



La législation nationale obligeant les résidents fiscaux espagnols à déclarer leurs biens ou leurs droits situés à l'étranger est contraire au droit de l'Union

Les restrictions à la libre circulation des capitaux qu'elle impose sont disproportionnées

Le 15 février 2017, la Commission a émis un avis motivé dans lequel elle a constaté l'incompatibilité avec le droit de l'Union de certains aspects de l'obligation des résidents fiscaux espagnols de déclarer les biens ou les droits situés à l'étranger¹ au moyen d'un formulaire dénommé « formulaire 720 ». Selon la Commission, les conséquences attachées au non-respect de cette obligation sont disproportionnées au regard des objectifs poursuivis par la législation espagnole, à savoir garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

En vertu de la législation nationale en cause, les résidents espagnols qui omettent de déclarer ou qui déclarent de manière imparfaite ou tardive les biens et les droits qu'ils détiennent à l'étranger s'exposent au redressement de l'impôt dû sur les sommes correspondant à la valeur de ces biens ou ces droits, y compris lorsque ces derniers ont été acquis au cours d'une période déjà prescrite, ainsi qu'à l'infliction d'une amende proportionnelle et d'amendes forfaitaires spécifiques.

Dans son arrêt de ce jour, **la Cour déclare que l'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du principe de libre circulation des capitaux.** En effet, l'obligation de présentation du « formulaire 720 » et les sanctions attachées à la méconnaissance ou au respect imparfait ou tardif de cette obligation, qui ne connaissent pas d'équivalent en ce qui concerne les biens ou les droits situés en Espagne, instituent une différence de traitement entre les résidents espagnols selon le lieu de localisation de leurs avoirs. Cette obligation étant de nature à dissuader, empêcher ou limiter les possibilités des résidents de cet État membre d'investir dans d'autres États membres, elle constitue une restriction à la liberté de circulation des capitaux.

La Cour souligne que **la législation en cause pourrait être justifiée par la réalisation des objectifs mentionnés** ci-dessus car, en dépit de l'existence de mécanismes d'échange d'informations ou d'assistance administrative entre les États membres, le niveau d'informations dont ces derniers disposent concernant les avoirs détenus par leurs résidents fiscaux à l'étranger est, globalement, plus faible que celui dont ils disposent au sujet des avoirs situés sur leur territoire. Toutefois, **l'examen de la Cour révèle que cette législation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs, et cela sous trois aspects.**

En premier lieu, elle estime que l'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la libre circulation des capitaux en prévoyant que l'inexécution ou le respect imparfait ou tardif de l'obligation d'information relative aux biens et aux droits situés à l'étranger entraîne l'imposition des revenus non déclarés correspondant à la valeur de ces avoirs en tant que « gains patrimoniaux non justifiés », sans possibilité, en pratique, de bénéficier de la prescription.

¹ Dont les biens immobiliers, comptes bancaires, titres, avoirs, valeurs ou droits représentatifs du capital social, de fonds propres ou du patrimoine de tout type d'entité, ou encore assurances-vie et invalidité dont ils disposent en dehors du territoire espagnol.

Selon la Cour, la présomption d'obtention de « gains patrimoniaux non justifiés » instituée par le législateur espagnol n'apparaît pas disproportionnée par rapport aux objectifs de garantie de l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dès lors, notamment, qu'elle peut être renversée par le contribuable. En revanche, **les choix faits en matière de prescription sont disproportionnés au regard de ces objectifs, dans la mesure où ils permettent à l'administration fiscale de procéder sans limitation dans le temps au redressement de l'impôt dû** au titre des sommes correspondant à la valeur des biens ou des droits situés à l'étranger et non déclarés, ou déclarés de manière imparfaite ou tardive, au moyen du « formulaire 720 ».

Ainsi, la Cour relève que **le dispositif adopté par le législateur espagnol, en plus de comporter un effet d'imprescriptibilité, permet aussi à l'administration fiscale de remettre en cause une prescription déjà acquise par le contribuable, ce qui porte atteinte à l'exigence fondamentale de sécurité juridique. En attachant des conséquences aussi lourdes à la méconnaissance d'une obligation déclarative, le législateur espagnol est allé au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.**

En deuxième lieu, la Cour estime que l'Espagne a aussi manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la libre circulation des capitaux en assortissant l'inexécution ou le respect imparfait ou tardif de l'obligation d'information relative aux biens et aux droits situés à l'étranger d'une amende proportionnelle de 150 % de l'impôt calculé sur les sommes correspondant à la valeur des biens ou des droits détenus à l'étranger. Cette amende peut être cumulée avec des amendes forfaitaires qui s'appliquent à chaque donnée ou catégorie de données manquante, incomplète, inexacte ou fautive devant figurer sur le « formulaire 720 ».

La Cour relève que **l'infliction de cette amende est directement liée à la méconnaissance d'obligations déclaratives**, puisqu'en sont seuls passibles les contribuables qui n'ont pas respecté l'obligation d'information. Ce non-respect suffit à entraîner le constat de l'existence d'une **infraction fiscale, considérée comme très grave** et punie de l'infliction de l'amende de 150 % du montant de l'imposition éludée, ce taux n'étant pas formulé comme un taux plafond. La Cour relève également que le taux très élevé de cette amende lui confère un **caractère extrêmement répressif**, et que **le cumul** de cette amende avec les amendes forfaitaires prévues par ailleurs **peut aboutir**, dans nombre de cas, **à porter le montant total des sommes dues par le contribuable à plus de 100 % de la valeur de ses biens ou de ses droits à l'étranger**. Cela constitue une **atteinte disproportionnée à la libre circulation des capitaux**.

En troisième lieu, la Cour juge que le législateur espagnol a également méconnu les obligations qui lui incombent en vertu de la libre circulation des capitaux en assortissant l'inexécution ou le respect imparfait ou tardif de l'obligation d'information relative aux biens et aux droits situés à l'étranger d'amendes forfaitaires dont le montant est sans commune mesure avec les sanctions prévues pour des infractions similaires dans un contexte purement national et dont le montant total n'est pas plafonné. Le montant de ces amendes est de 5 000 euros par donnée ou catégorie de données manquante, incomplète, inexacte ou fautive, avec un minimum de 10 000 euros, et d'un montant de 100 euros par donnée ou catégorie de donnée déclarée tardivement ou n'ayant pas été déclarée par la voie dématérialisée alors que cela était requis, avec un minimum de 1 500 euros.

La Cour relève à cet égard que **la loi espagnole sanctionne la méconnaissance de simples obligations déclaratives ou purement formelles par l'infliction d'amendes forfaitaires très élevées, puisqu'elles s'appliquent à chaque donnée ou catégorie de données concernée, qu'elles sont assorties, selon le cas, d'un montant plancher de 1 500 ou 10 000 euros et que leur montant total n'est pas plafonné.** La Cour tient également compte du fait que **ces amendes forfaitaires se cumulent avec l'amende proportionnelle de 150 %** et note que **leur montant est sans commune mesure avec celui des amendes qui sanctionnent la méconnaissance d'obligations similaires dans un contexte purement interne à l'Espagne.** Par conséquent, **ces amendes forfaitaires instituent une restriction disproportionnée à la libre circulation des capitaux.**

RAPPEL : Un recours en manquement, dirigé contre un État membre qui a manqué à ses obligations découlant du droit de l'Union, peut être formé par la Commission ou par un autre État membre. Si le manquement est constaté par la Cour de justice, l'État membre concerné doit se conformer à l'arrêt dans les meilleurs délais. Lorsque la Commission estime que l'État membre ne s'est pas conformé à l'arrêt, elle peut introduire un nouveau recours demandant des sanctions pécuniaires. Toutefois, en cas de non communication des mesures de transposition d'une directive à la Commission, sur sa proposition, des sanctions peuvent être infligées par la Cour de justice, au stade du premier arrêt.

Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas la Cour de justice.

Le [texte intégral](#) de l'arrêt est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.

Contact presse : Amanda Nouvel ☎ (+352) 4303 2524.

Des images du prononcé de l'arrêt sont disponibles sur « [Europe by Satellite](#) » ☎ (+32) 2 2964106.