



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

27 janvier 2022*

« Manquement d'État – Article 258 TFUE – Liberté de circulation des capitaux – Obligation d'information concernant les biens ou les droits détenus dans d'autres États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE) – Méconnaissance de cette obligation – Prescription – Sanctions »

Dans l'affaire C-788/19,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 23 octobre 2019,

Commission européenne, représentée initialement par M^{mes} C. Perrin, N. Gossement et M. Jáuregui Gómez, en qualité d'agents, puis par M^{mes} C. Perrin et N. Gossement, en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

Royaume d'Espagne, représenté par MM. L. Aguilera Ruiz et S. Jiménez García, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (première chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, vice-président de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 juillet 2021,

rend le présent

* Langue de procédure : l'espagnol.

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que :
- en prévoyant que l'inexécution de l'obligation d'information relative aux biens et aux droits situés à l'étranger ou la présentation tardive du « formulaire 720 » entraîne la qualification de ces avoirs de « gains patrimoniaux non justifiés » sans possibilité d'invoquer la prescription ;
 - en infligeant automatiquement une amende proportionnelle de 150 % en cas d'inexécution de l'obligation d'information relative aux biens et aux droits situés à l'étranger ou de présentation tardive du « formulaire 720 », et
 - en infligeant, en cas d'inexécution de l'obligation d'information relative aux biens et aux 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,

le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 21, 45, 49, 56 et 63 TFUE ainsi que des articles 28, 31, 36 et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'« accord EEE»).

Le cadre juridique

- 2 Aux termes de la dix-huitième disposition additionnelle à la Ley 58/2003 General Tributaria (loi 58/2003, portant loi fiscale générale), du 17 décembre 2003, telle que modifiée par la loi 7/2012 (ci-après la « loi fiscale générale ») :

« 1. Conformément aux articles 29 et 93 de la présente loi, les assujettis sont tenus de fournir aux autorités fiscales, dans les conditions arrêtées par voie réglementaire, les informations suivantes :

- a) Les informations relatives aux comptes situés à l'étranger, ouverts auprès des établissements qui exercent des activités bancaires ou de crédit, et dont les intéressés sont titulaires ou bénéficiaires, ou pour lesquels ils possèdent, sous quelque forme que ce soit, une autorisation ou un droit de disposition.
- b) Les informations relatives à tous titres, avoirs, valeurs ou droits représentatifs du capital social, de fonds propres ou du patrimoine de tout type d'entité, ou concernant la cession de fonds propres à des tiers, dont les intéressés sont titulaires et qui sont déposés ou situés à l'étranger, ainsi que les informations relatives aux assurances-vie ou invalidité dont ils sont preneurs et aux rentes viagères ou temporaires dont ils sont bénéficiaires à la suite d'un transfert de capital en numéraire, ou encore les informations relatives aux biens mobiliers ou immobiliers acquis auprès d'entités établies à l'étranger.
- c) Les informations relatives aux biens immobiliers et aux droits sur les biens immobiliers situés à l'étranger dont ils sont propriétaires.

[...]

2. Régime d'infractions et de sanctions.

Constitue une infraction fiscale le fait de ne pas présenter dans le délai prescrit les déclarations informatives prévues dans la présente disposition additionnelle ou d'y inclure des informations incomplètes, inexactes ou fausses.

Constitue également une infraction fiscale la présentation desdites déclarations par des moyens autres qu'électroniques, informatiques et télématiques, lorsqu'il est prévu de procéder par ces moyens.

Les infractions précitées sont très graves et sont punies conformément aux règles suivantes :

- a) Le non-respect de l'obligation de déclarer des comptes détenus auprès d'établissements de crédit situés à l'étranger est puni d'une amende forfaitaire de 5 000 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à un même compte qui aurait dû figurer dans la déclaration, ou pour toute donnée fournie de manière incomplète, inexacte ou fausse, l'amende minimum étant fixée à 10 000 euros.

L'amende est de 100 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à un même compte, avec un minimum de 1 500 euros, lorsque la déclaration a été présentée hors délai, sans requête préalable de l'administration fiscale. La même sanction s'applique en cas de présentation de la déclaration par des moyens autres qu'électroniques, informatiques et télématiques, lorsqu'il est prévu de procéder par ces moyens.

- b) Le non-respect de l'obligation de déclarer les titres, avoirs, valeurs, droits, assurances et rentes déposés, gérés ou obtenus à l'étranger, est puni d'une amende forfaitaire de 5 000 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à chaque élément de patrimoine pris individuellement, selon la catégorie considérée, qui aurait dû figurer dans la déclaration ou pour toute donnée fournie de manière incomplète, inexacte ou fausse, avec un minimum de 10 000 euros.

L'amende est de 100 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à chaque élément de patrimoine pris individuellement, selon la catégorie considérée, avec un minimum de 1 500 euros, lorsque la déclaration a été présentée hors délai, sans requête préalable de l'administration fiscale. La même sanction s'applique en cas de présentation de la déclaration par des moyens autres qu'électroniques, informatiques et télématiques, lorsqu'il est prévu de procéder par ces moyens.

- c) Le non-respect de l'obligation de déclarer les biens immeubles et les droits sur des biens immeubles situés à l'étranger est puni d'une amende forfaitaire de 5 000 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à un même bien immeuble ou à un même droit sur un bien immeuble qui aurait dû figurer dans la déclaration, ou pour toute donnée fournie de manière incomplète, inexacte ou fausse, l'amende minimum étant fixée à 10 000 euros.

L'amende est de 100 euros pour chaque donnée ou ensemble de données se rapportant à un même bien immeuble ou à un même droit sur un bien immeuble, avec un minimum de 1 500 euros, lorsque la déclaration a été présentée hors délai sans requête préalable de l'administration fiscale. La même sanction s'applique en cas de présentation de la déclaration par des moyens autres qu'électroniques, informatiques et télématiques, lorsqu'il est prévu de procéder par ces moyens.

Les infractions et les sanctions régies par la présente disposition additionnelle ne se cumulent pas avec celles prévues aux articles 198 et 199 de la présente loi.

3. Les lois régissant chaque impôt peuvent prévoir des conséquences spécifiques en cas de non-respect de l'obligation d'information prévue par la présente disposition additionnelle. »

- 3 L'article 39 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (loi 35/2006, relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et modifiant partiellement les lois relatives aux impôts sur les sociétés, sur le revenu des non-résidents et sur le patrimoine), du 28 novembre 2006, telle que modifiée par la loi 7/2012 (ci-après la « loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques »), intitulé « Gains patrimoniaux non justifiés », dispose :

« 1. Sont considérés comme des gains patrimoniaux non justifiés les biens ou les droits dont la possession, la déclaration ou l'acquisition ne correspondent pas à des revenus ou capitaux déclarés par le contribuable, ainsi que l'inscription de dettes inexistantes dans une déclaration au titre du présent impôt ou de l'impôt sur la fortune, ou leur inscription dans les livres ou registres officiels.

Les gains patrimoniaux non justifiés sont intégrés dans la base d'imposition générale de la période fiscale au cours de laquelle ils ont été découverts, à moins que le contribuable ne démontre qu'il a acquis la propriété des droits ou des biens en question au cours d'une période prescrite.

2. En tout état de cause, la possession, la déclaration ou l'acquisition de biens ou de droits pour lesquels l'obligation d'information visée dans la dix-huitième disposition additionnelle de la [loi fiscale générale] n'a pas été respectée dans les délais impartis, sont traitées comme des gains patrimoniaux non justifiés et sont intégrées dans la base d'imposition générale du plus ancien des exercices fiscaux non prescrits et encore susceptibles d'être régularisés.

Toutefois, les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que les biens ou les droits dont il 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. »

- 4 L'article 121 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (loi 27/2014, relative à l'impôt sur les sociétés), du 27 novembre 2014 (ci-après la « loi relative à l'impôt sur les sociétés »), intitulé « Biens et droits non comptabilisés ou non déclarés : obtention présumée de revenus », prévoit :

« 1. Les éléments de patrimoine détenus par le contribuable et non inscrits dans sa comptabilité sont présumés acquis au moyen de revenus non déclarés.

Cette présomption existe également en cas de dissimulation partielle de la valeur d'acquisition.

2. Les éléments de patrimoine non inscrits dans la comptabilité sont présumés appartenir au contribuable dès lors que ce dernier est en possession de ceux-ci.

3. Le montant des revenus non déclarés est présumé égal à la valeur d'acquisition des biens ou droits non inscrits dans la comptabilité, moins le montant des dettes réelles contractées pour financer cette acquisition, également non comptabilisées. Le montant net ne peut en aucun cas être négatif.

Le montant de la valeur d'acquisition est vérifié au regard des pièces justificatives correspondantes ou, si cela n'est pas possible, au regard des règles d'évaluation prévues par la [loi fiscale générale].

4. Il y a présomption de revenus non déclarés lorsque des dettes inexistantes sont inscrites dans la comptabilité du contribuable.

5. Le montant des revenus établi sur la base des présomptions précitées est rattaché au plus ancien des exercices fiscaux non prescrits, à moins que le contribuable ne démontre qu'il correspond à un ou plusieurs autres exercices.

6. En tout état de cause, les biens ou les droits pour lesquels l'obligation d'information visée dans la dix-huitième disposition additionnelle de la [loi fiscale générale] n'a pas été respectée dans les délais impartis sont considérés comme ayant été obtenus au moyen de revenus non déclarés rattachés au plus ancien des exercices fiscaux non prescrits et qui sont encore susceptibles d'être régularisés.

Toutefois, les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que les biens ou les droits dont il est détenteur ont été acquis au moyen de revenus déclarés ou obtenus au cours d'exercices fiscaux pour lesquels il n'était pas assujéti au présent impôt.

[...] »

5 La première disposition additionnelle à la loi 7/2012, intitulée « Régime de sanctions en cas de gains patrimoniaux non justifiés et d'obtention présumée de revenus », est ainsi libellée :

« L'application des dispositions de l'article 39, paragraphe 2, de la [loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques] et de l'article 134, paragraphe 6, du texte consolidé de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, approuvé par le décret royal législatif 4/2004, du 5 mars 2004], dont les dispositions ont par la suite été reprises à l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés], détermine l'infraction fiscale, qui sera considérée comme très grave, et sera punie d'une amende de 150 % du montant de la sanction.

La sanction est assise sur la valeur du montant total résultant de l'application des articles visés au paragraphe précédent. [...] »

La procédure précontentieuse

6 Par lettre de mise en demeure du 20 novembre 2015, la Commission a appelé l'attention des autorités espagnoles sur l'incompatibilité avec le droit de l'Union de certains aspects de l'obligation de déclarer les biens ou les droits situés à l'étranger au moyen du « formulaire 720 ». Selon elle, les conséquences attachées au non-respect de cette obligation étaient disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi par la législation espagnole.

7 À la suite de la réponse transmise par le Royaume d'Espagne, le 29 février 2016, dans laquelle cet État membre contestait l'existence d'une quelconque incompatibilité avec le droit de l'Union, la Commission a émis, le 15 février 2017, un avis motivé dans lequel elle maintenait la position communiquée dans sa lettre de mise en demeure.

- 8 Par lettres des 12 avril 2017 et 31 mai 2019, le Royaume d'Espagne a répondu à cet avis motivé. Il faisait valoir, en substance, en s'appuyant sur certains exemples pratiques, que la législation en cause était compatible avec le droit de l'Union.
- 9 N'ayant pas été convaincue par les arguments du Royaume d'Espagne, la Commission a, le 23 octobre 2019, introduit le présent recours, sur le fondement de l'article 258 TFUE.

Sur le recours

Sur les libertés en cause

- 10 Par son recours, la Commission estime que le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent au titre des articles 21, 45, 49, 56 et 63 TFUE ainsi que des articles 28, 31, 36 et 40 de l'accord EEE du fait des conséquences attachées par sa législation à la méconnaissance ou au respect imparfait ou tardif de l'obligation de déclarer les biens ou les droits situés à l'étranger au moyen du « formulaire 720 ».
- 11 Il convient de rappeler que, lorsqu'une mesure nationale se rapporte à plusieurs des libertés de circulation garanties par les traités, la Cour examine la mesure en cause, en principe, au regard de l'une seulement de ces libertés s'il s'avère, au regard de l'objet de cette mesure, que les autres sont tout à fait secondaires par rapport à celle-ci et peuvent lui être rattachées [voir en ce sens, s'agissant d'une mesure se rapportant à la fois à la liberté de circulation des capitaux et à la liberté d'établissement, arrêts du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, points 89 à 93, ainsi que du 28 février 2013, *Beker et Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, points 25 à 31, et, s'agissant d'une mesure se rapportant à la fois à la libre circulation des capitaux et à la libre prestation de services, arrêt du 26 mai 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, point 39].
- 12 En vertu de la législation nationale en cause dans la présente affaire, les résidents espagnols qui omettent de déclarer ou 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 de 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.
- 13 Une telle législation, qui vise, de manière générale, la détention de biens ou de droits à l'étranger par les résidents espagnols, sans que celle-ci prenne nécessairement la forme de prises de participations au capital d'entités établies à l'étranger ou soit principalement motivée par le souhait d'y bénéficier de services financiers, relève du champ d'application de la liberté de circulation des capitaux. Bien qu'elle soit également susceptible d'affecter la libre prestation de services et la liberté d'établissement, ces libertés apparaissent, toutefois, secondaires par rapport à la liberté de circulation des capitaux, à laquelle elles peuvent être rattachées. Il en va, en tout état de cause, de même en ce qui concerne la liberté de circulation des travailleurs.
- 14 Il convient, par ailleurs, de constater que la Commission n'apporte pas d'éléments suffisants pour permettre à la Cour d'apprécier en quoi la législation nationale en cause affecterait la libre circulation des citoyens de l'Union ou la libre circulation des travailleurs, garanties aux articles 21 et 45 TFUE.

- 15 Il résulte de ce qui précède que les griefs soulevés par la Commission doivent être appréhendés sous l'angle de la liberté de circulation des capitaux garantie à l'article 63 TFUE ainsi qu'à l'article 40 de l'accord EEE, dont la portée juridique est, en substance, la même (voir, en ce sens, arrêts du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, EU:C:2009:360, point 33, et du 5 mai 2011, Commission/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, point 51).

Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

Argumentation des parties

- 16 Selon la Commission, la réglementation litigieuse, qui n'a pas d'équivalent en ce qui concerne les biens ou les droits détenus par les contribuables sur le territoire national, institue une restriction à la liberté de circulation des capitaux en ce qu'elle a pour effet de dissuader les résidents espagnols de transférer leurs avoirs à l'étranger. Elle soutient que, comme la Cour l'a déjà admis dans son arrêt du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot (C-155/08 et C-157/08, EU:C:2009:368, points 36 à 40), il n'existe pas de différence objective de situation entre les contribuables résidant en Espagne selon que leurs avoirs se trouvent sur le territoire espagnol ou en dehors de celui-ci.
- 17 Le Royaume d'Espagne estime, de son côté, que les personnes qui procèdent à la dissimulation de leurs avoirs pour des motifs fiscaux ne peuvent se prévaloir de la liberté de circulation des capitaux. Il fait par ailleurs valoir que les sanctions attachées à la méconnaissance de l'obligation d'information ne peuvent être regardées comme instituant des restrictions à cette liberté, dès lors qu'elles sont indispensables pour assurer l'effectivité de cette obligation. En tout état de cause, selon lui, au regard des possibilités de contrôle fiscal, les contribuables dont les avoirs sont situés sur le territoire espagnol ne se trouvent pas dans la même situation que ceux dont les avoirs sont situés en dehors de ce dernier.

Appréciation de la Cour

- 18 Selon une jurisprudence constante de la Cour, constituent, notamment, des restrictions aux mouvements de capitaux, au sens de l'article 63, paragraphe 1, TFUE, des mesures imposées par un État membre qui sont de nature à dissuader, à empêcher ou à limiter les possibilités des investisseurs de cet État d'investir dans d'autres États [voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, EU:C:2000:497, point 18, du 23 octobre 2007, Commission/Allemagne, C-112/05, EU:C:2007:623, point 19, ainsi que du 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, point 44].
- 19 En l'occurrence, l'obligation de déclarer les biens ou les droits situés à l'étranger au moyen 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 est de nature à dissuader, à empêcher ou à limiter les possibilités des résidents de cet État membre d'investir dans d'autres États membres et constitue dès lors, ainsi que la Cour l'a déjà jugé s'agissant d'une législation ayant pour objectifs de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude fiscale liée à la dissimulation d'avoirs à l'étranger, une restriction à la liberté de circulation des capitaux, au sens de l'article 63, paragraphe 1, TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE (voir, en ce sens, arrêt du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 et C-157/08, EU:C:2009:368, points 36 à 40).

- 20 La circonstance que cette législation vise des contribuables procédant à la dissimulation de leurs avoirs pour des motifs fiscaux n'est pas de nature à remettre en cause cette conclusion. En effet, le fait qu'une législation ait pour objectifs de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude fiscale ne saurait faire obstacle au constat de l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux. Ces objectifs sont seulement au nombre des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier l'institution d'une telle restriction (voir, en ce sens, arrêts du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 et C-157/08, EU:C:2009:368, points 45 et 46, ainsi que du 15 septembre 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, point 30).

Sur la justification de la restriction à la libre circulation des capitaux

Argumentation des parties

- 21 Dans l'hypothèse où la réglementation litigieuse serait considérée comme une restriction aux mouvements de capitaux, la Commission et le Royaume d'Espagne s'accordent sur le fait que celle-ci pourrait être justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. La Commission soutient, toutefois, que cette réglementation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

Appréciation de la Cour

- 22 Ainsi qu'il a été indiqué au point 20 du présent arrêt, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sont au nombre des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier l'institution d'une restriction aux libertés de circulation (voir, en ce sens, arrêts du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 et C-157/08, EU:C:2009:368, points 45 et 46, ainsi que du 15 septembre 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, point 30).
- 23 S'agissant des mouvements de capitaux, l'article 65, paragraphe 1, sous b), TFUE prévoit en outre que l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte au droit des États membres de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et à leurs règlements, notamment en matière fiscale.
- 24 En l'espèce, le niveau d'information dont disposent les autorités nationales concernant les avoirs détenus par leurs résidents fiscaux à l'étranger étant, globalement, plus faible que celui dont elles disposent au sujet des avoirs situés sur leur territoire, même en tenant compte de l'existence de mécanismes d'échange d'informations ou d'assistance administrative entre les États membres, la réglementation litigieuse apparaît propre à garantir la réalisation des objectifs poursuivis. Il convient, toutefois, de vérifier si elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre.

Sur la proportionnalité de la qualification des avoirs détenus à l'étranger de « gains patrimoniaux non justifiés », sans possibilité de bénéficier de la prescription

Argumentation des parties

- 25 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.
- 26 Le Royaume d'Espagne conteste l'existence d'une présomption irréfragable de fraude fiscale. Il fait valoir que la dissimulation des biens ou des droits en cause et l'absence de paiement, par le contribuable, de l'impôt correspondant doivent être établis pour que l'absence de déclaration ou la déclaration tardive de ces biens ou de ces droits au moyen du « formulaire 720 » fasse naître une présomption d'obtention d'un revenu non déclaré dans le chef du contribuable. Le Royaume d'Espagne conteste également l'absence de toute règle de prescription. Selon lui, 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.

Appréciation de la Cour

- 27 Selon la jurisprudence constante de la Cour, la seule circonstance qu'un contribuable résident détienne des biens ou des droits en dehors du territoire d'un État membre ne saurait fonder une présomption générale de fraude et d'évasion fiscales (voir, en ce sens, arrêts du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, point 51, et du 7 novembre 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 60).
- 28 Par ailleurs, un dispositif qui présume l'existence d'un comportement frauduleux au seul motif que les conditions qu'il prévoit sont remplies, sans accorder aucune possibilité au contribuable de renverser cette présomption, va, en principe, au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales [voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, point 37 et jurisprudence citée, ainsi que du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17, EU:C:2019:136, point 88].
- 29 Il ressort 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 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.

- 30 Le Royaume d'Espagne fait, par ailleurs, valoir, sans être utilement contredit par la Commission, que la circonstance que le contribuable n'a pas conservé la preuve de l'imposition acquittée par le passé au titre des sommes ayant servi à acquérir les biens ou les droits non déclarés au moyen du « formulaire 720 » n'entraîne pas automatiquement l'inclusion de ces sommes dans l'assiette de l'impôt dû par ce contribuable en tant que gains patrimoniaux non justifiés. Cet État membre indique, en effet, que, en vertu des règles générales de dévolution de la charge de la preuve, il appartient dans tous les cas à l'administration fiscale de prouver que le contribuable ne s'est pas acquitté de son obligation de paiement de l'impôt.
- 31 Il résulte de ce qui précède, 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.
- 32 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.
- 33 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.
- 34 Il y a lieu, toutefois, 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.
- 35 À cet égard, il convient de relever que l'article 39, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés 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.

- 36 Il ressort, par ailleurs, 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 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.
- 37 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.
- 38 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.
- 39 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).
- 40 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.
- 41 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.

Sur la proportionnalité de l'amende de 150 %

Argumentation des parties

- 42 La Commission soutient que, en sanctionnant la méconnaissance ou le respect tardif de l'obligation d'information d'une amende proportionnelle de 150 % de l'impôt calculé sur les sommes correspondant à la valeur des droits ou des biens situés à l'étranger, à caractère automatique et non modulable, le législateur espagnol a institué une restriction disproportionnée à la libre circulation des capitaux.
- 43 La Commission fait, en particulier, valoir que le taux de cette amende est très supérieur aux taux progressifs de l'amende encourue en cas de déclaration tardive de revenus imposables dans une situation purement nationale, qui s'élèvent, selon le retard constaté, à 5, à 10, à 15 ou à 20 % des droits dus par le contribuable, et ce alors même que, à la différence de cette dernière amende, qui serait liée à la méconnaissance d'une obligation de paiement de l'impôt, l'amende de 150 % ne sanctionnerait que le non-respect d'une obligation formelle de communiquer des informations qui, en règle générale, n'implique pas le paiement d'une imposition supplémentaire.
- 44 Cette institution précise également qu'il ne peut, selon elle, être tenu compte des possibilités de modulation prévues par un rescrit du 6 juin 2017, dans la mesure où ce rescrit n'aurait pas force de loi et serait postérieur à la date de l'avis motivé. Elle souligne que, faute d'enquête de la part de l'administration, les contribuables qui ne pourraient prouver que leurs biens ou leurs droits à l'étranger ont été acquis au moyen de revenus déclarés et imposés se verraient automatiquement infliger l'amende de 150 %, ce qui équivaldrait, là encore, à instituer une présomption irréfragable de fraude fiscale, et qu'il ne serait tenu aucun compte de la dette fiscale globale pesant sur le contribuable du fait du cumul de l'amende proportionnelle de 150 % et des amendes forfaitaires prévues par la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale.
- 45 Le Royaume d'Espagne estime, de son côté, que la proportionnalité des sanctions relève de la seule appréciation des autorités nationales dans la mesure où cette question ne fait pas l'objet d'une harmonisation à l'échelle européenne. Cela étant, il fait valoir que l'amende de 150 % a pour objet de sanctionner la méconnaissance d'une obligation déclarative sans régularisation de l'impôt correspondant, c'est-à-dire des actes d'évasion fiscale, et ne peut, à ce titre, être comparée aux majorations infligées en cas de retard de déclaration, qui sont seulement destinées à inciter les contribuables à respecter les délais impartis.
- 46 Le Royaume d'Espagne estime également qu'il devrait être tenu compte des possibilités de modulation offertes par le rescrit du 6 juin 2017, dont le contenu s'incorpore à la loi de manière rétroactive, ainsi que de la faculté générale de modulation reconnue à l'administration en droit national, en vertu du principe de proportionnalité.
- 47 Cet État membre conteste enfin le caractère automatique de l'amende de 150 %, faisant valoir que cette dernière ne peut être infligée que lorsque les éléments constitutifs de l'infraction qu'elle sanctionne sont réunis, que la charge de la preuve de la culpabilité du contribuable repose toujours sur l'administration et que cette amende n'est pas, en pratique, infligée de manière systématique. De plus, compte tenu des caractéristiques de l'amende de 150 %, la proportionnalité de celle-ci devrait être appréciée en tenant compte des sanctions encourues dans les hypothèses les plus graves d'absence de paiement d'une dette fiscale, qui, en cas de délit contre le fisc, pourraient aller jusqu'à l'infliction d'une amende de 600 % du montant de l'impôt dû par le contribuable.

Appréciation de la Cour

- 48 À titre liminaire, il convient de rappeler que, s'il appartient aux États membres, en l'absence d'harmonisation en droit de l'Union, de choisir les sanctions qui leur paraissent appropriées en cas de méconnaissance des obligations prévues par leur législation nationale en matière de fiscalité directe, ces derniers sont, toutefois, tenus d'exercer leur compétence dans le respect de ce droit et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêt du 12 juillet 2001, *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, point 67 et jurisprudence citée).
- 49 S'agissant de la proportionnalité de l'amende de 150 %, il ressort de la première disposition additionnelle à la loi 7/2012 que l'application de l'article 39, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'article 134, paragraphe 6, du texte consolidé de la loi relative à l'impôt sur les sociétés approuvé par le décret royal législatif 4/2004 du 5 mars 2004, dont les dispositions ont, par la suite, été reprises à l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, entraîne l'infliction d'une amende de 150 % du montant total de l'impôt dû sur les sommes correspondant à la valeur des biens ou des droits détenus à l'étranger. Cette amende se cumule avec les amendes forfaitaires prévues à la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale, qui s'appliquent à chaque donnée ou à chaque catégorie de données manquante, incomplète, inexacte ou fautive devant figurer sur le « formulaire 720 ».
- 50 Bien que le Royaume d'Espagne soutienne que cette amende proportionnelle sanctionne le non-respect d'une obligation matérielle de paiement de l'impôt, force est de constater que son infliction est directement liée à la méconnaissance d'obligations déclaratives. En effet, en sont seuls passibles les contribuables dont la situation relève de l'article 39, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire les contribuables qui n'ont pas respecté l'obligation d'information relative à leurs biens ou à leurs droits à l'étranger ou l'ont fait de manière imparfaite ou tardive, à l'exclusion de ceux qui, tout en ayant acquis de tels biens ou de tels droits au moyen de revenus non déclarés, se sont au contraire acquittés de cette obligation.
- 51 Par ailleurs, si le Royaume d'Espagne fait valoir que, en pratique, l'infliction de l'amende proportionnelle de 150 % résulte d'une appréciation au cas par cas et que son taux peut être modulé, les termes de la première disposition additionnelle à la loi 7/2012 laissent entendre que la seule application de l'article 39, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'article 121, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés 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.
- 52 À cet égard, il y a lieu de préciser que les possibilités de modulation offertes par un rescrit du 6 juin 2017, postérieurement à l'avis motivé adressé par la Commission au Royaume d'Espagne le 15 février 2017, ne sauraient être prises en compte dans le cadre du présent recours dès lors que l'existence d'un manquement doit, selon une jurisprudence constante, être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé [voir, en ce sens, arrêt du 22 janvier 2020, *Commission/Italie (Directive lutte contre le retard de paiement)*, C-122/18, EU:C:2020:41, point 58]. La circonstance que l'interprétation contenue dans ce rescrit s'incorporerait rétroactivement à la loi est sans incidence sur ce point.

- 53 Il y a enfin lieu de relever le taux très élevé de l'amende proportionnelle encourue, lui conférant un caractère extrêmement répressif et pouvant aboutir, dans nombre de cas, en tenant compte du cumul avec les amendes forfaitaires prévues par ailleurs par la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale, à porter le montant total des sommes dues par le contribuable au titre de la méconnaissance de l'obligation d'information relative à ses biens ou à ses droits à l'étranger à plus de 100 % de la valeur de ces biens ou de ces droits, comme le souligne la Commission.
- 54 Dans ces conditions, cette institution a établi que, en assortissant la méconnaissance, par le contribuable, de ses obligations déclaratives relatives à ses biens ou à ses droits situés à l'étranger d'une amende proportionnelle de 150 % du montant de l'impôt calculé sur les sommes correspondant à la valeur de ces biens ou de ces droits, pouvant se cumuler avec des amendes forfaitaires, le législateur espagnol a porté à la libre circulation des capitaux une atteinte disproportionnée.

Sur la proportionnalité des amendes forfaitaires

Argumentation des parties

- 55 Enfin, selon la Commission, constitue une restriction disproportionnée à la libre circulation des capitaux le fait de prévoir, en cas d'inexécution de l'obligation d'information relative aux biens ou aux droits détenus à l'étranger ou de respect imparfait ou tardif de cette obligation, des amendes forfaitaires d'un taux supérieur à celui prévu pour des infractions similaires dans un contexte purement national, sans tenir compte des informations dont pourrait disposer l'administration fiscale au sujet de ces avoirs.
- 56 En tout état de cause, la Commission estime que le fait que l'inexécution ou le respect imparfait ou tardif de l'obligation d'information, qui constitue une simple obligation formelle dont la méconnaissance ne cause aucun préjudice économique direct au fisc, entraîne l'infliction d'amendes qui sont, selon le cas, 15, 50 ou 66 fois plus élevées que celles dont sont passibles les infractions similaires dans une situation purement nationale, prévues aux articles 198 et 199 de la loi fiscale générale, suffit à établir le caractère disproportionné du montant de ces amendes.
- 57 Tout en convenant que les amendes forfaitaires prévues par la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale sanctionnent la méconnaissance d'une obligation formelle, dont la méconnaissance ne cause pas au fisc de préjudice économique direct, le Royaume d'Espagne estime que les éléments de comparaison retenus par la Commission ne sont pas pertinents. Selon lui, il conviendrait plutôt de comparer les amendes forfaitaires encourues en cas d'inexécution ou de respect tardif de l'obligation d'information avec celles encourues en cas de non-respect de la « déclaration des opérations liées », prévue par le droit espagnol, dans la mesure où cette déclaration prend, elle aussi, la forme d'une obligation d'information relative à des données monétaires, devant être souscrite par le contribuable concerné par les informations en cause. Cet État membre est, par ailleurs, d'avis que le niveau d'information dont dispose l'administration fiscale quant aux avoirs détenus par un contribuable à l'étranger ne devrait pas être pris en compte pour apprécier la proportionnalité des amendes forfaitaires encourues, qui devrait être examinée à l'aune du seul comportement du contribuable.

Appréciation de la Cour

- 58 Selon la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale, les contribuables sont tenus de fournir à l'administration fiscale un ensemble d'informations relatives à leurs biens ou à leurs droits à l'étranger, dont les biens immobiliers, les comptes bancaires, les titres, les avoirs, les valeurs ou les droits représentatifs du capital social, de fonds propres ou du patrimoine de tout type d'entité, ou encore les assurances-vie et invalidité dont ils disposent en dehors du territoire espagnol. Le fait pour un contribuable de déclarer à l'administration fiscale des informations incomplètes, inexactes ou fausses, de ne pas fournir à cette dernière les informations requises ou de ne pas le faire dans les délais ou selon les formes prescrits est qualifié d'« infraction fiscale » et entraîne l'application d'amendes forfaitaires d'un montant de 5 000 euros par donnée ou catégorie de données manquante, incomplète, inexacte ou fausse, 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.
- 59 La dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale prévoit également que ces amendes ne peuvent pas être cumulées avec celles prévues aux articles 198 et 199 de cette loi, qui déterminent de manière générale les sanctions applicables aux contribuables qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives ou le font de manière imparfaite, tardive ou en dehors des formes prescrites. Selon ces dispositions, en l'absence de préjudice économique direct pour le fisc, la non-présentation d'une déclaration dans le délai imparti est, sauf cas particulier, punie d'une amende forfaitaire de 200 euros, dont le montant est réduit de moitié en cas de présentation tardive par le contribuable, sans demande préalable de l'administration fiscale. La présentation d'une déclaration incomplète, inexacte ou fausse est quant à elle punie d'une amende forfaitaire de 150 euros et la présentation d'une déclaration en dehors des formes prescrites d'une amende forfaitaire de 250 euros.
- 60 Il résulte de ce qui précède que la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale sanctionne la méconnaissance de simples obligations déclaratives ou purement formelles liées à la détention, par le contribuable, de biens ou de droits à l'étranger, par l'infliction d'amendes forfaitaires très élevées, puisqu'elles s'appliquent à chaque donnée ou à chaque catégorie de données concernée, qu'elles sont assorties, selon le cas, d'un montant plancher de 1 500 ou de 10 000 euros et que leur montant total n'est pas plafonné. Ces amendes forfaitaires se cumulent, en outre, avec l'amende proportionnelle de 150 % prévue par la première disposition additionnelle à la loi 7/2012.
- 61 Il résulte également de ce qui précède que le montant de ces amendes forfaitaires est sans commune mesure avec le montant de celles encourues par les contribuables sur le fondement des articles 198 et 199 de la loi fiscale générale, qui apparaissent comparables dans la mesure où elles sanctionnent la méconnaissance d'obligations analogues à celles prévues par la dix-huitième disposition additionnelle à la loi fiscale générale.
- 62 Ces caractéristiques suffisent à établir que les amendes forfaitaires prévues par cette disposition instituent une restriction disproportionnée à la libre circulation des capitaux.
- 63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que :
- 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,

le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Sur les dépens

- 64 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume d'Espagne et le manquement ayant été constaté, il y a lieu de condamner cet État membre aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête :

- 1) – **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,

le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.

- 2) **Le Royaume d'Espagne est condamné aux dépens.**

Signatures