaut, les services de la Commission traitent les plaintes de manière confidentielle. Ce n'est que si un plaignant a opté pour un traitement non confidentiel dans le formulaire de plainte que les services de la Commission peuvent divulguer à la fois son identité et toutes les informations qu'il a communiquées aux autorités de l'État membre contre lequel la plainte est dirigée. Dans certains cas, la divulgation de l'identité du plaignant par les services de la Commission peut être indispensable au traitement de la plainte.

Une [déclaration spécifique relative à la protection de la vie privée](#) s'applique au traitement des plaintes.

La Commission a examiné la plainte multiple au regard du droit de l'Union européenne applicable et dans le respect des règles et priorités en matière d'exécution énoncées dans la [communication de la Commission intitulée «Le droit de l'UE: une meilleure application pour de meilleurs résultats»](#).

L'examen des allégations formulées par les plaignants n'a permis à la Commission de déceler **aucune violation de la législation de l'UE**, pour les raisons exposées ci-après.

Observations générales - application des articles 63 et 64 du TFUE

L'article 63 du TFUE étend la libre circulation des capitaux aux pays tiers, de sorte que les contribuables non-résidents de pays tiers peuvent prétendre à être traités de la même manière que les contribuables non-résidents d'États membres de l'Union dans des situations objectivement comparables. Toutefois, l'article 64 du TFUE permet aux États membres d'appliquer les restrictions relatives aux contribuables non-résidents de pays tiers qui existaient au 31 décembre 1993.

Par conséquent, la question est de savoir si le régime fiscal en cause existait déjà en 1993.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)¹ a également jugé, en ce qui concerne les modifications de la législation en vigueur en 1993 et aux fins de l'article 64 du TFUE, qu'*une disposition qui est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou qui se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés établis par le droit de l'Union figurant dans la législation antérieure bénéficie de la dérogation.*

Par conséquent, la Commission a examiné si la législation en vigueur actuellement est, en substance, identique à la législation en vigueur au 31 décembre 1993, ou si ses modifications ultérieures, le cas échéant, étaient limitées à la réduction ou à la suppression des obstacles à la libre circulation des capitaux. Si tel était le cas, la législation serait couverte par la dérogation prévue à l'article 64 du TFUE.

Limitation de la déductibilité des coûts liés à la location de biens immobiliers

La première question soulevée dans la plainte multiple concerne le calcul de la base imposable correspondant à la location de biens immobiliers. L'article 24, paragraphe 1, du Real Decreto Legislativo 5/2004 du 5 mars 2004 portant approbation de la refonte de la loi espagnole relative à l'impôt sur le revenu des non-résidents (IRNR) établit que l'assiette imposable est le montant brut des revenus perçus, sans déduction de coûts éventuels. Le texte consolidé de cette législation en espagnol est disponible [ici](#).

Le 31 décembre 1993, la loi en vigueur était la loi 18/1991 du 6 juin 1991 relative à l'impôt sur le revenu des particuliers. L'article 18 de cette loi prévoyait que la base imposable des contribuables non-résidents pour les revenus générés en Espagne était le montant brut perçu, sans déduction de coûts éventuels. Le texte de cette loi en espagnol est disponible [ici](#).

¹ Arrêt du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, point 48, et arrêt du 20 septembre 2018, EV, C-685/16, point 75.

Par conséquent, la législation en vigueur actuellement est, en substance, identique à celle qui était en vigueur au 31 décembre 1993, et l'Espagne peut continuer à l'appliquer, même si elle est susceptible de constituer une restriction à la libre circulation des capitaux conformément à l'article 64 du TFUE.

Les contribuables non-résidents des États membres de l'UE, auxquels la dérogation prévue à l'article 64 du TFUE ne s'applique pas, peuvent déduire, lors du calcul de leur assiette imposable, les dépenses liées à la location du bien, conformément à l'article 24, paragraphe 6, point 1^a), de l'IRNR.

Taux d'imposition applicable

La deuxième question soulevée concerne le taux d'imposition sur ces revenus auquel applicable aux contribuables non-résidents de pays tiers. Ce taux est fixé à 24 % à l'article 25, paragraphe 1, point a), de l'IRNR. Dans ce cas, la restriction résulterait de la différence existant avec le taux d'imposition applicable aux contribuables résidents. La loi 35/2006 du 28 novembre 2006 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixe à 19 % le taux d'imposition minimal résultant du barème d'imposition applicable aux contribuables résidents (articles 63 et 65).

Le 31 décembre 1993, la loi 18/1991 a fixé les taux d'imposition suivants:

- pour les contribuables non-résidents, 25 % [article 19, paragraphe 1, point a)];
- pour les contribuables résidents, le taux d'imposition minimal du barème fiscal était de 20 % (article 74).

Comme on peut le constater, la différence de traitement entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents est actuellement en substance identique à celle qui existait le 31 décembre 1993. La différence entre les taux d'imposition est de 5 points de pourcentage au maximum dans les situations où, pour les contribuables résidents, c'est le taux d'imposition le plus bas qui s'applique. Comme indiqué précédemment, l'article 64 du TFUE s'applique également lorsque les règles ont été modifiées, mais que la législation est en substance identique à celle qui existait le 31 décembre 1993. Par conséquent, l'Espagne peut appliquer ces règles même si elles sont susceptibles de constituer une restriction à la libre circulation des capitaux.

Le taux d'imposition actuel applicable aux contribuables non-résidents d'États membres de l'UE autres que l'Espagne, pour lesquels la dérogation prévue à l'article 64 du TFUE n'est pas applicable, est établi - conformément à l'article 25, paragraphe 1, point a), de l'IRNR - à 19 %. Ce taux correspond donc au taux minimal applicable aux contribuables résidents et est inférieur à celui qui est applicable aux contribuables non-résidents de pays tiers (24 %).

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

La troisième question soulevée dans la plainte multiple concerne l'obligation de présenter tous les trois mois des déclarations fiscales pour les revenus tirés de la location de biens immobiliers, et non chaque année, comme prescrit pour les résidents fiscaux espagnols (et d'autres États membres de l'UE). L'article 5, point c), de l'arrêté EHA/3316/2010 du 17 décembre 2010 impose aux contribuables non-résidents qui tirent des revenus de la location de biens immobiliers à présenter la déclaration tous les trois mois, pour chaque bien immobilier.

Le 31 décembre 1993, l'obligation de présenter une déclaration a été établie dans l'arrêté du 31 janvier 1992, disponible en espagnol [ici](#).

Selon le numéro quatre de cet arrêté, la déclaration fiscale devait être présentée mensuellement. Dans le cas où la déclaration a été soumise par le représentant fiscal ou par les redevables solidaires de la taxe, la déclaration pourrait être présentée trimestriellement (tous les trois mois). En revanche, les contribuables résidents présentent une déclaration annuelle après la fin de l'exercice fiscal, au cours des périodes approuvées par le ministère des finances à l'article 8 de l'arrêté HAC/248/2021 du 16 mars 2021, disponible en espagnol [ici](#).

Là encore, la différence de traitement entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents était en substance identique ou pourrait même avoir été réduite. Comme indiqué précédemment, la dérogation prévue à l'article 64 du TFUE s'applique également lorsque les règles ont été modifiées, mais i) que la législation est en substance identique à celle qui existait le 31 décembre 1993 ou ii) qu'elle implique une réduction de la restriction existante. Par conséquent, l'Espagne peut appliquer ces règles même si elles sont susceptibles de constituer une restriction à la libre circulation des capitaux.

Conclusion

Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission a conclu qu'il n'y avait pas, en l'espèce, de violation du droit de l'Union européenne et que, par conséquent, la plainte multiple CHAP(2021)1080 pouvait être clôturée.

Toutefois, tout plaignant en l'espèce qui disposerait d'informations nouvelles laissant supposer que l'Espagne a commis une infraction au droit de l'Union non couverte par l'évaluation ci-dessus est invité à nous communiquer ces informations nouvelles dans un délai de quatre semaines à compter de la date de publication du présent avis. Ces informations peuvent être envoyées à l'adresse suivante: taxud-unit-d3@ec.europa.eu

À défaut d'informations nouvelles dans ce délai de quatre semaines, ou si les informations nouvelles reçues ne conduisent pas à une conclusion différente, la Commission pourrait classer le dossier.