

Version anonymisée

Traduction

C-388/19 – 1

Affaire C-388/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

17 mai 2019

Juridiction de renvoi :

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Date de la décision de renvoi :

30 avril 2019

Partie demanderesse :

MK

Partie défenderesse :

Autoridade Tributária e Aduaneira

Décision arbitrale

Renvoi préjudiciel

1. Antécédents du litige

Le demandeur, MK, marié, contribuable fiscal n° [omissis], résidant à Paris, [omissis], France, qui relève du Serviço de Finanças Local (centre local des impôts) de Coimbra 2, demande [omissis] la constitution du Tribunal Arbitral.

Le demandeur prie le Tribunal Arbitral :

- a) de constater l'illégalité de l'avis d'imposition relatif à l'impôt sur le revenu des personnes physiques n° [omissis], du 5 juillet 2018, d'un montant de 24 654,22 euros, et, partant, d'annuler ledit avis ;

- b) d'ordonner le remboursement du montant susmentionné à titre d'impôt indûment versé ;
- c) de condamner l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au paiement d'intérêts compensatoires dus jusqu'à la date de l'émission et du traitement de la note de crédit correspondante, le tout conformément aux articles 43 et 100 de la LGT [Lei Geral Tributária (loi fiscale générale)] ainsi qu'à l'article 61 du CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (code de procédure et de contentieux fiscal)].

La partie défenderesse est l'AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
[Or. 2]

[omissis] Le tribunal arbitral, composé d'un arbitre unique, a été dûment constitué le 11 février 2019 et est matériellement compétent.

Les parties sont dûment représentées ; elles sont dotées de la personnalité juridique, elles peuvent ester en justice et ont qualité pour agir.

L'Autoridade Tributária e Aduaneira, qui s'est vu notifier la demande le 12 février 2019, a présenté sa défense le 18 mars 2019 ; elle a fait valoir que le libellé de l'article 72 du Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) introduit par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007, a créé un nouveau cadre juridique qui n'a pas encore été examiné par la Cour de justice de l'Union européenne aux fins de la vérification de sa compatibilité avec le droit de l'Union, étant donné que l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire C-443/06 date du 11 octobre 2007 et que, bien que ledit arrêt ait constaté l'incompatibilité de la réglementation alors en vigueur en matière d'imposition au Portugal des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents, prévue aux articles 72, paragraphe 1, et 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il n'est plus d'actualité en raison des modifications susmentionnées apportées à l'article 72 dudit code par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007, en vue de le rendre conforme aux dispositions de l'article 56 CE.

La défenderesse soutient en outre que le cadre juridique actuel prévoit désormais deux solutions alternatives, à savoir :

1) l'imposition de l'assujetti demandeur dans la présente affaire, en vertu de son choix, au taux qui lui était applicable conformément au tableau prévu à l'article 68, paragraphe 1, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, avec l'application de l'article 42, paragraphe 3 ; **[Or. 3]**

2) l'imposition, en vertu du choix de l'assujetti (comme, au demeurant, le demandeur l'a indiqué), au taux spécial de 28 %, conformément aux dispositions de l'article 72, paragraphe 1, sous a), du code de l'impôt sur le revenu des

personnes physiques, sans application de la réduction de 50 % au titre de l'article 43, paragraphe 2, taux sur la base duquel l'impôt ainsi dû a été liquidé.

La défenderesse suggère en conséquence **qu'il convient de suspendre la présente procédure arbitrale et de soumettre la question à la Cour de justice de l'Union européenne**, conformément au mécanisme du renvoi préjudiciel (article 267 TFUE) qui lie l'État portugais.

La proposition de la défenderesse a été notifiée au demandeur dans le souci d'assurer le respect du principe du contradictoire.

Le 11 avril 2019, le demandeur a fait valoir que la question avait déjà été analysée par les juridictions nationales et s'est référé aux affaires suivantes :

a) Affaire n° 45/2012-T, du 5 juillet 2012, résolue dans le cadre du CAAD sur la base de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire C-440/08 le 18 mars 2010¹ ; la décision arbitrale reprend une partie de cet arrêt, cité dans le passage suivant :

« La Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée en ce sens ([...] dans l'arrêt précité), dans une situation manifestement analogue, la seule différence étant que cette affaire concernait non pas la violation de l'article 63 TFUE, mais celle de l'article 49 TFUE.

Cette juridiction souligne que "l'option d'assimilation permet à un contribuable non-résident [...] un choix entre un régime fiscal discriminatoire et un autre qui prétendument ne l'est pas", et fait observer qu'un tel choix n'est pas [...] susceptible d'exclure les effets discriminatoires du premier de ces deux régimes fiscaux ».

Cette juridiction pointe du doigt le paradoxe suivant :

« [...] dans l'hypothèse où il serait reconnu un tel effet audit choix, cela aurait pour conséquence [...] de valider un régime fiscal qui demeure, en soi, une violation de l'article 49 TFUE en raison de son caractère discriminatoire. »

La Cour de justice de l'Union européenne conclut que le traité :

« s'oppose à une réglementation nationale qui, s'agissant de l'octroi d'un avantage fiscal [...] a des effets discriminatoires à l'égard des contribuables non-résidents, même si ces contribuables peuvent, s'agissant de cet

¹ En résumé, cette affaire portait sur l'application différenciée de la législation relative à une déduction, accordée aux travailleurs indépendants résidents selon des modalités différentes de celles prévues pour les non-résidents, empêchant ceux-ci de comptabiliser les heures de travail effectuées dans un autre État membre [...] – ce cas de figure ne permet pas de tracer un parallèle identique avec la situation de l'espèce, dans laquelle est examinée le droit des non-résidents d'opter pour le traitement fiscal qui s'applique aux résidents.

avantage, [Or. 4] opter pour le régime applicable aux contribuables résidents ».

Cependant, le demandeur reconnaît ce qui suit :

– Il est notoire que les conséquences qui ont été tirées de la jurisprudence susvisée du juge de l'Union, en particulier de l'arrêt Hollmann², donnent lieu à une imposition des plus-values immobilières obtenues par les non-résidents au Portugal, qui résident dans l'Union européenne, plus favorable que l'imposition qui frappe les plus-values immobilières obtenues par les résidents, car les premiers non seulement bénéficient de la même façon de la réduction de 50 % de la base imposable de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, mais sont soumis à un taux unique de 25 % qui sera, dans la majorité des cas, inférieur aux taux progressifs applicables aux résidents, conformément au tableau prévu à l'article 68, paragraphe 1, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ce à quoi s'ajoute le fait que ces derniers doivent inclure tous leurs revenus dans la base imposable.

Le demandeur cite également la décision du Tribunal Arbitral dans l'affaire n° 127/2012-T, où il a été jugé [...] que les dispositions de l'article 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques « *ne sont conformes ni au droit communautaire, qui inclut la jurisprudence communautaire, ni à la jurisprudence portugaise* »³.

Le demandeur renvoie également à la décision dans l'affaire n° 748/2015-T, du 27 juillet 2016, qui conclut à la violation du droit de l'Union en raison de l'incompatibilité avec ce même droit des dispositions de l'article 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la violation alléguée de la libre circulation des capitaux⁴.

Enfin, le demandeur renvoie à l'objet de la position retenue par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal) dans l'arrêt du 22 mars 2011, dans le cadre de l'affaire n° 10[31]/10, [...] aux termes duquel :

« Par ailleurs, comme chacun sait, le législateur, au moyen de la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007 (Budget de l'État pour l'exercice

² Il convient de souligner également que les modifications apportées au code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques par l'Autoridade Tributária e Aduaneira (à l'époque la DGCI) au moyen de la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007, en vue d'éliminer la différence de traitement fiscal entre les résidents et les non-résidents dans le cadre de l'imposition des plus-values immobilières, sont postérieures à l'arrêt du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600.

³ Il y a lieu de noter en outre que, à la différence du présent cas d'espèce, dans l'affaire relative à la décision précitée, l'assujetti non-résident n'avait opté pour aucun régime d'imposition.

⁴ Il est à noter également que dans cette affaire, l'assujetti s'était borné à indiquer, dans sa déclaration modèle 3 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sa qualité de non-résident au Portugal, ce qui n'est pas le cas dans la présente affaire.

2008), vise à éviter ce traitement de faveur pour les non-résidents communautaires et de l'Espace économique européen obtenant des plus-values immobilières au Portugal [Or. 5], en leur permettant d'opter pour l'imposition de ces revenus dans des conditions analogues à celles applicables aux résidents au Portugal (voir l'insertion, à l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des paragraphes 7 et 8, devenus paragraphes 8 et 9 après la renumérotation découlant de l'article 4 du Decreto-Lei n° 240/09, du 23 septembre 2009).

Toutefois, aucune conséquence de ce qui précède ne peut être tirée pour la présente affaire, car c'est l'Administração Fiscal (administration fiscale) qui, au vu de la déclaration des contribuables, a liquidé l'impôt qu'elle a considéré comme dû (ainsi qu'il en va toujours ainsi, au demeurant, dans le cas de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) : l'impôt a été liquidé au taux prévu pour les non-résidents (25 %, conformément à l'article 72, paragraphe 1, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) et sur le montant total de la plus-value réalisée, et non pas uniquement sur 50 % dudit montant (article 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques), en méconnaissance de la jurisprudence communautaire et de celle de la juridiction de céans qui l'a fait sienne (voir arrêt du 16 janvier 2008, [omissis] n° 439/06) concernant l'incompatibilité de cette disposition légale, ainsi appliquée, avec l'ex-article 56 CE (devenu article 63 TFUE), en s'exposant ainsi, comme cela s'est produit, au risque de voir annuler dans cette mesure la liquidation attaquée, compte tenu de la primauté du droit communautaire ». Arrêt disponible à l'adresse suivante : http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5942b010a°c666d280257862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,similares,%C3%A0s,aplic%C3%A0Iveis,aos,residentes,em,Portugal%20#_Section1

Il convient de souligner que l'arrêt du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) du 16 janvier 2008 dans l'affaire n° 439/06 est conforme au raisonnement tenu dans l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, car, à cette date, les modifications introduites par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007, n'étaient pas encore en vigueur.

2. Les faits

2.1. Faits établis

- a) Le demandeur est résident fiscal à Paris, France, [omissis], et relève du Serviço Local de Finanças (centre local des impôts) de Coimbra 2 [omissis]. [Or. 6]
- b) Le 17 janvier 2002, le demandeur a fait l'acquisition de l'unité désignée par la lettre C de l'immeuble situé [omissis], inscrite au cadastre de la freguesia de

[omissis], pour le prix de 79 807,66 euros. Il a payé l'imposto da sisa (taxe sur les mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles) sur ce montant.

c) Selon la déclaration fiscale correspondante, le demandeur a coché au recto de ladite déclaration, dans le cadre 8B, la case 4 (correspondant à « non-résident »), la case 6 (correspondant à « résident dans un pays de l'Union européenne ») et la case 7 (optant ainsi pour l'imposition applicable aux non-résidents), et a exclu l'option de la case 9 (imposition selon les taux généraux prévus à l'article 68 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques), ainsi que l'option de la case 10 (choix de la réglementation applicable aux résidents).

d) Il a présenté en temps utile via Internet sa déclaration modèle 3 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre de l'exercice fiscal 2017, en déclarant, à l'annexe G (Plus-values et autres augmentations du patrimoine), la valeur d'achat et la valeur de vente d'un logement, ainsi que les années correspondantes, de même que les dépenses et les frais d'achat et de vente.

e) L'Autoridade Tributária e Aduaneira a procédé à la liquidation correspondante de l'impôt sur le revenu des personnes physiques n° [omissis] du 5 juillet 2018, d'un montant de 24 654,22 euros, en appliquant aux plus-values immobilières générées le taux spécial de 28 % et en excluant, par conséquent, [la réduction] de 50 % des plus-values applicable aux assujettis résidents.

f) Le 30 novembre 2018, le demandeur a contesté cette liquidation devant le CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (Tribunal arbitral en matière fiscale, Portugal), au motif qu'elle était entachée d'illégalité car constitutive d'une discrimination négative par rapport aux assujettis résidents, et a fait valoir que cette situation constituait une restriction à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

[omissis] [Or. 7]

[omissis]

3. La question de l'incompatibilité avec le droit de l'Union de la législation portugaise en matière d'imposition des plus-values immobilières

3.1 La législation portugaise actuelle en matière d'imposition des plus-values immobilières obtenues par des résidents dans l'Union européenne est la suivante :

a) Cadre législatif – Modifications apportées à l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques :

a.1 – Version en vigueur au 31 décembre 2007, résultant de la Lei n.º 55-B/2004, du 30 décembre 2004 :

« Article 72

Taux spéciaux

1 – *Les plus-values et autres revenus obtenus par des personnes ne résidant pas sur le territoire portugais, dès lors qu'ils ne proviennent pas d'un établissement stable situé sur ce territoire et qu'ils ne font pas l'objet d'une retenue à la source à taux libératoire, sont soumis à un taux spécial de 25 %, ou de 15 % lorsqu'il s'agit de revenus immobiliers, sans préjudice des dispositions du paragraphe 4.*

2 – *Les revenus obtenus par des personnes ne résidant pas sur le territoire portugais, dès lors qu'ils ne proviennent pas d'un établissement stable situé sur ce territoire, sont soumis à un taux de 25 %.*

3 – [...]

4 – *Le solde positif entre les plus-values et les moins-values, résultant des opérations prévues à l'article 10, paragraphe 1, sous b), e), f) et g), est soumis à un taux de 10 % [5]. »*

a.2 – Version introduite par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008 :

« Article 72

Taux spéciaux [Or. 8]

1 – *Les plus-values et autres revenus obtenus par des personnes ne résidant pas sur le territoire portugais, dès lors qu'ils ne proviennent pas d'un établissement stable situé sur ce territoire et qu'ils ne font pas l'objet d'une retenue à la source à taux libératoire, sont soumis à un taux spécial de 25 %, ou de 15 % lorsqu'il s'agit de revenus immobiliers, sans préjudice des dispositions du paragraphe 4.*

2 – *Les revenus obtenus par des personnes ne résidant pas sur le territoire portugais, dès lors qu'ils ne proviennent pas d'un établissement stable situé sur ce territoire, sont soumis à un taux de 25 %.*

3 – [...]

4 – *Le solde positif entre les plus-values et les moins-values, résultant des opérations prévues à l'article 10, paragraphe 1, sous b), e), f) et g), est soumis à un taux de 10 %.*

⁵ Modification introduite par le Decreto-Lei n.º 199/2005, du 7 novembre 2005, dans le cadre de l'habilitation législative accordée par l'article 4 de la Lei n.º 39-A/2005, du 29 juillet 2005, et conformément à l'article 198, paragraphe 1, sous a) et b), de la Constitution.

5 – [...]

6 – [...]

7 – *Les personnes résidant dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, pour autant que, dans ce dernier cas, un échange d'informations en matière fiscale soit en place, peuvent opter, à l'égard des revenus visés aux paragraphes 1 et 2, pour l'imposition de ces revenus au taux qui, conformément au tableau prévu à l'article 68, paragraphe 1, serait applicable si ces derniers étaient obtenus par des personnes résidant sur le territoire portugais.*

8 – *Aux fins de la détermination du taux mentionné au paragraphe précédent, sont pris en considération tous les revenus, y compris ceux obtenus en dehors dudit territoire, dans les mêmes conditions que celles qui sont applicables aux résidents.*

a.3 – Version introduite par la Lei n.º 82-E/2014, du 31 décembre 2014, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015 :

7 – *(abrogé)*

8 – [...]

9 – *Les personnes résidant dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, pour autant que, dans ce dernier cas, un échange d'informations en matière fiscale soit en place, peuvent opter, à l'égard des revenus visés aux paragraphes 1, sous a) et b), et 2, pour l'imposition de ces revenus au taux qui, conformément au tableau prévu à l'article 68, paragraphe 1, serait applicable si ces derniers étaient obtenus par des personnes résidant sur le territoire portugais.*

10 – *Aux fins de la détermination du taux mentionné au paragraphe précédent, sont pris en considération tous les revenus, y compris ceux obtenus en dehors dudit territoire, dans les mêmes conditions que celles qui sont applicables aux résidents.*

11 – [...]

12 – [...] »

a.4) Libellé de l'article 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques résultant de la Lei n.º 42/2016, du 28 décembre 2016 (OE/2013), applicable à la situation litigieuse dans la présente affaire :
[Or. 9]

« Article 43

Plus-values

1 – Le montant des revenus qualifiés de plus-values correspond au solde résultant de la différence entre les plus-values et les moins-values réalisées la même année, déterminées conformément aux articles suivants.

2 – Le solde visé au paragraphe précédent, concernant les transmissions effectuées par des résidents, prévues par l'article 10, paragraphe 1, sous a) [6], c) et d), qu'il soit positif ou négatif, est pris en considération à hauteur de 50 % de son montant seulement.

[...] »

b) Modification apportée aux formulaires de déclaration – Modifications apportées à la déclaration modèle 3 relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, en vigueur à partir de 2009 (portant sur les revenus des années 2008 et suivantes), visée à l'article 57 dudit code, dont le modèle a été utilisé par le demandeur dans sa déclaration présentée au titre de l'exercice fiscal 2017 :

b.1 – Recto de la déclaration – Cadre 8B :

Case 4 – Non-résidents (cochée par le demandeur)

Case 6 – Résidence dans un pays de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (y est indiqué le code 250 relatif à la France)

Case 7 – Le demandeur opte pour l'imposition selon le régime général (en tant que résident dans l'Union européenne ou dans l'Espace économique européen)

Case 10 – Option de l'imposition selon les règles applicables aux résidents (article 17-A du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) – N'a pas été cochée par le demandeur.

Il est notoire que l'article 56 CE (actuel article 63 TFUE) interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux, aussi bien entre les États membres qu'entre les États membres et les pays tiers.

La jurisprudence issue de l'arrêt du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, est également bien connue. La Cour y a dit pour droit que :

« [l'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans le litige au

⁶ L'article 10, paragraphe 1, sous a), du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est rédigé comme suit :

« a) La cession à titre onéreux de droits réels sur des biens immeubles et l'affectation de tous biens du patrimoine privé à l'activité entrepreneuriale et professionnelle exercée à titre individuel par leur propriétaire ».

principal [7], qui soumet les plus-values résultant de la cession d'un bien immeuble situé dans un État membre, en l'occurrence le Portugal, lorsque cette cession est effectuée par un résident d'un autre État [Or. 10] membre, à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d'opération aux plus-values réalisées par un résident de l'État dans lequel est situé ce bien immeuble. »

En dépit de l'arrêt qui vient d'être cité, le Tribunal Arbitral continue de nourrir des doutes sur la question de savoir si la situation en cause en l'espèce peut être entièrement assimilée à celle qui prévalait dans l'affaire C-443/06, car la réglementation actuellement en vigueur n'est plus la même qu'à l'époque, dans la mesure où elle permet aujourd'hui à un résident d'un État membre de remédier à cette inégalité de traitement en choisissant d'être traité comme un résident, avec toutes les conséquences légales, aux mêmes conditions que celles que prévoit la législation applicable aux résidents.

7. Décision

Au vu de ce qui précède, et précisément parce que l'actuel cadre juridique et fiscal portugais en matière d'assujettissement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques des plus-values immobilières obtenues au Portugal par des personnes résidant dans l'Union européenne, ainsi que l'obligation de déclaration elle-même, ne sont plus ceux qui existaient à la date de l'arrêt du 11 octobre 2007, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, cité par le demandeur, en raison des modifications susmentionnées et, notamment, de l'insertion des paragraphes 7 et 8 (actuellement 9 et 10) à l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007,

le Tribunal Arbitral décide :

1 – de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne, conformément à l'article 267, premier alinéa, sous a), TFUE, la question préjudicielle suivante qui est nécessaire à la résolution du présent litige :

Question :

Les dispositions combinées des articles 12, 56, 57 et 58 CE (devenus articles 18, 63, 64 et 65 TFUE) doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause dans le litige au principal (article 43, paragraphe 2, du [Or. 11] code de l'impôt sur le revenu des personnes

⁷ Il s'agissait d'un recours dirigé contre la Fazenda Nacional (Trésor public, Portugal) portant sur une question identique à celle du litige au principal, mais qui, à la différence du présent cas d'espèce, se rapportait à une période antérieure aux modifications apportées à l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques par la Lei n.º 67-A/2007, du 31 décembre 2007 (Lei do OE/20008).

physiques, approuvé par le décret-loi n° 442-A/88, du 30 novembre 1988, tel que modifié par la loi n° 109-B/2001, du 27 décembre 2001), laquelle a été modifiée par la loi n° 67-A/2007, du 31 décembre 2007 – avec l’insertion des paragraphes 7 et 8 (actuellement 9 et 10) à l’article 72 dudit code – afin de permettre que les plus-values provenant de la cession de biens immeubles situés dans un État membre (le Portugal), par une personne résidant dans un autre État membre de l’Union européenne (la France) ne soient pas soumises, **en vertu d’un choix de l’assujetti**, à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d’opération aux plus-values réalisées par un résident de l’État dans lequel sont situés les biens immeubles ?

[omissis]

Lisbonne, le 30 avril 2019

L’arbitre

(José Rodrigo de Castro) [Or. 12]

[omissis] [omissis]

DOCUMENT DE TRAVAIL