

CIRCULATION DES CAPITAUX

1076

« L'effet d'imprescriptibilité » des articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI face à la liberté de circulation des capitaux

À propos de CJUE, 27 janv. 2022, aff. C-788/19, Commission c/ Espagne

Solution. - La CJUE juge la législation espagnole visant à lutter contre la dissimulation d'avoirs à l'étranger contraire au droit de l'Union. Elle considère qu'en cas de manquements aux obligations déclaratives l'imposition des « gains patrimoniaux non justifiés », indépendamment de leur date d'acquisition, ne permet pas, en pratique, de bénéficier de la prescription et méconnaît ainsi la liberté de circulation des capitaux en allant au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Impact. - Le régime d'imposition prévu aux articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI pour réprimer la dissimulation d'avoirs à l'étranger - récemment déclaré conforme à la Constitution - partage avec le dispositif espagnol le même effet d'imprescriptibilité. Dès lors se pose la question de sa compatibilité avec la liberté de circulation des capitaux.

MARC PELLETIER,
professeur à l'université Paris VIII,
codirecteur du CRJPS, avocat associé, Frenkel
& Associés

CJUE, 27 janv. 2022, aff. C-788/19,
Commission c/ Espagne

Ndlr : cette note a été publiée *in Dr. fisc. 2022*,
n° 6, act. 52.

1 - **A** compter des années 2010, dans un contexte de renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, de nombreux États ont institué ou renforcé des dispositifs destinés à réprimer la dissimulation d'avoirs à l'étranger. Ainsi, en 2012, l'Espagne a imposé à ses résidents des obligations déclaratives portant notamment sur les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie ouverts ou souscrits à l'étranger au moyen d'un « formulaire 720 ». La méconnaissance de cette obligation déclarative conduit à regarder les avoirs dissimulés comme des « gains patrimoniaux non justifiés » soumis à l'impôt au titre de la première année non prescrite et s'accompagne du prononcé de sanctions proportionnelles et forfaitaires. Saisie par la Commission d'un recours en manquement, la Cour de justice vient de juger, dans un arrêt du 27 janvier 2022 (CJUE, 1^{er} ch., 27 janv. 2022, aff. C-788/19, Commission c/ Espagne : *Dr. fisc. 2022*, n° 5, act. 48), que l'Espagne a ainsi méconnu la liberté de 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 ;

- 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 de ces biens ou de ces droits, pouvant être cumulée avec des amendes forfaitaires, et

- 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 ».

2 - L'arrêt retient tout particulièrement l'attention à raison du premier élément constitutif du manquement constaté par la Cour relatif à l'impossibilité, en pratique, de bénéficier de la prescription - même si les autres aspects de l'arrêt relatifs aux sanctions appelleraient également des commentaires. Après avoir considéré que la situation devait être examinée au regard de la liberté de circulation des capitaux (pts 10 à 15) et que les mesures litigieuses constituaient une restriction aux mouve-

ments de capitaux (pts 18 à 20) en écartant, au passage, l'argument avancé par l'Espagne tiré de ce que des personnes qui dissimulent des avoirs pour des motifs fiscaux ne peuvent se prévaloir de cette liberté de circulation, la Cour admet, dans un premier temps, la proportionnalité de cette restriction justifiée - sans surprise - par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (pts 22 à 24). La Commission reprochait plus précisément à la législation espagnole la qualification des avoirs dissimulés à l'étranger comme « gains patrimoniaux non justifiés » sans possibilité de bénéficier de la prescription. « Selon la Commission, l'inexécution de l'obligation d'information ou la présentation imparfaite ou tardive du "formulaire 720" entraînent des conséquences disproportionnées au regard des objectifs poursuivis par le législateur espagnol, en ce qu'elles font naître une présomption irréfragable d'obtention d'un revenu non déclaré, égal à la valeur des biens ou des droits en cause, entraînant la taxation des sommes correspondantes dans le chef du contribuable, sans que celui-ci puisse se prévaloir des règles de prescription ou échapper à l'imposition en faisant valoir qu'il a, par le passé, acquitté l'impôt dû au titre de ces biens ou de ces droits » (pt 25). De son côté, l'Espagne soutenait notamment que « le droit espagnol comporte seulement une particularité quant au point de départ du délai de prescription, qui, selon la règle de l'actio nata, ne commence à courir qu'à la date à laquelle l'administration fiscale a connaissance de l'existence

des biens ou des droits pour lesquels l'obligation d'information n'a pas été respectée ou l'a été de manière imparfaite ou tardive » (pt 26). Pour se prononcer, la Cour rappelle les dispositions de l'article 39, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoyant « que le contribuable qui n'aurait pas respecté l'obligation d'information ou qui l'aurait fait de manière imparfaite ou tardive peut échapper à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt dû au titre du plus ancien des exercices fiscaux non prescrits, en tant que gains patrimoniaux non justifiés, des sommes correspondant à la valeur de ses biens ou de ses droits non déclarés au moyen du «formulaire 720» en apportant la preuve que ces biens ou ces droits ont été acquis au moyen de revenus déclarés ou de revenus obtenus au cours d'exercices fiscaux pour lesquels il n'était pas assujéti à l'impôt » (pt 29). Elle estime « d'une part, que la présomption d'obtention de gains patrimoniaux non justifiés instituée par le législateur espagnol n'est pas fondée sur la seule détention de biens ou de droits à l'étranger par le contribuable, son déclenchement étant lié à la méconnaissance ou au respect tardif, par ce dernier, des obligations déclaratives spécifiques qui lui incombent au titre de ces biens ou de ces droits. D'autre part, selon les informations fournies à la Cour, le contribuable peut renverser cette présomption non seulement en apportant la preuve que les biens ou les droits en cause ont été acquis au moyen de revenus déclarés ou de revenus obtenus au cours d'exercices fiscaux au titre desquels il n'était pas assujéti à l'impôt, mais aussi, lorsqu'il n'est pas en mesure d'apporter une telle preuve, en faisant valoir qu'il s'est acquitté de son obligation de paiement de l'impôt au titre des revenus ayant servi à acquérir ces biens ou ces droits, ce qu'il appartient alors à l'administration fiscale de vérifier » (pt 31). La Cour en déduit que « dans ces conditions, la présomption 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 » (pt 32) et d'ajouter que « l'impossibilité, pour le contribuable, de renverser cette présomption en faisant valoir que les biens ou les droits au titre desquels il n'a pas respecté l'obligation d'information ou l'a fait de manière imparfaite ou tardive ont été acquis au cours d'une période prescrite ne saurait infirmer cette conclusion. En effet, l'invocation d'une règle de prescription n'est pas de nature à remettre en cause une présomption de fraude ou d'évasion fiscales, mais permet seulement de faire échec aux conséquences que devrait emporter l'application de cette présomption » (pt 33). La Cour aurait pu s'en tenir à ce premier temps

de l'analyse, dont la dernière affirmation peut sembler assez théorique. Elle serait restée globalement en phase avec la position exprimée par l'avocat général Henrik Saugmandsgaard Øe dans ses conclusions du 15 juillet 2021.

3 - Poursuivant son analyse, la Cour considère toutefois qu'il y a lieu de « vérifier si les choix faits par le législateur espagnol en matière de prescription n'apparaissent pas, par eux-mêmes, disproportionnés au regard des objectifs poursuivis » (pt 34). Elle entreprend ainsi d'approfondir un contrôle qu'elle a déjà eu l'occasion d'exercer par le passé. Examinant à nouveau les dispositions pertinentes de la législation espagnole, elle estime que celles-ci « permettent, en réalité, 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». Il en va ainsi même en considérant que le législateur espagnol a seulement entendu, en application de la règle de l'actio nata, décaler le point de départ du délai de prescription et le fixer à la date à laquelle l'administration fiscale acquiert pour la première fois connaissance de l'existence des biens ou des droits détenus à l'étranger, dès lors que ce choix aboutit, en pratique, à permettre à l'administration d'imposer pendant une période indéfinie les revenus correspondant à la valeur de ces avoirs, sans tenir compte de l'exercice ou de l'année au titre desquels l'imposition des sommes correspondantes était normalement due » (pt 35). La Cour souligne, par ailleurs, « que le non-respect ou le respect tardif de l'obligation d'information entraîne l'inclusion dans l'assiette de l'impôt dû par le contribuable des sommes correspondant à la valeur des biens ou des droits non déclarés situés à l'étranger, y compris lorsque ces biens ou ces droits sont entrés dans son patrimoine au cours d'une année ou d'un exercice déjà prescrits à la date à laquelle il devait s'acquitter de l'obligation d'information. En revanche, le contribuable qui s'est acquitté dans les délais impartis de cette obligation conserve le bénéfice de la prescription au titre des éventuels revenus dissimulés ayant servi à acquérir les biens ou les droits qu'il détient à l'étranger » (pt 36). La conclusion qu'en tire la Cour mérite d'être intégralement citée. « Il résulte de ce qui précède non seulement que le dispositif adopté par le législateur espagnol comporte un effet d'imprescriptibilité, mais également qu'il permet à l'administration fiscale de remettre en cause une prescription déjà acquise par le contribuable » (pt 37). « Or, si le législateur national peut instituer un délai de prescription prolongé dans le but de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude et

l'évasion fiscales liées à la dissimulation d'avoirs à l'étranger, à condition que la durée de ce délai n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs compte tenu, notamment, des mécanismes d'échange d'informations et d'assistance administrative entre États membres (voir arrêt du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 et C-157/08, EU : C : 2009 :368, points 66, 72 et 73), il ne saurait en aller de même de l'institution de mécanismes revenant, en pratique, à prolonger indéfiniment la période pendant laquelle l'imposition peut avoir lieu ou permettant de revenir sur une prescription déjà acquise » (pt 38). « En effet, l'exigence fondamentale de sécurité juridique s'oppose, en principe, à ce que les autorités publiques puissent faire indéfiniment usage de leurs pouvoirs pour mettre un terme à une situation illégale (voir, par analogie, arrêt du 14 juillet 1972, Geigy/Commission, 52/69 EU : C : 1972 :73, point 21) » (pt 39). « En l'espèce, ainsi qu'il a été indiqué aux points 35 et 36 du présent arrêt, la possibilité pour l'administration fiscale d'agir sans limitation dans le temps, voire de remettre en cause une prescription déjà acquise, résulte seulement du non-respect par le contribuable de la formalité consistant à satisfaire, dans les délais impartis, à l'obligation d'information relative aux biens ou aux droits qu'il détient à l'étranger » (pt 40). « En attachant des conséquences aussi lourdes à la méconnaissance d'une telle obligation déclarative, le choix fait par le législateur espagnol va au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sans qu'il y ait lieu de s'interroger sur les conséquences à tirer de l'existence de mécanismes d'échange d'informations ou d'assistance administrative entre États membres » (pt 41).

4 - La position adoptée par la CJUE dans l'arrêt Commission c/ Espagne est importante à double titre. En premier lieu, la Cour retient une conception exigeante du principe de sécurité juridique. Celui-ci s'oppose non seulement à l'absence de prescription du droit de reprise de l'administration - ce qui n'est pas nouveau au niveau européen, ni au niveau français sur le fondement du principe général du droit de sécurité juridique (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, Polynésie française c/ Zannier : JurisData n° 2014-014741 ; Lebon, p. 171 ; Dr. fisc. 2014, n° 41, comm. 582, concl. F. Aladjidi, note S. Austray ; Procédures 2014, comm. 258, note O. Négrin ; RJF 2014, n° 934) - mais également à l'application de règles qui, tout en prévoyant formellement des règles de prescription, ont en réalité un « effet d'imprescriptibilité » sur les situations en cause. Le terme d'effet d'imprescriptibilité employé par la Cour est

d'ailleurs nouveau. Utilisé par l'avocat général, il est emprunté à la Commission qui, dans ses écritures, désignait ainsi l'absence de prescription liée au fait que, en cas de manquement à l'obligation de souscription du « formulaire 720 », l'imposition des « gains patrimoniaux non justifiés » est due, indépendamment de la date d'acquisition des avoirs concernés. En second lieu, la Cour choisit de retenir une solution de principe au regard de la seule liberté de circulation des capitaux sans s'interroger sur les conséquences à tirer de mécanismes d'échanges d'informations ou d'assistance administrative entre États membres. Sur ce point, elle s'écarte nettement de la solution - restrictive - préconisée par l'avocat général Saugmandsgaard Øe qui estimait qu'un manquement de l'Espagne ne pouvait être caractérisé qu'à l'égard des comptes bancaires ouverts après le 1er janvier 2016 au sein de l'Union européenne. À compter de cette date, correspondant à l'expiration du délai de transposition de la directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'administration fiscale bénéficiait en effet des informations suffisantes - au travers notamment de l'échange automatique d'informations - pour imposer les avoirs figurant sur les nouveaux comptes non déclarés. Dans la mesure où le droit dérivé n'entre pas en ligne de compte dans la condamnation de l'effet d'imprescriptibilité de la législation espagnole, la méconnaissance de la liberté de circulation des capitaux peut être invoquée aussi bien pour les situations concernant les États membres de l'Union que pour celles intéressant les États tiers.

5 - À la lumière de la solution retenue dans l'arrêt *Commission c/ Espagne*, la conformité à la liberté de circulation des capitaux du mécanisme français de taxation des avoirs dissimulés à l'étranger prévu aux articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI, issus de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, se pose en des termes nouveaux. Certes, les régimes espagnol et français diffèrent au plan technique. Alors que le législateur espagnol a - très classiquement - entendu soumettre les contribuables n'ayant pas souscrit le « formulaire 720 et disposant de « gains patrimoniaux non justifiés » à l'IR et à l'IS, le législateur français a fait preuve de créativité. Il a préféré soumettre les contribuables ayant dissimulé des avoirs à l'étranger aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG) dans le cadre d'un régime d'imposition sui generis qui leur est réservé. Afin de neutraliser par avance toute critique pouvant être formulée sur le terrain de la rétroactivité ou de l'application de la loi dans le temps au regard des impôts existants

(IR, ISF, droits de succession...), le législateur national s'est inspiré de la procédure de demande de justifications de l'article L. 16 du LPF et de la taxation des dons manuels de l'article 757 du CGI pour créer un hybride fiscal. Ainsi, un contribuable qui, au moins une fois au cours des dix années, a méconnu les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 et 1649 A du CGI peut être destinataire, sur le fondement de l'article L. 23 C du LPF, d'une demande d'éclaircissement ou de justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie non déclaré. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante après mise en demeure, le contribuable est taxé d'office aux DMTG sur le fondement de l'article 755 du CGI, les avoirs non justifiés étant réputés constituer - au moyen d'une fiction fiscale assumée - un patrimoine acquis à titre gratuit. L'imposition est assise sur la valeur la plus élevée des avoirs au cours des dix dernières années, diminuée du montant à hauteur duquel les avoirs ont pu être justifiés, et liquidée au taux de 60 %. Rappelons que l'article 755 du CGI ne constitue pas un nouveau cas d'imposition de portée générale des avoirs détenus à l'étranger. Il ne peut être appliqué qu'aux contribuables qui, d'une part, ont méconnu l'obligation de déclarer leurs comptes à l'étranger et qui, d'autre part, ne sont pas en mesure de justifier de l'origine et des modalités d'acquisition de ces avoirs. Une seconde différence entre les régimes espagnol et français doit être mentionnée. Alors que le législateur espagnol a prévu l'application de sanctions proportionnelles et forfaitaires en cas d'imposition des « gains patrimoniaux non justifiés », le législateur français n'a pas prévu de mesures répressives accompagnant la mise en œuvre des articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI. Cette différence est toutefois dépourvue d'incidence dans la mesure où la Cour a jugé que l'effet d'imprescriptibilité est, par lui-même, contraire à la liberté de circulation des capitaux (pt 41) - ce que confirme d'ailleurs le dispositif de l'arrêt, le premier aspect caractérisant le manquement imputé à l'Espagne étant séparé des deux suivants par un point-virgule.

6 - Au-delà de ces différences, les régimes espagnol et français présentent des traits communs et partagent en particulier le même effet d'imprescriptibilité. Dans les deux cas, le fait générateur et l'année au titre de laquelle l'imposition est due sont retardés. Côté espagnol, une fois découverts, « les gains patrimoniaux non justifiés » que constituent les avoirs pour lesquels les obligations déclaratives n'ont pas été respectées sont imposés au titre du plus ancien des exercices fiscaux non prescrits. Côté français, l'imposition aux DMTG est

due au titre de l'année au cours de laquelle le contribuable n'a pas répondu de manière satisfaisante à la demande adressée en application de l'article L. 23 C du LPF. Dans les deux cas, l'imposition des avoirs est indépendante et même décorrélée de leur date d'acquisition et des années au titre desquelles l'imposition de ces sommes était normalement due. De même, si les dispositifs espagnol et français admettent tous deux la preuve contraire pour faire échec à leur application, celle-ci porte uniquement sur le fait que les « biens ou les droits dont il [le contribuable] est détenteur ont été acquis au moyen de revenus déclarés ou de revenus obtenus au cours d'exercices fiscaux pour lesquels il n'était pas assujéti à cet impôt » (côté espagnol) ou « sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs » (côté français). La date d'acquisition des avoirs et la prescription du droit de reprise étant respectivement indifférente et ignorée, rien ne fait, en pratique, obstacle à la mise en œuvre de ces instruments de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Au même titre que le dispositif espagnol, le régime d'imposition prévu aux articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI offre donc « la possibilité pour l'administration fiscale d'agir sans limitation dans le temps, voire de remettre en cause une prescription déjà acquise » laquelle « résulte seulement du non-respect par le contribuable de la formalité consistant à satisfaire, dans les délais impartis, à l'obligation d'information relative aux biens ou aux droits qu'il détient à l'étranger ». Transposant la conclusion de la Cour, il n'y a guère d'effort à fournir pour en déduire que « le choix fait par le législateur » français « va au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ».

7 - Alors que le Conseil constitutionnel vient d'écarter lapidairement l'ensemble des critiques dirigées contre les articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI - dont certaines étaient, en substance, très proches des griefs formulés par la Commission à l'encontre de la législation espagnole - et de déclarer conformes à la Constitution le premier alinéa de chacun de ces deux textes (*Cons. const.*, 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, *Claude-Alain L. : Dr. fisc.* 2021, n° 42, act. 527), le débat relatif à la conformité de ce dispositif de lutte contre la fraude fiscale aux normes supérieures devrait très prochainement se déplacer sur le terrain européen. Plus largement, l'effet d'imprescriptibilité qu'entend prohiber la Cour de justice constituera probablement une nouvelle grille de lecture des restrictions pouvant être apportées aux grandes libertés au regard de laquelle seront examinés de nombreux dispositifs nationaux.