



Résidents fiscaux en Espagne : selon l'avocat général Saugmandsgaard Øe, sont contraires au droit de l'Union les amendes forfaitaires infligées en cas d'inexécution ou d'exécution tardive de l'obligation d'information concernant la détention de biens et droits à l'étranger

S'agissant des comptes bancaires ouverts après le 1^{er} janvier 2016, la possibilité de redressement dont dispose l'administration fiscale, indépendamment de la date d'acquisition des avoirs concernés, ainsi que celle d'infliger une amende proportionnelle de 150 % en cas d'inexécution de cette obligation constituent elles aussi un manquement au droit de l'Union

L'Espagne a mis en place en 2012 une réglementation dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en ce qui concerne des avoirs situés en dehors de son territoire. Cette réglementation oblige les résidents fiscaux en Espagne à déclarer certains de leurs biens et droits situés à l'étranger au moyen d'un formulaire (le « formulaire 720 »). Il s'agit des comptes ouverts auprès d'entités financières, des titres représentatifs d'un capital social et d'autres éléments de patrimoine considérés comme tels en vertu de la réglementation en cause ainsi que des biens immobiliers. Le non-respect de cette obligation comporte les conséquences suivantes : i) la qualification des avoirs en tant que gains patrimoniaux non justifiés et leur intégration dans la base d'imposition générale indépendamment de la date d'acquisition des avoirs concernés, ii) l'imposition d'une amende proportionnelle de 150 % et iii) l'imposition d'amendes forfaitaires.

La Commission européenne a introduit un recours en manquement contre l'Espagne, car elle estime que ces trois conséquences et leurs modalités d'application constituent des restrictions disproportionnées qui portent atteinte notamment à la libre circulation des capitaux ¹, en rendant le transfert d'avoirs à l'étranger moins attrayant. Selon la Commission, ces trois conséquences sanctionnent l'inexécution de l'obligation d'information d'une manière très sévère, sans prendre en compte le fait que l'administration fiscale espagnole disposerait déjà des informations concernées, ou pourrait en disposer, en vertu du régime d'échange d'informations dans le domaine fiscal prévu par le droit de l'Union ².

Dans ses conclusions présentées ce jour, l'avocat général Henrik Saugmandsgaard Øe considère tout d'abord que **la réglementation espagnole constitue en effet une restriction aux mouvements de capitaux**, car elle peut dissuader, empêcher ou limiter les possibilités des résidents fiscaux en Espagne d'investir dans d'autres États. Toutefois, cette restriction **peut être justifiée par** les objectifs poursuivis, à savoir **la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**. La **question centrale** est donc celle de la **proportionnalité** de la réglementation espagnole.

La Commission a fait valoir, premièrement, que constitue une restriction disproportionnée le fait que la non-présentation ou la présentation tardive du formulaire 720 entraîne la qualification des avoirs objet du formulaire en tant que gains patrimoniaux non justifiés, sans possibilité d'invoquer la prescription.

¹ Article 63 du TFUE et article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen (EEE).

² Directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), telle que modifiée par la directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO 2014, L 359, p. 1).

En effet, selon la règle générale espagnole en matière fiscale, un délai de prescription s'applique aux gains patrimoniaux non justifiés, qui ne peuvent être intégrés dans la base d'imposition générale de la période fiscale au cours de laquelle l'administration fiscale les a découverts si un délai de quatre ans s'est écoulé à compter du moment où ils auraient dû être déclarés. Ce délai de prescription ne s'applique pas dans le cas des avoirs visés par le formulaire 720, si bien que l'administration fiscale peut procéder au redressement de la dette fiscale, indépendamment de la date d'acquisition des avoirs concernés et donc sans limitation dans le temps. C'est ce qu'il y a lieu de qualifier d'« effet d'imprescriptibilité ».

Selon la Commission, l'absence totale de prescription n'est pas nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par la réglementation en cause eu égard aux instruments existant en matière d'échange d'informations fiscales à l'échelle de l'Union, qui auraient considérablement évolué et qui permettraient actuellement aux États membres d'obtenir les informations nécessaires sur les biens et droits détenus à l'étranger afin de procéder aux contrôles fiscaux appropriés.

L'avocat général souligne que **la Commission n'a, dans une large mesure, pas apporté à la Cour les éléments nécessaires à la vérification de l'existence du manquement allégué.** D'une part, il estime que **la règle d'« effet d'imprescriptibilité » peut être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi.**

D'autre part, l'avocat général relève que **cette règle n'est pas nécessaire lorsque l'échange automatique et obligatoire d'informations fiscales est suffisant pour permettre à l'administration fiscale espagnole d'effectuer les contrôles nécessaires pour établir le montant correct des impôts.** En effet, dans ce cas, l'administration fiscale espagnole ne peut se prévaloir d'éventuelles difficultés pour l'appliquer.

Après avoir examiné les différents avoirs visés par le formulaire 720 au regard du régime d'échange d'informations fiscales, M. Saugmandsgaard Øe exprime des doutes sur le fait que les États membres ne disposent pas d'informations concernant les comptes préexistants et les avoirs visés par le formulaire 720 qui font l'objet d'échanges automatiques, à tout le moins pour ce qui est des biens immobiliers. Il constate néanmoins que **la Commission n'a pas fourni d'éléments permettant de vérifier l'existence d'un manquement à cet égard. C'est par rapport aux seuls comptes financiers ouverts après le 1^{er} janvier 2016 (« nouveaux comptes bancaires ») que la Commission a établi à suffisance de droit que l'administration fiscale espagnole dispose des informations nécessaires.** Il s'ensuit que **l'application de la règle d'« effet d'imprescriptibilité » est disproportionnée, car elle va au-delà de ce qui est nécessaire en ce qui concerne cette catégorie d'avoirs.**

En revanche, en ce qui concerne les avoirs par rapport auxquels l'administration fiscale espagnole ne dispose pas de ces informations, l'avocat général considère que cette règle n'est pas disproportionnée compte tenu notamment du degré d'harmonisation atteint jusqu'à présent dans le domaine de la fiscalité, qui est très limité, ainsi que du besoin des États membres de lutter contre la fraude fiscale. À son avis, les États membres disposent d'une large marge d'appréciation dans ce domaine, y compris celle d'appliquer la règle en l'occurrence.

L'avocat général ajoute que **la Commission n'a pas apporté la preuve** qu'il s'agirait, en l'espèce, d'une **présomption irréfragable de fraude fiscale.**

La Commission a fait valoir, deuxièmement, que constitue une restriction disproportionnée le fait d'infliger automatiquement une amende forfaitaire de 150 % en cas de non-présentation ou de présentation tardive du formulaire 720, et cela tant en raison de la sévérité de l'amende que de son caractère automatique et non modulable, d'autant plus qu'il s'agirait d'une **obligation formelle.**

L'avocat général relève que **l'amende de 150 % ne sanctionne pas l'inexécution d'une simple obligation formelle, mais l'inexécution de l'obligation matérielle de paiement de l'impôt** à laquelle elle est directement liée. En effet, elle n'est imposée que lorsque le contribuable possède des avoirs à l'étranger pour lesquels il ne s'est pas acquitté de l'impôt auquel il était tenu et elle est

calculée sur la base du montant de l'impôt dû. Par ailleurs, l'inexécution de l'obligation formelle liée au formulaire 720 est sanctionnée par le biais des amendes forfaitaires précitées.

L'avocat général considère que **la Commission n'a pas apporté la preuve qu'une amende de 150 % serait infligée de manière automatique et non modulable** en cas d'inexécution des obligations liées au formulaire 720. Il ajoute qu'en cas de dissimulation d'avoirs, l'amende qui serait alors infligée au contribuable ne lui apparaît pas comme étant disproportionnée. Selon l'avocat général, cette sanction doit être comparée à celles que prévoit le droit espagnol en cas de dissimulation réitérée et systématique de biens dans des situations internes, permettant d'infliger, d'après le gouvernement espagnol, des amendes allant jusqu'à 150 %. **La Commission n'a fourni aucun argument permettant de rejeter cette comparaison et elle n'a pas davantage apporté la preuve que la sanction infligée en cas d'avoirs dissimulés à l'étranger serait plus sévère que celles appliquées dans des cas internes.**

En revanche, M. Saugmandsgaard Øe considère que **l'application de l'amende est disproportionnée en cas d'inexécution de l'obligation d'information relative aux nouveaux comptes bancaires.**

La Commission a fait valoir, troisièmement, que constitue une restriction disproportionnée le fait d'infliger, en cas de non présentation ou de présentation tardive du formulaire 720, des amendes forfaitaires d'un taux supérieur à celui des sanctions prévues par le régime général de sanction pour des infractions similaires.

La réglementation espagnole sanctionne en tant qu'infractions fiscales « très graves » la non-présentation ou la présentation hors délai du formulaire 720 et la mention d'informations incomplètes, inexacts ou fausses. Les sanctions les plus sévères impliquent l'imposition d'une amende forfaitaire de 5 000 euros pour chaque donnée ou ensemble de données liées à un même compte/bien, immeuble/etc., avec une amende minimale de 10 000 euros. En cas de déclaration hors délai sans requête préalable de l'administration fiscale, une amende de 100 euros est prévue pour chaque donnée ou ensemble de données, avec une amende minimale de 1 500 euros.

L'avocat général considère que **ces amendes forfaitaires sont disproportionnées.** En effet, **l'obligation de présenter le formulaire 720 constitue une obligation formelle**, dont la non-exécution ne cause aucun préjudice économique direct au fisc, prenant la forme d'une **obligation à caractère général** qui s'adresse directement au contribuable. M. Saugmandsgaard Øe observe que **ces amendes forfaitaires sont 15, 50 et 66 fois plus élevées que celles appliquées dans des situations internes.** Même en tenant compte de la marge d'appréciation dont disposent les États membres afin d'établir les sanctions appropriées, **ces amendes sont tellement élevées qu'elles paraissent disproportionnées, sans qu'il soit nécessaire de faire ici la distinction entre les différentes catégories de biens.**

L'avocat général propose donc à la Cour de déclarer que **l'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent** de garantir la liberté consacrée à l'article 63 TFUE (capitaux) ainsi que la liberté correspondante prévue à l'accord sur l'EEE, **dans la mesure où l'administration fiscale peut, indépendamment de la date d'acquisition des avoirs concernés, en cas d'inexécution ou d'exécution tardive de l'obligation d'information relative aux nouveaux comptes bancaires, procéder à un redressement au titre de la dette fiscale qui en résulte et infliger une amende proportionnelle de 150 % en cas d'inexécution de cette même obligation.** Le fait d'infliger, en cas d'inexécution de l'obligation d'information relative aux biens et droits à l'étranger ou de présentation tardive du formulaire 720, des amendes forfaitaires plus sévères que les sanctions prévues par le régime général de sanction pour des infractions similaires constitue également un manquement au titre de ces articles.

RAPPEL : Les conclusions de l'avocat général ne lient pas la Cour de justice. La mission des avocats généraux consiste à proposer à la Cour, en toute indépendance, une solution juridique dans l'affaire dont ils sont chargés. Les juges de la Cour commencent, à présent, à délibérer dans cette affaire. L'arrêt sera rendu à une date ultérieure.

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](#) des conclusions est publié sur le site CURIA le jour de la lecture.

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