Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prezentate la 15 iulie 2021 [1]

Cauza C-788/19

Comisia Europeană
împotriva

Regatului Spaniei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Raportarea unor active deținute în alte state membre ale Uniunii și ale Spațiului Economic European (SEE) – Omisiune – Sancțiuni disproporționate – Formularul 720 – Articolele 63 și 65 TFUE – Articolul 40 din Acordul privind SEE – Proporționalitate – Termen de prescripție – Directiva 2011/16/UE – Directiva 2014/107/UE – Asistență reciprocă – Schimb automat”

I. Introducere

1. Prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor privește o reglementare în materie fiscală instituită în anul 2012 de Regatul Spaniei, care are ca finalitate combaterea fraudei și a evaziunii fiscale în ceea ce privește activele situate în afara teritoriului spaniol. Această reglementare cuprinde, pe de o parte, o obligație a rezidenților fiscali în Spania de a raporta unele dintre bunurile și drepturile lor situate în străinătate (obligație care se îndeplinește în Spania prin „formularul 720”) și, pe de altă parte, o serie de consecințe legate de nerespectarea obligației respective. Aceste consecințe cuprind, în primul rând, calificarea activelor drept câștiguri patrimoniale nejustificate și includerea lor în baza de impozitare generală, independent de data achiziției activelor în cauză, în al doilea rând, aplicarea unei amenzi proporționale de 150 % și, în al treilea rând, aplicarea unor amenzi forfetare.

2. Comisia Europeană apreciază că aceste trei consecințe și modalitățile lor de aplicare constituie restricții disproporționate care aduc atingere mai multor libertăți de circulație prevăzute de TFUE și de Acordul privind Spațiul Economic European (SEE), în special liberei circulații a capitalurilor (articolul 63 TFUE și articolul 40 din Acordul privind SEE). Potrivit Comisiei, caracterul disproporționat constă în special în faptul că cele trei consecințe sancționează neexecutarea obligației de informare de către contribuabil într-un mod foarte sever fără a lua în considerare faptul că administrația fiscală spaniolă ar dispune deja de informațiile în cauză sau ar putea dispune de acestea, în temeiul sistemului de schimb de informații în domeniul fiscal prevăzut de

[1] Limba originală: franceza.

Directiva 2011/16/UE[2], astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/107/UE[3] (denumită în continuare „Directiva 2011/16”). Prin urmare, prin prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia solicită Curții să constate că Regatul Spaniei, prin prevederea acestor trei consecințe, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în special în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

3. La finalul expunerii noastre, vom propune Curții să admită în parte acțiunea.

II. Dreptul spaniol

4. Legea centrală în discuție este Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude (Legea nr. 7/2012 privind modificarea normelor fiscale și bugetare și adecvarea normelor financiare pentru consolidarea acțiunii în materie de prevenire și de combatere a fraudei) din 29 octombrie 2012 (BOE nr. 261 din 30 octombrie 2012) (denumită în continuare „Legea nr. 7/2012”). Această lege a introdus regimul formularului 720, printre altele modificând mai multe legi în domeniul fiscalității. Mai exact, diferitele elemente ale regimului formularului 720 sunt prevăzute în legile citate în secțiunile care urmează: obligația de informare ca atare [secțiunea 1)] și, în ceea ce privește cele trei consecințe în litigiu menționate în introducerea prezentelor concluzii, în primul rând, calificarea activelor drept câștiguri patrimoniale nejustificate și includerea lor în baza de impozitare generală, independent de data dobândirii activelor în cauză (secțiunile 2 și 3)[4], în al doilea rând, aplicarea unei amenzi proporționale de 150 % (secțiunea 4)[5] și, în al treilea rând, aplicarea unor amenzi forfetare (secțiunea 1)[6].

A. Ley 58/2003 General Tributaria (Legea fiscală generală nr. 58/2003) din 17 decembrie 2003, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 7/2012 (denumită în continuare „LFG”)

5. A optsprezecea dispoziție adițională din LFG, intitulată „Obligația de a furniza informații cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate”, prevede:

„1. În conformitate cu articolele 29 și 93 din prezenta lege, persoanele impozabile sunt obligate să furnizeze autorităților fiscale, în condițiile stabilite prin lege, următoarele informații:

a) Informațiile privind conturile situate în străinătate, deschise la instituții care desfășoară activități bancare sau de credit și ai căror titulari sau beneficiari sunt persoanele interesate ori pentru care acestea dețin, sub orice formă, o autorizație sau un drept de dispoziție.

b) Informațiile privind toate titlurile, activele, valorile sau drepturile reprezentând capitalul social, fondurile proprii sau patrimoniul oricărui tip de entitate sau privind cesiunea de fonduri proprii către terți, ai căror titulari sunt persoanele interesate și care sunt depuse sau situate în străinătate, precum și informațiile privind asigurările de viață sau de invaliditate pe care le

[2] Directiva Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1).

[3] Directiva Consiliului din 9 decembrie 2014 de modificare a Directivei 2011/16 (JO 2014, L 359, p. 1).

[4] Această consecință face obiectul primului motiv al Comisiei.

[5] Această sancțiune face obiectul celui de al doilea motiv al Comisiei.

[6] Această sancțiune face obiectul celui de al treilea motiv al Comisiei.

deține și rentele viagere sau temporare de care beneficiază în urma unui transfer de capital în numerar sau chiar informațiile referitoare la bunurile mobile sau imobile achiziționate de la entități stabilite în străinătate.

c) Informațiile privind bunurile imobile și drepturile asupra bunurilor imobile situate în străinătate ai căror proprietari sunt.

[…]

2. Regimul contravențiilor și al sancțiunilor

Constituie contravenție fiscală faptul de a nu depune în termenul prevăzut raportările informative prevăzute în prezenta dispoziție adițională sau de a include în acestea informații incomplete, inexacte sau false.

Constituie de asemenea o contravenție fiscală depunerea raportărilor menționate prin alte mijloace decât cele electronice, informatice și telematice, atunci când este prevăzut să se procedeze prin aceste mijloace.

Contravențiile menționate sunt foarte grave și se pedepsesc în conformitate cu următoarele reguli:

a) Nerespectarea obligației de raportare a conturilor deținute la instituții de credit situate în străinătate se pedepsește cu o amendă forfetară de 5 000 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la același cont, care ar fi trebuit să figureze în raportare, sau pentru orice date furnizate în mod incomplet, inexact sau fals, amenda minimă fiind stabilită la 10 000 de euro.

   Amenda este de 100 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la același cont, cu un minim de 1 500 de euro, atunci când raportarea a fost depusă în afara termenului, fără o solicitare prealabilă din partea administrației fiscale. Aceeași sancțiune se aplică în cazul depunerii raportării prin alte mijloace decât cele electronice, informatice și telematice, atunci când este prevăzut să se procedeze prin aceste mijloace.

b) Nerespectarea obligației de a raporta titlurile, activele, valorile, drepturile, asigurările și rentele depuse, administrate sau obținute în străinătate se pedepsește cu o amendă forfetară de 5 000 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la fiecare element de patrimoniu luat în considerare în mod individual, în funcție de categoria avută în vedere, care ar fi trebuit să figureze în raportare, sau pentru orice dată furnizată în mod incomplet, inexact sau fals, cu un minim de 10 000 de euro.

   Amenda este de 100 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la fiecare element de patrimoniu luat în considerare în mod individual, în funcție de categoria avută în vedere, cu un minim de 1 500 de euro, atunci când raportarea a fost depusă în afara termenului, fără o solicitare prealabilă din partea administrației fiscale. Aceeași sancțiune se aplică în cazul depunerii raportării prin alte mijloace decât cele electronice, informatice și telematice, atunci când este prevăzut să se procedeze prin aceste mijloace.

c) Nerespectarea obligației de a raporta bunurile imobile și drepturile asupra bunurilor imobile situate în străinătate se pedepsește cu o amendă forfetară de 5 000 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la același bun imobil sau la același drept asupra unui bun imobil, care ar fi trebuit să figureze în raportare, ori pentru orice date furnizate în mod incomplet, inexact sau fals, amenda minimă fiind stabilită la 10 000 de euro.

Amenda este de 100 de euro pentru fiecare dată sau ansamblu de date referitoare la același bun imobil sau la același drept asupra unui bun imobil, cu un minim de 1 500 de euro, atunci când raportarea a fost depusă în afara termenului fără solicitarea prealabilă din partea administrației fiscale. Aceeași sancțiune se aplică în cazul depunerii raportării prin alte mijloace decât cele electronice, informatice și telematice, atunci când este prevăzut să se procedeze prin aceste mijloace.

Contravențiile și sancțiunile reglementate de prezenta dispoziție adițională nu se cumulează cu cele prevăzute la articolele 198 și 199 din prezenta lege.

3. Legile care reglementează fiecare impozit pot prevedea consecințe specifice în cazul nerespectării obligației de informare prevăzute de prezenta dispoziție adițională."

B. 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 (Legea nr. 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și de modificare în parte a legilor privind impozitele pe profit, pe venitul nerezidenților și pe patrimoniu) din 28 noiembrie 2006, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 7/2012 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice")

6. Articolul 39 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, intitulat „Câștiguri patrimoniale nejustificate", prevede:

„1. Sunt considerate câștiguri patrimoniale nejustificate bunurile sau drepturile a căror deținere, raportare sau dobândire nu corespund unor venituri sau capitaluri raportate de contribuabil, precum și înscrierea unor datorii inexistente într-o raportare pentru prezentul impozit sau pentru impozitul pe avere ori înscrierea lor în registrele sau în evidențele oficiale.

Câștigurile patrimoniale nejustificate sunt incluse în baza de impozitare generală a perioadei fiscale în care au fost descoperite, cu excepția cazului în care contribuabilul demonstrează că a dobândit proprietatea asupra drepturilor sau bunurilor în discuție într-o perioadă prescrisă.

2. În orice caz, deținerea, raportarea sau dobândirea de bunuri sau de drepturi pentru care obligația de informare prevăzută în cea de a optsprezecea dispoziție adițională la [LFG] nu a fost respectată în termenele stabilite sunt tratate drept câștiguri patrimoniale nejustificate și sunt incluse în baza de impozitare generală a celui mai vechi dintre exercițiile fiscale neprescrise și care pot fi încă regularizate.

Cu toate acestea, dispozițiile prevăzute în prezentul alineat nu se aplică în cazul în care contribuabilul face dovada că bunurile sau drepturile pe care le deține au fost dobândite prin intermediul unor venituri raportate sau al unor venituri obținute în cursul exercițiilor fiscale pentru care nu era supus acestui impozit."

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Legea nr. 27/2014 privind impozitul pe profit) din 27 noiembrie 2014, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 7/2012 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”)

7. Articolul 121 din această lege, intitulat „Bunuri și drepturi necontabilizate sau neraportate: obținerea prezumată a veniturilor”, prevede la alineatele 1-6:

„1. Elementele de patrimoniu deținute de contribuabil și neînscrise în contabilitatea sa sunt prezumate a fi dobândite prin intermediul unor venituri neraportate.

Această prezumție există de asemenea în cazul ascunderii parțiale a valorii de achiziție.

2. Se prezumă că elementele de patrimoniu neînscrise în contabilitate aparțin contribuabilului din moment ce acesta din urmă se află în posesia lor.

3. Se prezumă că valoarea veniturilor neraportate este egală cu valoarea de achiziție a bunurilor sau a drepturilor neînscrise în contabilitate, din care se scade cuantumul datoriilor reale contractate pentru finanțarea acestei achiziții, de asemenea necontabilizate. Valoarea netă nu poate fi în niciun caz negativă.

Cuantumul valorii de achiziție se verifică pe baza documentelor justificative corespunzătoare sau, dacă acest lucru nu este posibil, în raport cu normele de evaluare prevăzute de [LFG].

4. Există o prezumție de venituri neraportate atunci când în contabilitatea contribuabilului sunt înscrise datorii inexistente.

5. Cuantumul veniturilor stabilit pe baza prezumțiilor citate anterior este legat de cel mai vechi dintre exercițiile fiscale neprescrise, cu excepția cazului în care contribuabilul demonstrează că acesta corespunde unuia sau mai multor alte exerciții.

6. În orice caz, se consideră că bunurile sau drepturile pentru care obligația de informare prevăzută de cea de a optsprezecea dispoziție adițională la [LFG] nu a fost respectată în termenele stabilite au fost obținute prin intermediul unor venituri neraportate aferente celui mai vechi dintre exercițiile fiscale neprescrise și care pot fi încă regularizate.

Cu toate acestea, dispozițiile prevăzute la prezentul alineat nu se aplică în cazul în care contribuabilul face dovada că bunurile sau drepturile pe care le deține au fost dobândite prin intermediul unor venituri raportate sau obținute în cursul exercițiilor fiscale pentru care nu era supus prezentului impozit.”

D. Legea nr. 7/2012

8. Prima dispoziție adițională la această lege, intitulată „Regimul sancțiunilor în cazul unor câștiguri patrimoniale nejustificate și al obținerii prezumate de venituri”, prevede:

„Aplicarea dispozițiilor articolului 39 alineatul 2 din Legea nr. 35/2006 din 28 noiembrie 2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și de modificare în parte a legilor privind impozitul pe profit, pe venitul nerezidenților și pe avere și ale articolului 134 alineatul 6 din

textul consolidat al Legii privind impozitul pe profit, aprobat prin Decretul regal legislativ nr. 4/2004 din 5 martie 2004, stabilește contravenția fiscală care este considerată foarte gravă și se pedepsește cu o amendă de 150 % din cuantumul sancțiunii.

Sancțiunea se aplică asupra valorii totale care rezultă din aplicarea articolelor menționate la alineatul precedent. […]”

III. Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

9. Prin scrisoarea de punere în întârziere din 20 noiembrie 2015, Comisia a atras atenția autorităților spaniole cu privire la eventuala incompatibilitate cu dreptul Uniunii a anumitor aspecte legate de obligația de a raporta bunurile și drepturile situate în străinătate prin intermediul formularului 720. Potrivit analizei Comisiei, consecințele nerespectării acestei obligații și regimul sancțiunilor aferente păreau a fi disproporționate în raport cu obiectivele urmărite de reglementarea spaniolă.

10. În urma răspunsului din 29 februarie 2016 al autorităților spaniole prin care s-a contestat existența vreunei incompatibilități a acestei legi cu dreptul Uniunii, Comisia a emis la 15 februarie 2017 un aviz motivat, menținând în esență poziția pe care o adoptase în scrisoarea sa din 20 noiembrie 2015.

11. Prin scrisorile din 12 aprilie 2017 și din 31 mai 2019, autoritățile spaniole au răspuns la acest aviz motivat.

12. Întrucât aceste răspunsuri nu au fost convingătoare, Comisia a introdus la 23 octombrie 2019, în temeiul articolului 258 TFUE, prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor și solicită Curții:

– constatarea că Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45, 49, 56 și 63 TFUE și al articolelor 28, 31, 36 și 40 din Acordul privind SEE prin faptul că:

  – a stabilit că neexecutarea obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate sau depunerea tardivă a formularului 720 determină calificarea acestor active drept câștiguri patrimoniale nejustificate fără posibilitatea de a invoca prescripția;

  – a aplicat în mod automat o amendă proporțională de 150 % în cazul neexecutării obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate sau de depunere tardivă a formularului 720;

  – a aplicat, în cazul neexecutării obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile din străinătate sau de depunere tardivă a formularului 720, amenzi forfetare mai severe decât sancțiunile prevăzute de regimul general de sancționare pentru contravenții similare și

– obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

13. Regatul Spaniei solicită Curții:

– respingerea cererii introductive și

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

14. Nu a avut loc o ședință de audiere a pledoariilor, însă cele două părți au răspuns la întrebările scrise ale Curții din 8 decembrie 2020.

IV. Analiză

A. Observații introductive privind formularul 720

15. Așa cum am arătat în introducerea prezentelor concluzii, reglementarea în litigiu în discuție a fost introdusă în scopul de a stabili un control fiscal mai strict într-o situație care implică un risc considerabil de fraudă și de evaziune fiscală. În această privință, Comisia a precizat că nu contestă în niciun fel dreptul Regatului Spaniei de a impune o obligație de informare cu privire la bunurile și la drepturile deținute în străinătate, astfel cum este prevăzută în formularul 720. Ea admite de asemenea că obligația impusă prin formularul 720 poate fi justificată de necesitatea de a preveni frauda și evaziunea fiscală, precum și practicile abuzive și de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. Comisia contestă, așadar, numai consecințele prevăzute în cazul nerespectării acestei obligații, consecințe pe care le consideră disproporționate.

16. Chiar dacă nu obligația de informare prevăzută în formularul 720 ca atare este cea contestată de Comisie, ci consecințele care decurg din aceasta în cazul neexecutării sau al executării tardive a acestei obligații, considerăm util să definim domeniul de aplicare al obligației de informare respective.

17. Aceasta vizează trei categorii de bunuri și de drepturi situate în străinătate: conturile deschise la entități financiare, titlurile reprezentând capitalul social și alte elemente de patrimoniu considerate ca atare în temeiul reglementării, precum și bunurile imobile[7]. Potrivit informațiilor furnizate de Comisie, bunurile și drepturile în discuție trebuie să fie raportate în cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar (sau în cursul acestuia), valoarea estimată a fiecărei categorii depășește 50 000 de euro. Raportarea se reînnoiește în anii următori în cazul în care valoarea bunurilor și a drepturilor incluse într-o anumită categorie crește cu mai mult de 20 000 de euro. Obligația de informare include și obligația de a furniza o serie de date pentru fiecare categorie de bunuri și de drepturi[8], iar raportarea trebuie depusă prin intermediul formularului 720 în terme-

[7] A se vedea a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 1 la LFG.

[8] Potrivit informațiilor furnizate de Comisie, în cazul *conturilor bancare*, contribuabilul trebuie să comunice cinci date sau grupuri de date: denumirea instituției financiare sau a băncii, identificarea contului bancar; datele de deschidere sau de închidere ori de acordare sau de revocare a autorizației pentru administrarea contului bancar, soldul contului la 31 decembrie și soldul mediu din ultimul trimestru al anului. În cazul *valorilor sau drepturilor*, contribuabilul trebuie să raporteze în esență următoarele date sau grupuri de date: denumirea instituției care emite titlurile de valoare sau a împrumutatului datoriei ori identificarea raportului juridic, soldul titlurilor (acțiuni sau obligațiuni) sau al drepturilor la 31 decembrie, cu indicarea numărului și a categoriei de acțiuni sau de titluri și a valorii nominale a acestora. În cazul *asigurărilor de viață* și al *rentelor viagere temporare sau de viață*, contribuabilul trebuie să raporteze în esență următoarele date sau grupuri de date: identificarea și sediul societății de asigurări, identificarea contractului de asigurare sau a rentelor periodice temporare sau de viață aplicabile la 31 decembrie, valoarea de răscumpărare în cazul contractelor de asigurare sau valoarea de capitalizare în cazul rentelor. În cazul *bunurilor imobile*, contribuabilul trebuie să comunice în esență următoarele date sau grupuri de date: identificarea bunului imobil, precizând tipul acestuia, localizarea statului, a țării sau a teritoriului unde este situat, orașul, strada și numărul, data achiziției, valoarea de achiziție; în cazul anulării sau al transmiterii bunurilor, se solicită informații cu privire la data anulării sau a transmiterii.

nul cuprins între 1 ianuarie și 31 martie care urmează perioadei fiscale de referință. În afara excepțiilor prevăzute de reglementare [9], contribuabilii sunt persoane fizice sau juridice cu rezidența fiscală în Spania, indiferent de cetățenia sau naționalitatea lor, abilitate să acționeze în calitate de titular, de mandatar sau de beneficiar al bunurilor și drepturilor ori chiar în calitate de persoană autorizată în ceea ce privește conturile bancare.

B. Cu privire la libertățile în cauză

18. Prin acțiunea formulată, Comisia susține că Regatul Spaniei a încălcat libertățile consacrate la articolele 21 (cetățeni), 45 (lucrători), 49 (stabilire), 56 (servicii) și 63 TFUE (capitaluri), precum și libertățile corespunzătoare prevăzute de Acordul privind SEE. În această privință, Comisia a arătat că, deși regimul formularului 720 este susceptibil să afecteze toate aceste libertăți, reglementarea în litigiu ar afecta mai ales libera circulație a capitalurilor, astfel încât ar fi necesar să se examineze reglementarea spaniolă numai în raport cu această libertate.

19. Suntem parțial de aceeași părere. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când o măsură națională se referă atât la libera circulație a capitalurilor, cât și la libera prestare a serviciilor, Curtea examinează măsura în discuție, în principiu, numai în raport cu una dintre aceste două libertăți, dacă se dovedește că, în circumstanțele cauzei, una dintre ele este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte [10]. Acest lucru este valabil în ceea ce privește o măsură națională care se referă atât la libera circulație a capitalurilor, cât și la libertatea de stabilire [11].

20. În această privință, apreciem că libera circulație a capitalurilor este libertatea principală la care se referă măsura națională în discuție. Astfel, legislația națională în litigiu vizează în general deținerea de bunuri sau de drepturi în străinătate de către rezidenți în Spania, fără ca aceasta să ia în mod necesar forma unor achiziții de titluri de participare la capitalul unor entități stabilite în străinătate sau să fie motivată în principal de dorința de a beneficia acolo de servicii financiare. Deși libera prestare a serviciilor și libertatea de stabilire pot fi într-adevăr afectate, aceste libertăți sunt totuși secundare în raport cu libera circulație a capitalurilor, de care pot fi legate. Apreciem că trebuie să se deducă aceeași concluzie în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, care pare chiar mai marginală în speță în raport cu libera prestare a serviciilor și cu libertatea de stabilire. În ceea ce privește dreptul cetățenilor europeni de a circula, consacrat la articolul 21 TFUE, considerăm că Comisia nu a invocat argumente care să permită să se aprecieze în ce mod ar fi afectată și această libertate de reglementarea în litigiu.

21. Rezultă că prezenta cauză trebuie apreciată din perspectiva liberei circulații a capitalurilor, prevăzută la articolul 63 TFUE și la articolul 40 din Acordul privind SEE. Din motive de claritate și dat fiind că articolul 40 din Acordul privind SEE prezintă aceeași valoare juridică precum articolul 63 TFUE [12], ne vom referi, în analiza care urmează, numai la articolul 63 TFUE.

[9] Potrivit Comisiei, obligația de a furniza informații nu se aplică persoanelor fizice și juridice care dețin bunuri și drepturi în străinătate atunci când acestea din urmă sunt înregistrate în contabilitate în mod personalizat și identificat.

[10] A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 39).

[11] A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 89-93), și Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punctele 25-31).

[12] A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos (C-521/07, EU:C:2009:360, punctul 33), și Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 51).

C. Cu privire la existența unei restricții privind articolul 63 TFUE

1. Argumentele părților

22. Comisia apreciază că reglementarea referitoare la formularul 720 constituie o restricție privind principiul liberei circulații a capitalurilor, ca urmare a faptului că reglementarea în litigiu impune norme specifice privind deținerea de bunuri și de drepturi în străinătate care nu există pentru active identice situate în Spania. Aplicarea acestor norme ar avea în special ca efect să facă transferul de active în străinătate mai puțin atractiv pentru contribuabili.

23. Potrivit guvernului spaniol, sancțiunile aplicabile neîndeplinirii obligațiilor referitoare la formularul 720 nu ar constitui o restricție, dat fiind că instituirea de sancțiuni ar fi indispensabilă pentru a face efectivă obligația de informare. În plus, persoanele care își ascund activele din motive fiscale nu ar putea beneficia de protecție în temeiul libertății de circulație.

2. Apreciere

24. În opinia noastră, reglementarea în litigiu constituie, fără nicio îndoială, o restricție.

25. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, reprezintă printre altele restricții privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, măsuri impuse de un stat membru de natură să descurajeze, să împiedice sau să limiteze posibilitățile investitorilor din acest stat să facă investiții în alte state [13]. Astfel cum arată Comisia, fără ca acest lucru să fie contestat de guvernul spaniol, regimul formularului 720 prevede o obligație de informare și sancțiuni în cazul nerespectării acestei obligații aplicabile rezidenților fiscali care dețin active în străinătate, care nu există pentru active identice situate în Spania. O asemenea reglementare este, așadar, de natură să descurajeze, să împiedice sau să limiteze posibilitățile rezidenților din acest stat de a investi în alte state.

26. În această privință, argumentul guvernului spaniol potrivit căruia persoanele care își ascund activele din motive fiscale nu ar putea beneficia de nicio protecție în temeiul libertății de circulație nu poate conduce la un rezultat contrar. Trebuie să se constate că din chiar modul de redactare a articolului 65 alineatul (1) litera (b) TFUE rezultă că o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată dacă împiedică încălcarea actelor cu putere de lege și a normelor administrative ale statelor membre în materie fiscală. Această dispoziție presupune, cu alte cuvinte, că o măsură națională precum cea în discuție nu se sustrage de la definirea restricțiilor în sensul articolului 63 TFUE pentru simplul fapt că are ca obiectiv controale fiscale sau combaterea fraudei fiscale [14].

[13] A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497, punctul 18), Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania (C-112/05, EU:C:2007:623, punctul 19), precum și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 44).

[14] Situația este aceeași în ceea ce privește obiectivele recunoscute de jurisprudența Curții, în afara TFUE, precum prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale, a practicilor abuzive și necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. A se vedea de exemplu Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27).

D. Cu privire la existența unei eventuale justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor

1. Argumentele părților

27. Potrivit Comisiei, diferența de tratament aplicată de Regatul Spaniei în funcție de locul în care sunt situate activele vizate nu corespunde unor situații diferite în mod obiectiv în sensul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. Pentru a aprecia existența unei situații diferite între contribuabilii care dețin bunuri și drepturi pe teritoriul național și în străinătate, ar trebui să se țină seama de obiectul reglementării în litigiu [15]. Având în vedere obiectivul urmărit de aceasta, și anume prevenirea și combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, nu ar exista o diferență obiectivă de situație între contribuabilii care au reședința în Spania după cum activele lor se situează pe teritoriul spaniol sau în afara acestuia. Astfel, în cele două cazuri, nu s-ar putea exclude ca un rezident care are intenții frauduloase să se poată sustrage de la obligațiile sale fiscale pentru venituri provenite din activități sau din operațiuni disimulate [16].

28. În special, contrar celor susținute de guvernul spaniol, faptul că administrația fiscală nu ar dispune de aceleași informații cu privire la activele situate în străinătate și la cele situate pe teritoriul național nu ar avea nicio importanță. De altfel, Curtea ar fi respins deja un asemenea argument [17]. În schimb, în opinia Comisiei, restricția poate fi justificată de necesitatea de a preveni frauda și evaziunea fiscală, precum și practicile abuzive, la fel ca și de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale [18].

29. Guvernul spaniol apreciază, cu titlu subsidiar, că, în cazul în care Curtea ar statua că există o restricție, aceasta ar putea fi justificată.

30. În primul rând, reglementarea în litigiu ar stabili, în sensul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește locul unde au fost investite capitalurile lor, și aceasta în raport cu posibilitățile de control fiscal. În special, informațiile de care ar dispune autoritățile naționale cu privire la bunurile și la drepturile deținute de rezidenții lor în străinătate ar fi fragmentare, schimburile internaționale de informații fiscale fiind limitate, inclusiv în cadrul Uniunii, ținând seama de interdicția privind „fishing expeditions” (cereri lansate la întâmplare). Fiind vorba despre o obligație de raportare, nivelul de informare de care dispun autoritățile ar constitui criteriul relevant pentru a stabili dacă rezidenții ale căror active sunt situate pe teritoriul național sau în afara acestuia se află în situații comparabile.

31. În al doilea rând, acest guvern apreciază că restricția ar fi justificată și de motive de interes public care răspund necesității de a preveni frauda și evaziunea fiscală, precum și practicile abuzive sau necesității de a garanta eficacitatea controalelor fiscale [19].

[15] A se vedea Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punctele 45-48), și Hotărârea din 13 martie 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punctele 46-48).

[16] A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot (C-155/08 și C-157/08, denumită în continuare „Hotărârea X și Passenheim-van Schoot”, EU:C:2009:368, punctele 36-40).

[17] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 36-40. Potrivit Comisiei, problema întinderii informațiilor la care are acces administrația fiscală în funcție de locul în care sunt situate activele în cauză va putea fi, în schimb, examinată în cadrul justificării reglementării în litigiu și a proporționalității acesteia.

[18] A se vedea Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27).

[19] Hotărârea din 20 februarie 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

2. Apreciere

32. Asemenea Comisiei, apreciem că diferența de tratament care rezultă din reglementarea în discuție nu corespunde unor situații diferite în mod obiectiv în sensul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. Astfel, acest fapt decurge deja din jurisprudența Curții [20], în mod întemeiat, întrucât poziția contrară ar avea ca efect negarea existenței oricărei restricții privind libera circulație a capitalurilor pentru simplul motiv că informațiile disponibile referitoare la activele din străinătate nu sunt suficiente în comparație cu cele referitoare la activele situate pe teritoriul național.

33. În aceste condiții, după cum observă Comisia și guvernul spaniol, obiectivele urmărite de reglementarea în litigiu, și anume combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, pot justifica o restricție, ceea ce reiese atât din articolul 65 alineatul (1) litera (b) TFUE, cât și din jurisprudență [21].

34. Problema centrală în prezenta cauză este, așadar, cea a proporționalității reglementării în litigiu.

E. Cu privire la proporționalitatea reglementării în discuție

1. Cu privire la calificarea activelor drept câștiguri patrimoniale nejustificate fără posibilitatea de a invoca prescripția (primul motiv)

35. Prin intermediul primului motiv, Comisia susține că constituie o restricție disproporționată faptul „că neexecutarea obligației de informare sau depunerea tardivă a formularului 720 determină calificarea acestor active drept câștiguri patrimoniale nejustificate fără posibilitatea de a invoca prescripția”.

a) Reglementarea în discuție

36. Primul motiv privește normele cuprinse la articolul 39 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și la articolul 121 din Legea privind impozitul pe profit. Aceste dispoziții, în esență identice, privesc câștiguri patrimoniale nejustificate și conțin o normă generală și o normă specifică.

37. În temeiul normei *generale*, bunurile sau drepturile a căror deținere, raportare sau dobândire nu corespund unor venituri sau capitaluri raportate de contribuabil sunt considerate câștiguri patrimoniale nejustificate și sunt incluse în baza de impozitare generală a perioadei fiscale în care le-a descoperit administrația fiscală. Totuși, aceste câștiguri nu vor fi incluse în baza de impozitare în cazul în care contribuabilul demonstrează că a dobândit proprietatea asupra drepturilor sau bunurilor în discuție într-o „perioadă prescrisă” [22]. Potrivit cercetării noastre, dreptul administrației de a proceda la o rectificare în temeiul datoriei fiscale este supus în mod concret unui termen de prescripție de patru ani, care începe să curgă din ziua care urmează celei în care

[20] A se vedea în acest sens Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 36-40, și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctele 30-33).

[21] A se vedea de exemplu Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27).

[22] A se vedea articolul 39 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și articolul 121 alineatele 1-5 din Legea privind impozitul pe profit.

se încheie termenul legal pentru depunerea raportării în cauză [23]. În practică, potrivit înțelegerii noastre, un contribuabil are, așadar, posibilitatea de a nu include aceste active în baza de impozitare după patru ani de la data la care activele respective ar fi trebuit raportate.

38. Referitor la norma *specifică*, ea privește deținerea, raportarea sau dobândirea de bunuri sau de drepturi pentru care obligația de informare prevăzută de formularul 720 nu a fost respectată în termenele stabilite. Asemenea bunuri sau drepturi sunt considerate câștiguri patrimoniale nejustificate și sunt incluse în baza de impozitare generală. Or, pentru această categorie de active, norma de prescripție citată anterior nu este prevăzută. Astfel, în temeiul normei menționate, pentru a evita includerea câștigurilor patrimoniale în baza de impozitare, contribuabilul trebuie să facă dovada că „bunurile sau drepturile respective au fost dobândite prin intermediul unor venituri raportate sau al unor venituri obținute în cursul exercițiilor fiscale pentru care nu era supus acestui impozit” [24].

b) Argumentele părților

1) Argumentele Comisiei

39. Comisia observă că neexecutarea obligației de a depune formularul 720 în termenele stabilite dă naștere unei prezumții de obținere a unui venit corespunzător valorii bunurilor și drepturilor în cauză, considerat un câștig patrimonial nejustificat, și rezultă de aici obligația de a plăti impozitul pe venitul persoanelor fizice sau impozitul pe profit pe baza venitului presupus a corespunde valorii totale a bunurilor și drepturilor vizate de obligația de raportare.

40. Ea nu consideră că această prezumție constituie în sine o măsură disproporționată, din moment ce rezultă din neexecutarea de către contribuabil a unei obligații fiscale materiale de plată a impozitelor [25]. Or, caracterul disproporționat al reglementării ar consta în faptul că contribuabilul nu ar putea invoca prescripția pentru a evita această prezumție. Într-adevăr, din moment ce deținătorul bunurilor și al drepturilor din străinătate nu ar fi prezentat formularul 720 în termenele stabilite, acesta nu s-ar putea prevala de norma de prescripție care determină termenul de a acționa al administrației fiscale în vederea rectificării bazelor impozabile.

41. Argumentele invocate de Comisie care urmăresc să demonstreze caracterul disproporționat al acestui aspect al normei cuprind în esență, în interpretarea noastră, două părți.

42. Prima parte privește situația în care contribuabilul *a plătit efectiv* impozitul pe venit. Este vorba mai exact despre situația specifică în care dobândirea de bunuri sau de drepturi în străinătate a avut loc cu peste patru ani înainte de momentul de la care începe să curgă termenul de depunere, pentru prima dată, a formularului 720 [26], în care și impozitarea veniturilor utilizate pentru a achiziționa aceste bunuri sau drepturi ar fi avut, așadar, loc cu peste patru ani în urmă și în care contribuabilul era supus la plata acestui impozit la acel moment, însă nu are nicio dovadă

[23] Acest termen de prescripție și normele de aplicare a acestuia sunt prevăzute la articolul 66 litera a) și la articolul 67 alineatul 1 litera a) din LFG.

[24] A se vedea articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit.

[25] Comisia arată astfel că, din momentul în care calificarea câștigurilor patrimoniale rezultă din neexecutarea de către contribuabil a unei obligații fiscale materiale de plată a impozitelor, calificarea se realizează ca o rectificare a datoriei fiscale la inițiativa administrației fiscale pentru a corecta situația contribuabilului care, într-o primă etapă, nu era supus normelor fiscale în vigoare.

[26] În ceea ce privește acest termen de patru ani, a se vedea punctul 37 din prezentele concluzii.

care să demonstreze că a raportat aceste venituri la administrația fiscală [27]. Potrivit Comisiei, într-o asemenea situație, atunci când persoana care deține bunurile sau drepturile nu este în măsură să dovedească faptul că a plătit impozitul pe venit în discuție, ea nu este în măsură nici să invoce prescripția pentru a evita regularizarea din partea administrației fiscale. Astfel, imposibilitatea de a dovedi plata impozitului pe venit corespunzător activelor situate în străinătate ar echivala cu o prezumție irefragabilă de fraudă fiscală. Comisia amintește că, potrivit unei jurisprudențe constante, prezumția privind existența unei fraude fiscale și a unei evaziuni fiscale nu se poate întemeia pe împrejurări precum deținerea de către un contribuabil rezident fiscal a unor bunuri situate în străinătate [28].

43. În această privință, Comisia respinge afirmația guvernului spaniol potrivit căreia sarcina probei ar reveni administrației fiscale, astfel încât acesteia din urmă i-ar reveni sarcina de a efectua anchetele corespunzătoare pentru a verifica situația reală a contribuabilului și pentru a acționa în consecință. În opinia sa, această practică nu ar fi descrisă în reglementarea în discuție și nu ar exista niciun document care să poată dovedi că ar fi fost efectiv aplicată de autoritățile spaniole. Reglementarea ar impune contribuabilului, în mod expres și restrictiv, să suporte sarcina probei raportării de venituri sau a nesupunerii la plata impozitului. În plus, exemplele de aplicare concretă a reglementării referitoare la formularul 720 ar demonstra că sarcina probei revine persoanei care deține bunuri și drepturi care nu a respectat obligația de informare în termenele stabilite.

44. A doua parte privește „lipsa totală a prescripției”. Comisia apreciază astfel că există un „efect de imprescriptibilitate” în cazul neexecutării sau al îndeplinirii tardive a obligației de informare prevăzute de formularul 720.

45. În această privință, ea consideră în esență, *în primul rând*, că lipsa prescripției nu ar fi de natură să atingă obiectivul urmărit, în sensul că simplul fapt de a depune formularul 720 în termenele stabilite permite contribuabilului să păstreze beneficiul prescripției deja împlinite la acel moment, deși este vorba în mod vădit despre un caz de evaziune fiscală.

46. *În al doilea rând*, nici lipsa totală a prescripției nu ar fi necesară pentru atingerea obiectivelor urmărite de reglementarea în discuție în raport cu instrumentele existente în materie de schimb de informații fiscale la nivelul Uniunii.

47. Mai precis, Comisia precizează că nu contestă că, la momentul la care a fost adoptat regimul formularului 720 în anul 2012, niciunul dintre instrumentele existente în materie de schimb de informații fiscale nu permitea obținerea informațiilor corespunzătoare cu privire la bunurile și la drepturile din străinătate. Or, sistemul de schimb de informații la nivelul Uniunii ar fi evoluat în mod considerabil între anii 2012 și 2017 și, la data la care a fost emis avizul motivat, respectiv 15 februarie 2017 – dată care ar trebui luată în considerare pentru aprecierea de către Curte a cadrului juridic al prezentei acțiuni –, instrumentele de schimb de informații existente la nivelul Uniunii ar fi permis statelor membre să obțină informațiile necesare cu privire la bunurile și la drepturile deținute în străinătate pentru a proceda la controale fiscale adecvate.

[27] Potrivit Comisiei, în cazul în care activul din străinătate a fost dobândit în cursul unui exercițiu fiscal în cadrul căruia dreptul administrației fiscale de a determina datoria fiscală sau de a solicita plata acesteia era prescris, este pe deplin posibil ca acel contribuabil să nu fi păstrat documentele care dovedesc raportarea fiscală a veniturilor cu care a fost dobândit acest bun.

[28] A se vedea Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 60), și prin analogie Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 51).

48. Astfel, *primo*, informațiile care trebuie să facă obiectul unei raportări prin intermediul formularului 720 ar fi acoperite în mare măsură de Directiva 2011/16.

49. În susținerea acestei constatări, Comisia face trimitere la dispozițiile specifice care privesc cele trei categorii de bunuri vizate de formularul 720.

50. În ceea ce privește informațiile referitoare la *conturile bancare*, ea face trimitere la articolul 8 alineatul (3a) din Directiva 2011/16, precum și la anexele care includ schimbul automat de informații privind conturile bancare, inclusiv conturile de depozit și conturile de custodie. Acest schimb de informații ar privi „persoanele care fac obiectul raportării”. Ar fi vizate persoanele fizice și entitățile, altele decât: (i) societățile al căror capital este tranzacționat în mod regulat pe una sau mai multe piețe ale titlurilor de valoare reglementate, (ii) societățile de capital care sunt entități afiliate unei companii prevăzute la punctul (i), (iii) entitățile guvernamentale, (iv) organizațiile internaționale, (v) băncile centrale sau (vi) instituțiile financiare [29].

51. În conformitate cu articolul 8 alineatul (3a) litera (a) din Directiva 2011/16, informațiile care trebuie transmise prin intermediul sistemului de schimb automat ar include toate informațiile necesare în scopul identificării titularului de cont, a instituției financiare la care este administrat contul și a contului în sine. Informațiile ar privi de asemenea soldul sau valoarea contului. În cazul conturilor de custodie, informațiile s-ar raporta la cuantumul brut total al dobânzilor, la cuantumul brut total al dividendelor și la cuantumul brut total al veniturilor generate în legătură cu activele deținute în cont, precum și la încasările brute totale din vânzarea sau răscumpărarea activelor financiare. În cazul unui cont de depozit, informațiile care trebuie schimbate ar acoperi cuantumul brut total al dobânzilor plătite sau creditate în cont în cursul anului calendaristic sau al altei perioade de raportare adecvate. În cazul oricărui alt cont, informațiile ar trebui să cuprindă cuantumul brut total plătit sau creditat titularului de cont.

52. În conformitate cu articolul 8 alineatul (3a) litera (a) menționat, informațiile care fac obiectul unui schimb automat ar fi suficiente pentru stabilirea cuantumului impozitului pe venit care decurge din deținerea conturilor bancare în străinătate.

53. În continuare, Comisia observă că schimbul automat de informații instituit de Directiva 2011/16 impune persoanelor care fac obiectul raportării obligația de a include în aceasta din urmă informațiile referitoare la *valorile* deținute în alt stat membru. În ceea ce privește valorile deținute prin intermediul conturilor de depozit sau al conturilor de custodie, în marea majoritate a cazurilor, informațiile care fac obiectul unui schimb ar fi aceleași cu cele referitoare la conturile bancare, ceea ce ar permite în acest caz și stabilirea cuantumului impozitului pe veniturile corespunzătoare.

54. În ceea ce privește *drepturile sau contractele de asigurare de viață* neacoperite de alte acte juridice ale Uniunii, acestea ar putea de asemenea să facă obiectul, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2011/16, al unui schimb automat de informații care se raportează la orice perioadă impozabilă. În acest caz, informațiile ar privi rezidenții unui stat membru, indiferent dacă este vorba despre persoane fizice sau despre entități, și ar permite administrațiilor fiscale ale statelor membre să determine cuantumul impozitelor aplicabile acestor venituri.

[29] Secțiunea VIII punctul D.2 din anexa I la Directiva 2011/16.

55. În sfârșit, informațiile referitoare la *bunurile imobile* care pot face obiectul unui schimb automat în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (e) din directiva menționată ar privi atât proprietatea, cât și veniturile generate de aceste bunuri, indiferent dacă aparțin unor persoane fizice sau unor entități rezidente într-un stat membru. Informațiile respective ar permite lichidarea impozitelor pe veniturile corespunzătoare acestor bunuri și drepturi.

56. *Secundo*, în condițiile în care sistemul de schimb *automat* de informații nu acoperă toate informațiile supuse obligației de raportare în temeiul formularului 720 [30], administrațiile fiscale ale statelor membre ar putea să fi recurs însă, în aceste situații, la schimbul de informații *la cerere* (neautomat), astfel cum prevăd articolele 5-7 din Directiva 2011/16.

57. *Tertio*, Comisia subliniază că pretinsele lacune ale sistemului de schimb de informații existent la nivelul Uniunii, invocate de guvernul spaniol, nu pot afecta această realitate. Dintr-o jurisprudență constantă a Curții și în special din Hotărârea Comisia/Belgia [31] ar reieși că mecanismele de asistență reciprocă existente între autoritățile statelor membre sunt suficiente pentru a permite unui stat membru să efectueze un control cu privire la veridicitatea raportărilor contribuabililor referitoare la veniturile lor realizate în alt stat membru. Curtea ar fi statuat de asemenea că, în consecință, deși instrumentele de cooperare nu funcționează întotdeauna în practică în mod satisfăcător și fără dificultăți, statele membre nu pot întemeia pe eventualele dificultăți întâmpinate în obținerea informațiilor solicitate sau pe deficiențele care pot interveni în cooperarea dintre autoritățile lor fiscale justificarea restricției privind libertățile fundamentale garantate de tratat.

58. *În al treilea rând* și în orice caz, Comisia apreciază că, deși caracterul insuficient al informațiilor de care dispune un stat membru în ceea ce privește bunurile sau drepturile deținute de rezidenții săi în străinătate poate fi de natură să justifice un termen de rectificare *mai lung*, în măsura în care urmărește să permită autorităților fiscale să recurgă în mod util la mecanisme de asistență reciprocă [32], nu s-ar putea justifica *lipsa totală* a normei de prescripție, rezervată în general cazurilor celor mai grave de încălcări ale drepturilor omului.

2) Argumentele guvernului spaniol

59. În ceea ce privește prima parte a argumentelor Comisiei, guvernul spaniol contestă existența unei prezumții irefragabile de fraudă. În această privință, el precizează că articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice [33] constituie o clauză împotriva fraudei, dar nu prevede nicio prezumție de fraudă. Astfel, în vederea aplicării acestei dispoziții, administrația fiscală ar trebui să dovedească două elemente: în primul rând, faptul că

[30] Potrivit Comisiei, acesta este cazul conturilor bancare și al valorilor, atunci când titularii lor sunt societăți cotate la bursă și întreprinderile afiliate ale acestora sau instituții financiare. Sistemul de schimb automat de informații nu ar acoperi nici informațiile referitoare la persoanele autorizate (care nu sunt titulare) în ceea ce privește anumite conturi financiare menționate în formularul 720. Acesta nu ar acoperi nici informațiile referitoare la valorile care nu sunt deținute prin intermediul conturilor în instituții financiare.

[31] Hotărârea din 6 iunie 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, punctele 52 și 53).

[32] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 62-75, și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punctul 35).

[33] Observăm că Comisia nu a precizat, în acțiunea sa, dispozițiile de drept spaniol la care se referea primul său motiv. Totuși, în cadrul juridic al acțiunii, ea a citat atât articolul 39 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, cât și articolul 121 din Legea privind impozitul pe profit. Prin urmare, înțelegem primul motiv al Comisiei în sensul că privește cele două dispoziții. În această privință, arătăm că, în memoriul în apărare, atunci când face referire la primul motiv al Comisiei, guvernul spaniol nu menționează decât articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice. Acestea fiind spuse, din moment ce guvernul spaniol propune Curții să respingă acțiunea în totalitate, înțelegem argumentele invocate de guvernul spaniol cu privire la articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice în sensul că se extind la articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit.

contribuabilul nu a raportat activele corespunzătoare formularului 720, deși era obligat la aceasta, și, în al doilea rând, faptul că contribuabilul nu a plătit impozitul pe venit referitor la dobândirea acestor active.

60. Împrejurarea că un contribuabil nu păstrează raportarea privind exercițiul în cursul căruia afirmă că a fost impozitat nu ar implica faptul că administrația consideră în mod automat că este în posesia unor câștiguri patrimoniale nejustificate. În asemenea cazuri, administrația fiscală ar trebui să examineze ceea ce a fost susținut de contribuabil și, dacă nu procedează astfel, faptul care stă la baza prezumției nu ar fi dovedit (și anume că contribuabilul nu a fost impozitat pentru veniturile în cauză) și nu ar trebui să se considere că există câștiguri patrimoniale nejustificate. În caz de îndoială, nu ar fi necesar să se efectueze o regularizare, întrucât una dintre faptele aflate la baza prezumției nu ar fi fost dovedită. În schimb, dacă contribuabilul ar dori să evite aplicarea articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice pentru motivul că a raportat anterior, prin intermediul formularului 720, veniturile cu care au fost dobândite bunurile sau drepturile neraportate, i-ar fi suficient să indice raportările fiscale anterioare în care a raportat veniturile respective. Administrația fiscală ar fi, așadar, obligată să verifice acest aspect.

61. În susținerea acestor constatări, guvernul spaniol face trimitere la mai multe dispoziții referitoare la sarcina probei [34]. Aceasta din urmă ar reveni astfel administrației fiscale, ceea ce ar figura în mod clar în reglementarea citată la nota de subsol 34 din prezentele concluzii. Guvernul spaniol face de asemenea trimitere, cu titlu de exemplu, la o hotărâre privind o îndreptare a articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, care ar fi anulat lichidarea în cauză, Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania) apreciind că contribuabilul susținuse că a fost impozitat și prezentase documentele aflate în posesia sa, iar administrația nu depusese eforturi pentru a furniza proba contrară pertinentă [35].

62. În ceea ce privește a doua parte a argumentelor Comisiei, guvernul spaniol observă mai întâi că Comisia pornește de la o premisă eronată în măsura în care consideră că regimul formularului 720 nu implică o prescripție. Astfel, ar fi vorba în realitate despre o aplicare concretă a principiului *actio nata*, potrivit căruia termenul de prescripție al unui drept sau al unei acțiuni nu poate începe să curgă decât din momentul în care titularul acestuia are cunoștință despre existența acestui

[34] În primul rând, în cadrul procedurii de verificare în vederea aplicării articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, articolul 105 alineatul 1 din LFG, intitulat „Sarcina probei”, arată că, „[î]n procedurile de impozitare, persoana care își valorifică dreptul trebuie să dovedească faptele constitutive ale acestuia”. În al doilea rând, articolul 102 din LFG, intitulat „Notificarea lichidărilor”, citează, la alineatul 2 litera c), ca element care trebuie să figureze în mod necesar în lichidările respective, „[m]otivarea acestora din urmă în cazul în care nu corespund informațiilor date de contribuabil sau aplicării ori interpretării reglementării efectuate de acesta din urmă, indicând faptele și elementele esențiale aflate la originea lor, precum și temeiurile juridice”. În al treilea rând, guvernul spaniol face trimitere la „teoria proximității obiectului probei”, care figurează la articolul 217 din Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (Legea privind procedura civilă din 7 ianuarie 2000) (BOE nr. 7 din 8 ianuarie 2000), potrivit căruia trebuie să se țină seama de posibilitatea și de facilitatea fiecărei părți din litigiu de a prezenta probe. Deși, în principiu, fiecare parte ar trebui să dovedească faptele pe care le invocă în favoarea sa în temeiul articolului 106 alineatul 1 din LFG, aplicarea „teoriei proximității obiectului probei” ar însemna că, dacă contribuabilul declară că nu păstrează documentele referitoare la impozitele sale pentru a dovedi că a fost impozitat, administrația fiscală trebuie să caute aceste informații în arhivele sale pentru a verifica dacă bunul a fost într-adevăr impozitat. În al patrulea rând, aceste norme și principii ar figura de asemenea în Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Legea privind procedura administrativă comună din 1 octombrie 2015) (BOE nr. 236 din 2 octombrie 2015). În al cincilea și ultimul rând, articolele 141 și 145 din LFG ar prevedea că revine autorităților fiscale sarcina de a „investiga elementele de fapt ale obligațiilor fiscale pentru a descoperi elementele de care administrația nu ar ține seama” și de a „[v]erifica exactitatea raportărilor prezentate de contribuabili”.

[35] Decizia Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) din 16 ianuarie 2019 (R. G. 4253/2016).

drept sau a acestei acțiuni [36]. Aplicarea principiului respectiv ar implica astfel ca un termen de prescripție de patru ani [37] să înceapă să curgă din momentul în care administrația fiscală are cunoștință despre elemente aferente faptului impozabil care îi permit să deschidă o anchetă, fie grație informațiilor furnizate de un alt stat prin intermediul unui sistem automat sau spontan de schimburi de informații, fie grație contribuabilului sau unor terți. Prin urmare, nu ar fi vorba despre o lipsă a prescripției.

63. Acestea fiind precizate, guvernul spaniol afirmă în esență că principiul *actio nata* nu se aplică atunci când bunurile sunt situate în Spania. Totuși, această diferență de tratament referitoare la prescripție între activele situate în Spania și cele situate în străinătate ar fi supusă unui motiv obiectiv.

64. Astfel, *pe de o parte*, pe teritoriul spaniol, administrația fiscală spaniolă își poate exercita competențele în mod nelimitat față de orice bunuri și drepturi, în special sub formă de „fishing expeditions” (cereri lansate la întâmplare), dar nu și atunci când bunurile și drepturile respective se află în străinătate. În această privință, guvernul spaniol amintește că câștigurile nejustificate ar corespunde unor bunuri și drepturi despre care administrația fiscală nu ar avea cunoștință și care ar impune, pentru a fi descoperite, ca ea să efectueze o anchetă pe care nu ar putea să o desfășoare integral, funcționarii săi neputând, de exemplu, să acționeze în afara teritoriului instanței spaniole. Având în vedere aceste dificultăți, ar fi pe deplin justificat ca termenul de prescripție să înceapă să curgă din momentul în care este cunoscută existența acestor bunuri și drepturi situate în străinătate, care au generat venituri neraportate și care nu au putut face obiectul unei anchete cu mijloacele care ar fi fost puse în aplicare dacă ar fi fost generate pe teritoriul spaniol.

65. În această privință, Curtea ar fi recunoscut existența unor regimuri specifice de prescripție atunci când un stat membru trebuie să își exercite competențele față de bunuri și drepturi situate în străinătate [38]. Curtea ar fi afirmat de asemenea că diferitele termene de decădere cu privire la drepturile persoanelor administrate în raport cu cele ale administrației fiscale ar fi justificate de faptul că aceasta nu cunoaște informațiile necesare și nu poate acționa decât din momentul în care primește raportarea fiscală [39], ceea ce s-ar aplica în special în cazurile în care bunurile și/sau activele au fost ascunse și în care este practic imposibil să se obțină informații cu privire la acestea cu instrumentele actuale.

66. *Pe de altă parte*, guvernul spaniol contestă afirmația Comisiei potrivit căreia instrumentele de colaborare existente în cadrul Uniunii ar fi suficiente. În acest scop invocă mai multe argumente, care pot fi rezumate după cum urmează.

67. De la bun început, acesta precizează că, dat fiind că acțiunea Comisiei nu urmărește ca anumite aspecte ale reglementării formularului 720 să fie declarate nevalide de la data avizului motivat, și anume 15 februarie 2017, trebuie să se examineze situația asistenței reciproce internaționale în anul 2012, anul introducerii formularului 720, iar nu în luna februarie 2017. Acestea fiind spuse, apreciază în orice caz că, până în prezent, instrumentele existente în materie

[36] Potrivit guvernului spaniol, acest principiu al *actio nata* este prevăzut ca regulă generală la articolul 1969 din Codul civil spaniol (*Gaceta de Madrid* – în prezent „BOE” – nr. 206 din 25 iulie 1889). Guvernul spaniol arată că nu numai că aplicarea principiului *actio nata* nu este contrară conținutului literal al articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, care nu menționează nicio „imprescriptibilitate”, ci decurge din spiritul normei și dintr-o interpretare sistematică conformă cu finalitatea instituției juridice a prescripției.

[37] A se vedea, în ceea ce privește termenul de patru ani, punctul 37 și nota de subsol 23 din prezentele concluzii.

[38] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctul 86.

[39] A se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 50 și urm.).

de schimb internațional de informații rămân insuficiente pentru a stabili eventuala existență în patrimoniul contribuabililor spanioli a unor bunuri și drepturi cu conținut economic și cu implicații fiscale situate în străinătate.

68. În această privință, guvernul spaniol subliniază mai întâi că Comisia a recunoscut că informațiile obținute prin intermediul formularului 720 nu coincid pe deplin cu cele care pot fi obținute în temeiul Directivei 2011/16 [40].

69. În continuare, acesta subliniază că schimbul automat în sensul articolului 3 punctul 9 litera (a) din Directiva 2011/16 este subordonat principiului „informațiilor disponibile", acestea fiind înțelese ca „informații din dosarele fiscale ale statului membru care [le] comunică, care pot fi accesate în conformitate cu procedurile de colectare și de procesare a informațiilor din acel stat membru". În consecință, statul în care se situează sursa veniturilor în cauză poate să nu dispună de informațiile care fac obiectul schimbului automat, fie pentru că reglementarea sa națională nu impozitează anumite venituri sau anumite bunuri și nu solicită informații în această privință, fie pentru că persoana obligată să furnizeze informațiile, indiferent dacă este vorba despre persoana impozabilă sau despre un terț, nu a raportat veniturile sau bunul care face obiectul informării. Acesta apreciază că, în Hotărârea X și Passenheim-van Schoot [41], Curtea ar fi statuat că controalele fiscale impuse de un stat membru nu pot depinde de comportamentul unui alt stat membru sau al unui stat terț, în speță de informațiile disponibile pentru cazul concret. Pe de altă parte, în ceea ce privește informațiile referitoare la conturile bancare în sensul articolului 8 alineatul (3a) din Directiva 2011/16, administrația fiscală nu poate fi sigură că primește informațiile de care are nevoie în ceea ce privește conturile preexistente în sensul directivei menționate, și anume conturile administrate la 31 decembrie 2015 [42], întrucât, pentru aceste conturi, reședința contribuabilului se stabilește în conformitate cu reglementarea internă, care poate fi, așadar, diferită de la un stat membru la altul.

70. În sfârșit, potrivit guvernului spaniol, deși situația în materie de schimb de informații a fost modificată în mod considerabil în ultimii ani, trebuie totuși să se observe că situația actuală este departe de a fi comparabilă cu situația națională și că punerea sa în aplicare practică și efectivă va necesita probabil timp pentru a fi adaptată în mod corespunzător, ținând seama de complexitatea sa, de numeroasele state vizate și de diferitele reglementări și practici naționale.

c) Apreciere

71. Amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul unei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, Comisia este cea căreia îi revine sarcina de a stabili existența neîndeplinirii invocate a obligațiilor. Aceasta trebuie să prezinte Curții elementele necesare pentru a verifica existența respectivei neîndepliniri a obligațiilor fără să se poată întemeia pe prezumții [43]. După cum vom explica, apreciem că în speță, în mare măsură, Comisia nu a prezentat Curții elementele necesare pentru a verifica existența neîndeplinirii invocate a obligațiilor.

[40] În special, potrivit guvernului spaniol, această directivă nu reglementează informațiile referitoare la valorile mobiliare (acțiuni, participații), la drepturile și la veniturile depuse, administrate sau obținute în alt stat membru, care fac obiectul raportării informațiilor, nici pe cele referitoare la drepturile asupra unor bunuri imobile, altele decât bunurile al căror proprietar este persoana interesată (drepturi pe durată limitată, de utilizare și de folosință, nuda proprietate), care fac de asemenea obiectul raportării.

[41] A se vedea punctul 61 din această hotărâre.

[42] A se vedea noțiunea de „conturi preexistente" în secțiunea VIII punctul C. 9 din anexa I la Directiva 2011/16.

[43] A se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 52 și jurisprudența citată).

72. Aceasta rezultă, în opinia noastră, din faptul că acțiunea Comisiei are un caracter foarte succint. În plus, guvernul spaniol a răspuns, în memoriul său în apărare, la susținerile Comisiei într-un mod foarte detaliat, invocând mai multe argumente a căror temeinicie nu poate fi, în opinia noastră, în mare parte exclusă la prima vedere. Or, în memoriul său în replică, Comisia se limitează să răspundă la argumentele respective într-o măsură foarte redusă și, în opinia noastră, ea nu a răspuns, așadar, în mod util la argumentația guvernului spaniol. Pentru acest motiv, considerăm că, în mare măsură, Curtea nu dispune de elementele necesare pentru a verifica existența neîndeplinirii invocate a obligațiilor de către Comisie.

1) Cu privire la problema „lipsei totale” a prescripției (a doua parte)

73. În ceea ce privește aspectul dacă nedepunerea formularului 720 sau depunerea tardivă a acestuia ar implica un „efect de imprescriptibilitate” care ar fi în sine disproporționat [44], apreciem necesar, *în primul rând*, să precizăm domeniul de aplicare al normei în discuție.

74. În mod concret, în cazul nedepunerii formularului 720 în termenele stabilite, articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit permit administrației fiscale să procedeze la o rectificare în temeiul veniturilor corespunzătoare unor active situate în străinătate intrate în patrimoniul contribuabililor, chiar și atunci când aceste active au fost achiziționate într-o perioadă deja prescrisă în momentul în care administrația fiscală le descoperă. Acest fapt decurge din însuși modul de redactare a dispozițiilor menționate și nu este, de altfel, contestat de guvernul spaniol. Cu alte cuvinte, termenul de prescripție de patru ani, ce permite unui contribuabil care deține active situate în Spania să evite impozitarea pentru simplul fapt că a trecut o perioadă de patru ani de la data la care activele ar fi trebuit raportate, nu se aplică în cazul activelor vizate de formularul 720.

75. În practică, pentru astfel de active, dispozițiile citate anterior permit administrației fiscale să efectueze rectificarea, independent de data achiziției activelor în cauză și, prin urmare, în mod nelimitat în timp. Acestea au astfel un efect de „imprescriptibilitate”, după cum susține în mod întemeiat Comisia. Observăm în această privință că informațiile referitoare la principiul *actio nata*, furnizate de guvernul spaniol, nu pot conduce la o constatare contrară. Într-adevăr, principiul respectiv implică numai că administrația fiscală, atunci când deține indicii ale unui element impozabil, trebuie să procedeze la o rectificare în temeiul eventualei datorii fiscale în termen de patru ani. Prin urmare, chiar dacă se aplică acest principiu, ceea ce Comisia nu pare de altfel să conteste [45], efectul imprescriptibilității rămâne, așadar, în sensul că, atât timp cât administrația fiscală respectă termenul de patru ani, ea poate proceda la rectificare, independent de data achiziției activelor în cauză [46].

76. În ceea ce privește, *în al doilea rând*, proporționalitatea unei astfel de reguli a „efectului de imprescriptibilitate”, trebuie să se stabilească dacă este *de natură* să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și dacă nu depășește ceea ce este *necesar* pentru atingerea sa.

[44] Observăm că, după introducerea prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în fața Curții, a fost primită la Curte (cauza C-330/20) o cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Curtea Superioară de Justiție din Catalonia, Spania). În această cerere de decizie preliminară, instanța de trimitere ridică în esență aceeași problemă ca și cea în discuție în speță, și anume proporționalitatea normei de prescripție prevăzute la articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și incidența, în această privință, a sistemului de schimb de informații.

[45] Astfel, Comisia se limitează să susțină că este vorba „despre un caz de lipsă totală a unui termen de prescripție”.

[46] Cu titlu de exemplu, nimic nu s-ar opune ca rectificarea să intervină la mai multe decenii de la intrarea activelor în cauză în patrimoniul contribuabililor în cazul în care data acestui eveniment este data la care administrația fiscală ia cunoștință despre existența lor.

77. În ceea ce privește primul aspect, Curtea a statuat deja că aplicarea de către un stat membru a unui termen de rectificare prelungit în cazul unor elemente impozabile deținute sau apărute în alt stat membru contribuie la asigurarea eficacității controalelor fiscale și la lupta împotriva fraudei fiscale, în măsura în care o asemenea reglementare poate descuraja contribuabilii care dețin astfel de active să ascundă față de administrația financiară aceste active sau veniturile pe care le obțin din acestea, cu scopul de a nu se expune ulterior unei rectificări [47]. În speță, trebuie să se observe totuși că termenul de prescripție în litigiu se poate aplica numai atunci când formularul 720 nu a fost completat în termenele stabilite. Prin urmare, acesta nu se aplică în general atunci când activele sunt situate în străinătate. În aceste condiții, nu suntem convinși că norma respectivă nu este de natură să garanteze realizarea obiectivului pe care îl urmărește, astfel cum susține Comisia. Este adevărat că contribuabilii care respectă obligația de informare în termenele stabilite își păstrează beneficiul prescripției pentru eventualele venituri ascunse pentru a dobândi bunurile sau drepturile de care dispun în străinătate [48]. Cu toate acestea, dacă un contribuabil dorește să ascundă venituri, ni se pare puțin probabil să dorească, în primul rând, să respecte obligația de informare pentru a putea beneficia de prescripție.

78. În ceea ce privește, în continuare, necesitatea termenului de prescripție în litigiu, apreciem că Comisia a făcut dovada că depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, dar numai în raport cu unele dintre bunurile vizate de formularul 720, și anume conturi bancare noi în sensul Directivei 2011/16 (denumite în continuare „conturile bancare noi”) [49].

79. Mai specific, astfel cum vom explica în secțiunea i), considerăm că din jurisprudența Curții rezultă că, atunci când un stat membru dispune sau poate dispune, în temeiul sistemului de schimb automat obligatoriu, de informații suficiente cu privire la activele deținute în străinătate de contribuabilii săi pentru a stabili impozitele corespunzătoare, aplicarea unui termen de prescripție prelungit depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului pe care îl urmărește. În această privință, după cum vom arăta în secțiunea ii), apreciem că Comisia a stabilit corespunzător cerințelor legale că, la data termenului stabilit în avizul motivat în anul 2017, dată care trebuie luată în considerare pentru aprecierea acțiunii [50], administrația fiscală spaniolă dispunea sau putea să dispună, în temeiul Directivei 2011/16, de informații suficiente cu privire la conturile bancare noi deținute în străinătate de contribuabilii săi pentru a stabili impozitele corespunzătoare.

i) Principiile care decurg din jurisprudență

80. În opinia noastră, Curtea a furnizat două linii de jurisprudență complementare și relevante în speță.

81. *În primul rând*, Curtea s-a pronunțat asupra necesității aplicării de către un stat membru a unui termen de rectificare prelungit în cazul suspiciunii de ascundere a unor active impozabile deținute în alt stat membru și asupra incidenței în această privință a unor instrumente de schimb

[47] Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 51 și 52, și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punctul 32).

[48] Acest aspect subliniat de Comisie a fost confirmat de guvernul spaniol.

[49] Noțiunea de „conturi noi” este definită în secțiunea VIII punctul C. 10 din anexa I la Directiva 2011/16 ca fiind conturi financiare deschise începând cu 1 ianuarie 2016.

[50] Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum se prezenta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat. A se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 2020, Comisia/Italia (Directiva privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților) (C-122/18, EU:C:2020:41, punctul 58 și jurisprudența citată). Data termenului stabilit în avizul motivat din 15 februarie 2017 era de două luni de la primirea de către guvernul spaniol a acestuia.

de informații la nivelul Uniunii [51]. Trebuie să se arate însă că, după cum vom explica, această jurisprudență este, pe de o parte, pronunțată în contextul specific al vechii Directive 77/799/CEE privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe [52], care a precedat directiva în discuție în prezenta cauză. În special, după cum vom explica, această directivă anterioară este diferită de cea în discuție în prezenta cauză întrucât nu ar permite administrațiilor fiscale ale statelor membre să obțină, în mod *automat* și *obligatoriu*, informații referitoare la contribuabilii lor. Pe de altă parte, Curtea s-a pronunțat numai cu privire la aplicarea unui termen de prescripție *prelungit* concret de 12 ani, pe care l-a considerat proporțional, însă nu a soluționat problema unui termen de prescripție care să aibă un „efect de imprescriptibilitate" precum în speță.

82. În jurisprudența în cauză, Curtea a făcut distincție între două ipoteze stabilind dacă un termen de prescripție prelungit depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective: prima corespunde situației în care elemente impozabile au fost ascunse, iar autoritățile fiscale nu dispun de niciun indiciu care să le permită inițierea unei anchete, iar a doua privește o situație în care respectivele autorități dispun de informații în legătură cu aceste elemente impozabile [53].

83. Curtea a recunoscut, ca regulă generală, necesitatea unui termen de rectificare prelungit numai în această primă ipoteză. Astfel, ea a apreciat în esență că, într-o asemenea ipoteză, primul stat membru se găsea, având în vedere Directiva 77/799, în imposibilitatea de a se adresa autorităților competente din celălalt stat membru pentru ca acestea din urmă să îi comunice informațiile necesare pentru a stabili în mod corect cuantumul impozitului [54]. Într-adevăr, după cum a observat în esență Curtea, această directivă anterioară nu permitea autorităților fiscale ale statelor membre să obțină, în mod automat și obligatoriu, date bancare privind contribuabilii lor [55]. Din acest motiv, cu excepția situației în care statul membru în cauză nu a dispus deja de indicii care să îi permită să se adreseze autorităților competente din alte state membre prin intermediul asistenței reciproce, el nu era în măsură să obțină informațiile necesare pentru a determina cuantumul corect al impozitului.

84. Într-o asemenea situație, Curtea a recunoscut necesitatea unui termen de rectificare prelungit pentru motivul că riscul pentru un contribuabil ca activele și veniturile disimulate față de autoritățile fiscale din statul său membru de reședință să fie dezvăluite este mai mic în cazul activelor și al veniturilor provenind dintr-un alt stat membru decât în cazul activelor și al veniturilor naționale [56].

85. În ceea ce privește a doua ipoteză, Curtea a statuat că, atunci când autoritățile fiscale dintr-un stat membru dispun de indicii care le permit să se adreseze autorităților competente din alte state membre prin intermediul asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799, pentru ca acestea din urmă să le comunice informațiile necesare în scopul de a stabili cuantumul corect al impozitului, nu se poate justifica aplicarea de către primul stat membru a unui termen de rectificare prelungit

[51] Este vorba despre Hotărârea X și Passenheim-van Schoot și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), de asemenea invocate de părți.

[52] Directiva Consiliului din 19 decembrie 1977 (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21).

[53] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 62, 63 și 74, și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punctul 33).

[54] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 64 și 65.

[55] A se vedea în acest sens Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 64 și 65.

[56] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 72 și 73.

care nu ar urmări în mod specific să permită autorităților sale fiscale să recurgă în mod util la mecanisme de asistență reciprocă și care s-ar declanșa atunci când elementele impozabile în cauză se situează în alt stat membru [57].

86. În această privință, reiese, *în al doilea rând*, din cealaltă jurisprudență că, atunci când mecanismele de asistență reciprocă existente între autoritățile statelor membre sunt suficiente pentru a permite unui stat membru să efectueze controalele necesare, statele membre nu pot deduce din eventualele dificultăți întâmpinate în obținerea informațiilor necesare sau din deficiențele care pot interveni în cooperarea dintre administrațiile lor fiscale o justificare a restrângerii libertăților fundamentale garantate de tratat, chiar dacă nu este exclus ca instrumentul de cooperare menționat mai sus să nu funcționeze întotdeauna în mod satisfăcător și fără dificultăți în practică [58]. Cu alte cuvinte, dacă mecanismele de asistență reciprocă existente între autoritățile statelor membre sunt suficiente pentru a permite unui stat membru să efectueze controalele necesare, acesta din urmă va admite că un control poate fi mai dificil de desfășurat în alt stat membru decât pe propriul teritoriu [59].

87. În opinia noastră, rezultă de asemenea că, în cazul în care instrumentul de cooperare nu funcționează în mod satisfăcător, astfel încât un stat membru să nu primească informațiile datorate, acestuia îi revine sarcina de a contacta statul membru pentru a soluționa problema și, dacă este cazul, pentru a comunica cu Comisia [60]. În schimb, un stat membru nu poate aplica un termen de prescripție prelungit pentru a remedia faptul că informațiile datorate nu i-au fost furnizate.

88. Din jurisprudența citată anterior reiese că, deși administrația fiscală spaniolă este în măsură să obțină informațiile necesare în temeiul schimbului automat obligatoriu pentru a stabili cuantumul corect al impozitului, această autoritate nu poate deduce din eventualele dificultăți întâmpinate în obținerea informațiilor necesare sau din deficiențele care pot interveni în cooperarea dintre administrațiile fiscale o justificare a restrângerii libertăților fundamentale garantate de tratat și, în această privință, stabilirea unui termen de prescripție prelungit.

89. În opinia noastră, distincția stabilită de Curte este întemeiată. Astfel, atunci când singura sursă de informare a administrației fiscale cu privire la activele impozabile este chiar contribuabilul, descoperirea de către statul membru în cauză a activelor ascunse este mai dificilă decât în situația în care administrația fiscală dispune de aceste informații în temeiul sistemului de schimb de informații, ceea ce justifică aplicarea unui termen de prescripție prelungit.

90. Rezultă din cele ce precedă că necesitatea termenului de prescripție în litigiu în prezenta cauză depinde mai ales de aspectul dacă schimbul automat obligatoriu în temeiul Directivei 2011/16 este suficient pentru a permite administrației fiscale spaniole să efectueze controalele necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului. Dacă aceasta este situația, administrația fiscală spaniolă nu poate, contrar celor susținute de ea, să invoce eventuale dificultăți în aplicarea unui termen de prescripție prelungit.

[57] A se vedea Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctele 74 și 75, și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punctele 35 și 36).

[58] A se vedea printre altele Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punctul 18), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punctul 50), precum și Hotărârea din 23 ianuarie 2014, Comisia/Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, punctul 43).

[59] A se vedea în acest sens și Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punctele 54 și 55).

[60] În ultimă instanță, acestuia îi rămâne posibilitatea de a iniția o procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, în conformitate cu articolul 259 TFUE. A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punctul 46), și Hotărârea din 6 februarie 2018, Altun și alții (C-359/16, EU:C:2018:63, punctul 45).

ii) Schimbul automat obligatoriu în temeiul Directivei 2011/16 este suficient pentru a permite administrației fiscale spaniole să efectueze controalele necesare?

91. Părțile au opinii divergente cu privire la acest aspect. Comisia apreciază că Directiva 2011/16 ar permite administrației fiscale spaniole să obțină informațiile necesare pentru a stabili controalele fiscale adecvate referitoare la activele vizate de formularul 720, în timp ce guvernul spaniol contestă acest lucru.

92. În opinia noastră, este necesar să se distingă trei situații.

93. *În primul rând*, informațiile referitoare la conturile bancare vizate de formularul 720. Cu privire la acest aspect, articolul 8 alineatul (3a) litera (a) din Directiva 2011/16 coroborat cu anexele I și II, la care se referă dispoziția menționată, impune statelor membre, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, schimbul automat de informații privind conturile financiare [61] pentru ca acestea să poată efectua controalele necesare și să poată stabili cuantumul corect al impozitului în situații transfrontaliere [62]. Aceste informații trebuie să fie raportate de instituțiile financiare din fiecare stat membru autorității competente, astfel încât aceasta din urmă să comunice informațiile respective celorlalte state membre.

94. Guvernul spaniol a prezentat două argumente prin care urmărea să demonstreze motivul pentru care această dispoziție nu ar permite totuși administrației fiscale să dispună de informațiile în cauză.

95. În această privință, trebuie respins argumentul întemeiat pe principiul „informațiilor disponibile”. Trebuie să se constate că informațiile referitoare la conturile financiare nu sunt supuse condiției de disponibilitate a informațiilor solicitate [63]. În ceea ce privește în continuare argumentul privind conturile preexistente, avem îndoieli serioase legate de faptul că aceasta ar presupune că statele membre nu primesc în practică informațiile în cauză. Or, Comisia nu a furnizat niciun contraargument cu privire la acest aspect și apreciem, în consecință, că ea nu a furnizat elementele impuse de jurisprudență [64] care să permită să se verifice existența vreunei neîndepliniri a obligațiilor în această privință [65].

[61] Pentru informații specifice, a se vedea punctul 51 din prezentele concluzii.

[62] A se vedea în acest sens considerentele (1), (2) și (10) ale Directivei 2011/16.

[63] A se vedea considerentul (10) al Directivei 2011/16. Pentru cele două argumente ale guvernului spaniol, a se vedea punctul 69 din prezentele concluzii.

[64] A se vedea punctul 71 din prezentele concluzii.

[65] Observăm că argumentul invocat de guvernul spaniol referitor la conturile preexistente este prezentat în memoriul în duplică sub forma unei trimiteri la răspunsul guvernului spaniol la avizul motivat al Comisiei. Chiar dacă Comisia nu a avut posibilitatea să răspundă la memoriul în duplică, din moment ce acesta pune capăt procedurii scrise în fața Curții, ea a avut totuși cunoștință de argumentul respectiv al guvernului spaniol și, prin urmare, a avut ocazia să răspundă la acesta.

96. Prin urmare, considerăm că numai în raport cu conturile bancare noi Comisia a stabilit corespunzător cerințelor legale că administrația fiscală spaniolă dispune de informațiile necesare. Rezultă că aplicarea termenului de prescripție în litigiu depășește ceea ce este necesar în ceea ce privește această categorie de active [66].

97. În continuare, în ceea ce privește conturile existente, durata termenului de prescripție în litigiu aplicabilă acestor active nu ni se pare disproporționată.

98. Într-adevăr, amintim că, până în prezent, Curtea s-a pronunțat, în Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, numai cu privire la proporționalitatea concretă a unui termen de prescripție prelungit de 12 ani, în discuție în această cauză, pe care l-a considerat proporțional [67].

99. În prezenta cauză, Curtea este chemată să se pronunțe cu privire la problema dacă un stat membru, în cazul unor active ascunse în străinătate despre care nu a avut cunoștință, poate de asemenea să procedeze la o rectificare independent de data achiziției activelor în cauză și, așadar, în mod nelimitat în timp. Considerăm că răspunsul este afirmativ. Astfel, observăm, pe de o parte, că motivele invocate de Curte în Hotărârea X și Passenheim-van Schoot prin admiterea necesității ca statele membre să aplice un termen de prescripție prelungit [68] pot fi de asemenea transpuse în speță. Pe de altă parte, ținând seama de gradul de armonizare atins până în prezent în domeniul fiscalității, care este foarte limitat, precum și de necesitatea statelor membre de a combate frauda fiscală, pe care Curtea a recunoscut-o astfel, considerăm că acestea din urmă dispun de o marjă largă de apreciere în domeniul respectiv, inclusiv aceea de a aplica norma în speță [69].

100. *În al doilea rând*, există categoria de active avute în vedere de formularul 720 care fac obiectul unor schimburi automate în temeiul articolului 8 alineatul (1) din Directiva 2011/16 [70]. Pentru această categorie de active, guvernul spaniol are dreptate atunci când afirmă că schimbul automat este supus principiului „informațiilor disponibile” [71]. În esență, acest principiu presupune că statele membre sunt obligate numai să partajeze informațiile disponibile în bazele lor de date fiscale naționale. Nu este necesară nicio altă colectare a datelor decât cea efectuată de administrațiile fiscale în scopuri fiscale interne.

[66] În mod concret, caracterul disproporționat al termenului de prescripție în litigiu se materializează atunci când administrația fiscală spaniolă *nu obține* informații din partea altor state membre referitoare la conturile financiare noi ale contribuabililor săi în temeiul dispozițiilor citate anterior, în condițiile în care aceste informații ar fi trebuit furnizate. Astfel, în asemenea situații, aplicarea principiului *actio nata* presupune că termenul de rectificare de patru ani nu începe să curgă, în condițiile în care administrația fiscală nu poate deduce, conform jurisprudenței citate anterior, din dificultățile întâmpinate în obținerea informațiilor necesare sau din deficiențele care pot interveni în cooperarea dintre administrațiile fiscale ale statelor membre o justificare a restrângerii libertăților fundamentale garantate de tratat. În schimb, dacă informațiile sunt *efectiv furnizate*, de exemplu înainte de sfârșitul termenelor rezervate raportării formularului 720, efectul principiului *actio nata* nu va determina, într-o asemenea situație, nicio prelungire reală a termenului de prescripție în raport cu termenul aplicabil în situații interne.

[67] În mod concret, Curtea a considerat acest termen proporțional pentru motivul că alegerea unui stat membru de a limita acest termen în timp și de a determina această limită în funcție de termenul aplicabil pentru urmăririle penale în cazul infracțiunii de fraudă fiscală nu pare a fi disproporționată (Hotărârea X și Passenheim-van Schoot, punctul 69).

[68] A se vedea în această privință punctele 83, 84 și 89 din prezentele concluzii.

[69] Observăm că, având în vedere principiul *actio nata*, atunci când autoritatea fiscală deține indicii privind un element impozabil, aceasta trebuie să procedeze la o rectificare în temeiul eventualei datorii fiscale într-un termen de patru ani. Întrucât acest termen este același cu cel aplicabil în situații interne, nu este vorba despre un termen de rectificare prelungit care nu ar urmări în mod specific să permită autorităților sale fiscale să recurgă în mod util la mecanisme de asistență reciprocă și care s-ar declanșa de îndată ce elementele impozabile în cauză se situează în alt stat membru, astfel cum menționează Curtea în Hotărârea X și Passenheim-van Schoot.

[70] Este vorba despre drepturi sau contracte de asigurare de viață, menționate la articolul 8 alineatul (1) litera (c) din această directivă, și despre bunuri imobile, menționate la litera (e) a alineatului (1) menționat.

[71] Astfel, în temeiul articolului 8 alineatul (1) din Directiva 2011/16, autoritatea competentă a fiecărui stat membru comunică autorității competente a oricărui alt stat membru, prin schimb automat, informațiile „care sunt disponibile”. În această privință, articolul 3 punctul 9 din directiva menționată prevede că trimiterea la informațiile disponibile în sensul articolului 8 alineatul (1) din directiva respectivă se referă la informații din dosarele fiscale ale statului membru care comunică acele informații, care pot fi accesate în conformitate cu procedurile de colectare și de procesare a informațiilor din acel stat membru.

101. Deși recunoaștem că schimbul automat pentru această categorie de active poate, așadar, în principiu, să fie limitat, avem îndoieli serioase legate de faptul că această situație se regăsește în practică pentru toate activele vizate, după cum susține guvernul spaniol. Astfel, articolul 8 alineatul (1) din Directiva 2011/16 cuprinde cinci categorii de bunuri și, cel puțin în ceea ce privește bunurile imobile, pare puțin probabil ca statele membre să nu dispună de informațiile necesare pentru ca statul membru în cauză să poată stabili cuantumul corect al impozitului [72].

102. Astfel, Comisia nu a răspuns la aceste afirmații ale guvernului spaniol și, în opinia noastră, nu a furnizat, așadar, argumente care să permită Curții, în mod cert, să le respingă [73]. Rezultă că Comisia nu a prezentat dovada necesară că administrația fiscală spaniolă este în măsură să efectueze controalele necesare în ceea ce privește această categorie de bunuri. În plus, din motivele expuse la punctele 97-99 de mai sus, considerăm că, pentru această categorie de active, termenul de prescripție în litigiu nu depășește ceea ce este necesar.

103. *În al treilea rând*, în ceea ce privește informațiile care nu sunt vizate de Directiva 2011/16 [74], administrația fiscală spaniolă nu obține, pentru această categorie de active, nicio informație în mod sistematic și automat în temeiul directivei menționate. Pentru motivele prezentate la punctele 97-99 de mai sus, considerăm că, în ceea ce privește această categorie de active, termenul de prescripție în litigiu nu depășește ceea ce este necesar.

104. În concluzie, apreciem că numai în raport cu categoria informațiilor referitoare la conturile bancare noi Comisia a făcut dovada caracterului disproporționat al termenului de prescripție. Propunem, așadar, Curții să admită primul motiv în măsura în care guvernul spaniol a prevăzut termenul de prescripție în litigiu pentru această categorie de active.

2) Cu privire la existența unei prezumții irefragabile de fraudă fiscală (prima parte)

105. În ceea ce privește existența unei prezumții irefragabile de fraudă fiscală, apreciem că trebuie respinse argumentele invocate de Comisie.

106. Este adevărat că instituirea prezumției de fraudă fiscală nu se poate întemeia numai pe împrejurarea că situația unui contribuabil presupune un element de extraneitate [75]. Pe de altă parte, o dispoziție care prezumă existența unui comportament fraudulos pentru simplul motiv că sunt întrunite condițiile pe care le prevede, fără a acorda nicio posibilitate contribuabilului să răstoarne această prezumție, depășește, în principiu, ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele urmărite [76].

107. Acestea fiind spuse, Comisia nu a făcut totuși dovada că ar fi vorba în speță despre o prezumție irefragabilă de fraudă fiscală.

[72] În ceea ce privește bunurile imobile, statele membre dispun în mod normal de registre cu toate informațiile relevante.

[73] A se vedea prin analogie Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Germania (C-562/10, EU:C:2012:442, punctele 53 și 61).

[74] A se vedea, pentru aceste informații, notele de subsol 30 și 40 din prezentele concluzii.

[75] A se vedea în acest sens de exemplu Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 51), Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, punctele 33-49), precum și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 60).

[76] A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82), Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 50), Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 37), precum și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 88).

108. În primul rând, trebuie să se constate că imposibilitatea de a se prevala de un termen de prescripție nu are relevanță în ceea ce privește posibilitatea de a răsturna o prezumție de fraudă [77]. În al doilea rând și dincolo de problema prescripției, rămâne să se stabilească dacă contribuabilul poate totuși să nu aplice articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit și, prin urmare, să împiedice includerea în baza de calcul al impozitului a sumelor corespunzătoare valorii bunurilor sau drepturilor situate în străinătate, în cazul în care aceste sume au fost efectiv supuse impozitului, dar în care contribuabilul nu este sau nu mai este în măsură să dovedească faptul că au fost raportate. Cu privire la acest subiect, aspectele contestate de părți au legătură în esență cu domeniul de aplicare al reglementării în cauză, atât la nivel normativ, cât și la nivelul punerii sale în aplicare [78].

109. În această privință, amintim că, în ceea ce privește în special punerea în aplicare a unei dispoziții naționale, demonstrarea unei neîndepliniri a obligațiilor de către un stat necesită prezentarea unor elemente de probă de o natură specială în raport cu cele luate în considerare în mod obișnuit în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care vizează numai conținutul unei dispoziții naționale. În aceste condiții, neîndeplinirea obligațiilor nu poate fi stabilită decât printr-o demonstrare suficient de documentată și circumstanțiată a practicii reproșate administrației și/sau instanțelor naționale și imputabile statului membru în cauză [79].

110. În ceea ce privește domeniul de aplicare al reglementării în cauză, apreciem că guvernul spaniol a explicat în mod convingător, făcând trimitere la mai multe dispoziții referitoare la sarcina probei, precum și la o hotărâre privind acest subiect, că sarcina probei revine administrației fiscale, astfel încât, dacă contribuabilul nu păstrează documentele care dovedesc raportarea fiscală a veniturilor cu care au fost dobândite activele sale, nu rezultă în mod automat că el este în posesia unor câștiguri patrimoniale nejustificate în sensul articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice [80]. Comisia nu a furnizat dovezi care să permită înlăturarea acestei explicații. În special, modul de redactare a dispoziției menționate nu se opune, în sine, interpretării reținute de guvernul spaniol. În ceea ce privește, în continuare, practica administrației fiscale, trebuie să se constate că menționarea de către Comisie a unor „exemple de aplicare concretă”, fără alte precizări, nu îndeplinește criteriul demonstrării suficient de documentate și de circumstanțiate a practicii criticate.

111. Rezultă de aici că Comisia nu a prezentat dovada necesară pentru a dovedi existența unei prezumții irefragabile de fraudă.

112. În concluzie, propunem Curții să admită în parte primul motiv întrucât, în măsura în care, în cazul neexecutării sau al executării tardive a obligației de informare referitoare la conturile bancare noi, administrația fiscală poate proceda la rectificare în temeiul datoriei fiscale care

[77] Astfel, prin natura sa, beneficiul unei prescripții permite numai împiedicarea consecințelor pe care ar trebui să le aibă aplicarea prezumției, ceea ce este diferit în măsura în care constatarea în sine a fraudei rămâne. Faptul că dispozițiile în cauză nu permit în mod automat eludarea prezumției de fraudă fiscală pentru simplul motiv că este vorba despre active dobândite într-o perioadă prescrisă nu echivalează așadar, în sine, cu o prezumție irefragabilă de fraudă.

[78] Astfel, Comisia face trimitere, cu privire la acest aspect, atât la modul de redactare a articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, cât și la exemplele de aplicare concretă a acestei reglementări. A se vedea punctul 43 din prezentele concluzii.

[79] A se vedea Hotărârea din 12 mai 2005, Comisia/Belgia (C-287/03, EU:C:2005:282, punctul 28).

[80] Observăm că argumentele guvernului spaniol citează doar articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice. Din moment ce este vorba despre principii generale, îl interpretăm totuși în sensul că acestea privesc și articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit.

rezultă din aceasta independent de data achiziției activelor în cauză, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

2. Cu privire la amenda proporțională de 150 % (al doilea motiv)

113. Prin intermediul celui de al doilea motiv, Comisia susține că constituie o restricție disproporționată faptul de a „[aplica] automat o amendă proporțională de 150 % în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la bunuri și drepturi situate în străinătate sau depunerea tardivă a formularului 720”.

a) Reglementarea în discuție

114. Acest motiv privește norma cuprinsă la cele două dispoziții adiționale la Legea nr. 7/2012. Dispozițiile menționate sancționează contravenția fiscală care rezultă din aplicarea articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și norma similară conținută la articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit. În această privință, prima dispoziție adițională la Legea nr. 7/2012 prevede că aplicarea dispozițiilor respective „stabilește contravenția fiscală”, care va fi considerată „foarte gravă” și va fi pedepsită cu o amendă de 150 %. Amenda se calculează pe baza cuantumului impozitului aplicabil valorii bunurilor și drepturilor în cauză.

b) Argumentele părților

1) Argumentele Comisiei

115. Potrivit Comisiei, amenda proporțională de 150 % ar fi disproporționată atât din cauza severității sale, cât și a caracterului său automat și nemodulabil.

116. În ceea ce privește severitatea amenzii, cuantumul de 150 % ar fi net superior nivelului sancțiunilor progresive aplicabile în cazul raportării fiscale tardive, întrucât nivelul acestora ar fi de 5 %, 10 %, 15 % și 20 %, după cum întârzierea ar fi de 3, 6, 12 sau, respectiv, de mai multe luni [81]. Aceste niveluri mai scăzute ar trebui comparate cu cuantumul amenzii proporționale de 150 %, dat fiind că, în cele două situații, este vorba despre răspunsuri la depunerea în afara termenului a unei raportări privind veniturile impozabile. În aceste condiții, majorările cele mai scăzute ar fi asociate cu o raportare fiscală direct legată de *obligația de plată*, în timp ce sancțiunea cea mai grea de 150 % ar fi asociată cu raportarea de informare a formularului 720, care ar constitui o simplă *obligație formală* de comunicare a informațiilor care, ca regulă generală, nu implică impunerea.

117. În ceea ce privește caracterul automat și nemodulabil al amenzii, Comisia arată, *în primul rând*, că amenda de 150 % nu ar face obiectul niciunei posibilități de ajustare, acest cuantum aplicându-se indiferent de nivelul informațiilor accesibile autorităților fiscale naționale [82], de data

[81] Este vorba despre articolul 27 din LFG.

[82] Astfel cum s-a explicat la punctele 47-57 din prezentele concluzii, la primul motiv, Comisia consideră că statele membre dispun de mijloace suficiente pentru a obține informații cu privire la bunurile și la drepturile deținute în străinătate pentru a stabili controalele fiscale adecvate în temeiul Directivei 2011/16.

achiziției activelor în cauză (înainte sau într-o perioadă prescrisă) și de comportamentul contribuabilului care, departe de a fi omis în toate cazurile de a se conforma obligației de informare, ar fi putut să o facă numai cu întârziere.

118. În ceea ce privește posibilitatea de regularizare oferită de decizia din 6 iunie 2017 invocată de guvernul spaniol, Comisia observă că, în temeiul acestei decizii, un contribuabil care nu a respectat obligația de raportare are posibilitatea de a-și îndrepta situația în cadrul unei taxări inverse efectuate în afara termenului cu privire la impozitul pe venitul persoanelor fizice și însoțite de plata impozitului corespunzător. În această situație, în loc de amenda de 150 % ar fi aplicată o suprataxă de 20 %. Or, această decizie nu ar putea fi luată în considerare întrucât, pe de o parte, nu ar avea putere de lege și niciun element din Legea nr. 7/2012, care constituie cadrul juridic al obligației referitoare la formularul 720, nu ar permite să se concluzioneze că există această posibilitate. Pe de altă parte, data publicării deciziei ar fi ulterioară avizului motivat al Comisiei, ceea ce s-ar opune luării sale în considerare. În ceea ce privește practica administrației fiscale înainte de publicarea acestei decizii, posibilitatea de a înlocui amenda de 150 % cu o suprataxă de 20 % nu pare să fi fost aplicată de administrația fiscală în mod uniform, ci mai degrabă de la caz la caz. Din informațiile de care dispune Comisia ar reieși că, înainte de publicarea deciziei, se putea întâmpla, în anumite cazuri în care formularul 720 era depus în afara termenului, ca amenda de 150 % să fie aplicată persoanei care deține bunuri și drepturi în străinătate pentru simplul motiv că nu era în măsură să justifice că a plătit în mod corespunzător, în timp util, impozitul pe veniturile corespunzătoare.

119. *În al doilea rând*, la fel ca în cazul calificării activelor situate în străinătate drept câștiguri patrimoniale nejustificate, administrația fiscală nu ar efectua nicio anchetă specială în cazul neexecutării obligației de raportare atunci când persoana care deține bunurile nu poate dovedi că activele corespund unor venituri raportate și impozabile, ceea ce ar conduce la o prezumție irefragabilă de fraudă fiscală.

120. *În al treilea rând*, Comisia apreciază că ar fi de asemenea disproporționat ca amenda de 150 %, impozitarea veniturilor în discuție, precum și amenzile forfetare să fie aplicate simultan, fără a ține seama de datoria fiscală globală care ar rezulta din acestea. Pot apărea în special situații în care datoria fiscală globală să depășească valoarea bunurilor și a drepturilor impozabile. Comisia face trimitere la „cazurile aduse la cunoștința [sa]” și menționează două exemple de aplicare simultană a sancțiunilor.

2) Argumentele guvernului spaniol

121. În ceea ce privește guvernul spaniol, acesta observă de la bun început că proporționalitatea sancțiunilor, fie că este vorba despre amenda proporțională de 150 %, fie despre amenzile forfetare, ar ține doar de aprecierea instanțelor naționale, din moment ce acestea nu fac obiectul unei armonizări la nivel european.

122. În aceste condiții, apreciază că, în ceea ce privește, *în primul rând*, severitatea amenzii, amenda de 150 % și majorările mai reduse invocate de Comisie nu ar fi mai întâi comparabile. Numai prima ar avea caracterul unei sancțiuni, destinată să reprime comportamentul contribuabilului care s-ar limita să se conformeze obligației de informare *fără* a plăti impozitul corespunzător, în timp ce celelalte ar avea ca finalitate doar încurajarea contribuabililor să respecte termenele stabilite și despăgubirea statului pentru prejudiciul suferit ca urmare a plății tardive a impozitului.

123. În continuare, împrejurarea că decizia din 6 iunie 2017 este ulterioară avizului motivat nu ar trebui să împiedice luarea în considerare a interpretării pe care o conține. Astfel, pe de o parte, deciziile s-ar limita la interpretarea dispozițiilor și nu ar putea să le modifice sau să le rectifice. În consecință, nicio nouă dispoziție aplicabilă nu ar rezulta din decizia fiscală și efectele favorabile contribuabilului se produc în mod retroactiv până la intrarea în vigoare a dispoziției. Pe de altă parte, nu ar fi corect să se considere că posibilitatea de regularizare nu figurează în lege. Astfel, această posibilitate și efectele sale ar fi recunoscute în general la articolul 27 și la articolul 179 alineatul 3 din LFG. Din această reglementare, care ar fi cea avută în vedere în decizie, ar rezulta că ar fi posibilă prezentarea unor regularizări tardive voluntare fără sancțiune pentru neplată, fără a aduce atingere eventualelor suprataxe. Această reglementare ar fi aplicabilă tuturor raportărilor fiscale, inclusiv regularizării bunurilor situate în străinătate, și era deja în vigoare la momentul adoptării Legii nr. 7/2012. Posibilitatea de regularizare ar fi existat, așadar, înainte de publicarea deciziei. În ceea ce privește, pe de altă parte, afirmațiile Comisiei privind practica înainte de publicarea deciziei, aceasta s-ar limita să susțină că posibilitatea de remediere nu poate fi aplicată în mod uniform fără a furniza nicio dovadă concretă în această privință.

124. Pe de altă parte, cerințele care decurg din principiul proporționalității prevăzut în dreptul spaniol[83] ar permite de asemenea administrației să ajusteze sancțiunile pentru a se asigura că acestea corespund contravențiilor fiscale cărora le sunt aplicate.

125. În plus, amenda proporțională de 150 % nu ar sancționa nerespectarea unei simple obligații de raportare, ci ascunderea veniturilor și neplata repetată a impozitului datorat, cu alte cuvinte acte de evaziune fiscală. Întrucât această amendă urmărește să sancționeze comportamentul contribuabilului, ar fi exclus ca cuantumul ei să varieze în funcție de nivelul informațiilor care pot fi furnizate administrației fiscale de către terți.

126. *În al doilea rând*, guvernul spaniol contestă caracterul automat al amenzii. Pe de o parte, acesta amintește că, pentru ca ea să poată fi aplicată, elementele constitutive ale contravenției pe care o sancționează trebuie să fie întrunite în mod obligatoriu, sarcina probei revenind în această privință administrației[84]. Pe de altă parte, în opinia sa, administrația fiscală trebuie să dovedească și vinovăția contribuabilului, ceea ce reiese în special din articolele 178 și 179 și din articolul 183 alineatul 1 din LFG. În opinia sa, în sistemul fiscal și administrativ spaniol, sancțiunile nu pot fi impuse în mod automat și în special nu poate exista o sancțiune decât în cazul în care vinovăția a fost suficient justificată și motivată, sarcina probei cu privire la fapte și vinovăție revenind în totalitate și exclusiv administrației în temeiul principiului prezumției de nevinovăție. De la crearea formularului 720, dintre cazurile de depunere a raportării peste termen, doar 7,6 % ar fi condus la impunerea unei sancțiuni fiscale.

127. Ar fi, așadar, indispensabil ca vinovăția să facă obiectul unei motivări specifice și să fie dovedită prin intermediul unor elemente de fapt suficient de clare și de detaliate care să integreze raționamentul ce a permis să se concluzioneze în sensul existenței sale. Cu titlu ilustrativ, guvernul

[83] Guvernul spaniol observă că, în general, în dreptul administrativ în materie de sancțiuni, principiul proporționalității este reglementat la articolul 29 din Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (Legea nr. 40/2015 privind regimul juridic al sectorului public), al cărui alineat 4 prevede că, „[a]tunci când adecvarea necesară între sancțiunea care trebuie aplicată și gravitatea faptei care constituie contravenția, precum și împrejurările speței justifică acest lucru, organul competent să se pronunțe poate aplica sancțiunea la nivelul inferior”. În domeniul fiscal, principiul proporționalității este vizat, într-un mod mai specific, de următoarele dispoziții: a) articolul 3 din LFG, intitulat „Principiile de organizare și de aplicare a sistemului fiscal”, al cărui alineat 2 prevede că „[a]plicarea sistemului fiscal se bazează pe principiile proporționalității”, și b) articolul 178 din LFG, intitulat „Principiile competenței de sancționare în materie fiscală”, al cărui al doilea paragraf prevede că „[s]e aplică în special principiile legalității, incriminării, răspunderii, proporționalității și neconcurenței”.

[84] A se vedea în această privință punctele 59-61 din prezentele concluzii.

spaniol face trimitere la o hotărâre judecătorească [85] prin care se anulează sancțiunea pronunțată în măsura în care s-a considerat că motivarea vinovăției care figurează în decizia de impunere a unei sancțiuni nu este suficientă. Se menționează de asemenea date cifrice prin care se urmărește în esență să se demonstreze că aplicarea acestei amenzi ar fi întotdeauna supusă aprecierii: din 781 de proceduri de control, numai 296 au condus la proceduri de sancționare și, dintre acestea, 108 [86] ar fi determinat aplicarea amenzii proporționale de 150 % de către administrația fiscală. Reglementarea nu ar implica, așadar, nicio prezumție de fraudă fiscală.

128. *În al treilea rând*, pentru a justifica proporționalitatea amenzii, guvernul spaniol arată, pe de o parte, că aceasta poate fi comparată numai cu alte amenzi prin care se sancționează ascunderea repetată și sistematică de bunuri, care prevăd sancțiuni cuprinse între 100 % și 150 % [87]. Prin urmare, sancțiunea de 150 % ar fi cuprinsă în limitele prevăzute în general în LFG pentru ipotezele agravate de neplată a datoriei fiscale. Pe de altă parte, ca regulă generală, în cazuri mai grave, precum cazurile de infracțiuni fiscale, sancțiunea ar putea atinge chiar 600 % din suma care nu a fost plătită [88]. Pe de altă parte, cuantumul acesteia de 150 % ar putea fi redus în cazul acordului (30 %) sau al plății rapide (25 %), iar sancțiunea ar putea fi, așadar, redusă până la 78,75 %.

129. Pe de altă parte, afirmația Comisiei referitoare la o (pretinsă) „aplicare simultană” a contravenției formale pentru nedepunerea formularului 720 și a contravenției materiale pentru regularizarea unui câștig patrimonial nejustificat ar fi eronată. Astfel, în cazul în care administrația fiscală ar dovedi că comportamentul contribuabilului este culpabil, ar trebui să se aplice sancțiunea materială, contravenția formală fiind absorbită de ea în temeiul articolului 180 alineatul 1 din LFG [89]. Potrivit guvernului spaniol, legătura foarte strânsă dintre regularizarea câștigului patrimonial nejustificat și nedepunerea formularului 720 presupune că acestea nu pot fi luate în considerare în mod separat, ci ca o unitate în sensul contravenției, ca urmare a concursului de instrumente.

c) Apreciere

130. Precizăm de la bun început că, contrar celor susținute de guvernul spaniol, trebuie să se constate că Curtea este competentă să aprecieze motivele Comisiei referitoare la proporționalitatea sancțiunilor [90].

131. În susținerea celui de al doilea motiv, Comisia a invocat mai multe argumente diferite care urmăreau fiecare să demonstreze caracterul disproporționat al amenzii de 150 %. În măsura în care apreciem că este necesar să se respingă majoritatea acestor argumente (secțiunea 1),

85 Decizia Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central), Camera întâi, din 14 februarie 2019 (R. G. 529/2016).

86 Observăm că există îndoieli în ceea ce privește numărul de dosare în care a fost aplicată sancțiunea de 150 %. Astfel, guvernul spaniol a făcut referire o dată la 108 dosare și o dată la 129 de dosare în observațiile sale.

87 Ar fi vorba despre articolul 191 alineatul 4 din LFG.

88 Guvernul spaniol face trimitere la articolul 305 din Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (Legea organică privind Codul penal) din 23 noiembrie 1995 (BOE nr. 281 din 24 noiembrie 1995).

89 Această dispoziție prevede că „[a]ceeași acțiune sau aceeași omisiune care trebuie aplicată drept criteriu de graduare a unei contravenții sau ca circumstanță care determină calificarea unei contravenții drept gravă sau foarte gravă nu poate fi sancționată ca o contravenție independentă”.

90 Deși, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor, statele membre sunt competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate, acestea sunt totuși obligate să își exercite competențele cu respectarea printre altele a principiului proporționalității. A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punctul 67 și jurisprudența citată).

considerăm că, având în vedere rezultatul pe care îl propunem la primul motiv al Comisiei, este necesar să se admită argumentul întemeiat pe caracterul disproporționat al termenului de prescripție (secțiunea 2).

1) Argumentele invocate de Comisie, altele decât cel întemeiat pe caracterul disproporționat al termenului de prescripție

132. Argumentele invocate de Comisie cu privire la acest aspect sunt, în mare măsură, întemeiate pe natura și pe întinderea amenzii, care sunt contestate totuși de guvernul spaniol. Pentru a aprecia aceste argumente [secțiunea ii)], trebuie, așadar, în primul rând, să se stabilească aceste două puncte [secțiunea i)].

i) Cu privire la natura și la întinderea amenzii

133. Mai întâi, contrar celor susținute de Comisie, considerăm în mod clar că amenda de 150 % nu sancționează neexecutarea unei simple obligații *formale*, ci neexecutarea unei obligații *materiale*. Astfel, după cum observă guvernul spaniol, ceea ce nu contestă, pe de altă parte, Comisia, a aplica această amendă presupune aplicarea articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și norma prevăzută la articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit, ceea ce înseamnă că contribuabilul deține active în străinătate pentru care nu a plătit impozitul pe care ar fi trebuit să îl plătească. În această privință, subliniem că, astfel cum prevede însuși modul de redactare a primei dispoziții adiționale la Legea nr. 7/2012, amenda de 150 % se calculează pe baza cuantumului impozitului datorat și este, așadar, direct legată de obligația materială de plată a impozitului. Pe de altă parte, neexecutarea obligației formale referitoare la formularul 720 este sancționată prin alte mijloace, și anume amenzile forfetare care fac obiectul celui de al treilea motiv al Comisiei [91].

134. Apreciem, în plus, că argumentele invocate de Comisie nu permit înlăturarea explicației guvernului spaniol potrivit căreia administrația fiscală, în vederea aplicării amenzii, trebuie să dovedească și vinovăția contribuabilului. În special, faptul că cele două dispoziții adiționale la Legea nr. 7/2012 nu conțin ele însele o normă expresă cu privire la vinovăție nu implică nicidecum că o asemenea normă nu este aplicabilă, din moment ce este prevăzută în mod clar în reglementare, după cum demonstrează guvernul spaniol. Comisia nu a prezentat, așadar, dovada necesară că amenda ar fi aplicată în mod automat în cazul neexecutării obligațiilor legate de formularul 720. De aici rezultă de asemenea că Comisia nu a prezentat dovada că comportamentul contribuabilului nu ar fi luat în considerare în vederea aplicării amenzii și nici că ar fi vorba despre o prezumție irefragabilă de fraudă fiscală.

135. În sfârșit, în ceea ce privește pretinsul caracter nemodulabil al amenzii, punctele contestate între părți privesc, în primul rând, posibilitatea regularizării datoriei, astfel cum este descrisă în decizia din 6 iunie 2017, și, în al doilea rând, problema cumulului sancțiunilor [92].

136. În ceea ce privește primul punct, observăm că, potrivit modului său de redactare, prima dispoziție adițională la Legea nr. 7/2012 prevede, în mod fix, o amendă de 150 %. Or, guvernul spaniol a explicat că, în pofida acestui mod de redactare, posibilitatea de taxare inversă este prevăzută, ca regulă generală, la articolul 27 și la articolul 179 alineatul 3 din LFG, care s-ar aplica de asemenea în temeiul formularului 720 de la intrarea sa în vigoare. Având în vedere aceste

[91] A se vedea în această privință punctele 144 și 145 din prezentele concluzii.

[92] În schimb, nu se contestă că informațiile de care dispune administrația nu vor fi luate în considerare.

dispoziții, care au putere de lege, nu ni se pare relevant că decizia a intrat în vigoare după expirarea termenului stabilit în avizul motivat [93]. În opinia noastră, Comisia nu a prezentat alte elemente de probă care să permită înlăturarea acestei explicații. În special, faptul că, potrivit informațiilor furnizate de Comisie, „se putea întâmpla, în anumite cazuri" ca amenda de 150 % să fie aplicată persoanei care deține bunuri și drepturi în străinătate pentru simplul motiv că nu era în măsură să justifice faptul că plătise în mod corespunzător și în timp util impozitul pe veniturile respective nu este suficient pentru a face dovada impusă de jurisprudența citată anterior [94].

137. În ceea ce privește problema cumulului de sancțiuni, apreciem, în mod similar, că Comisia nu a prezentat dovada care să permită înlăturarea explicațiilor guvernului spaniol potrivit cărora ar rezulta din articolul 108 din LFG că contravenția formală ar fi absorbită de contravenția materială.

ii) Cu privire la caracterul proporțional al amenzii

138. Întrucât întinderea și natura amenzii sunt astfel precizate, rezultă că Comisia nu a făcut dovada că o amendă de 150 % ar fi aplicată în mod automat și nemodulabil. Acestea fiind spuse, rămân situații în care se va aplica o amendă de 150 % pentru motivul că contribuabilul s-a făcut vinovat de ascunderea activelor. Totuși, o amendă de o asemenea importanță nu ni se pare disproporționată.

139. Astfel, pe de o parte, întrucât amenda de 150 % este aplicată pentru a sancționa ascunderea sistematică a activelor, aceasta nu poate fi comparată cu majorările mai reduse invocate de Comisie, aplicate în caz de plată tardivă. În schimb și asemenea guvernului spaniol, considerăm că este mai adecvat să se compare amenda de 150 % cu cele prevăzute de dispozițiile de drept spaniol care sancționează ascunderea repetată și sistematică de bunuri în situații interne, care prevăd, în opinia sa, amenzi de până la 150 %. Întrucât Comisia nu a prezentat niciun argument care să permită respingerea acestei comparații, ea nu a făcut dovada că sancțiunea aplicată în cazul unor active ascunse în străinătate este mai severă decât cele aplicate în cazuri interne.

140. Pe de altă parte, celelalte argumente invocate de Comisie nu ne conving. În special, faptul că, prin aplicarea amenzii de 150 %, informațiile de care dispune administrația fiscală nu sunt luate în considerare nu ni se pare în sine disproporționat. Astfel, amenda sancționează comportamentul contribuabilului, și anume ascunderea sistematică a activelor, și, în această privință, ea se calculează, după cum s-a explicat anterior, numai pe baza cuantumului impozitului datorat. În același sens, nici faptul că amenda ar fi aplicată în același timp cu rectificarea impozitului nu este disproporționat, din moment ce este vorba despre două cuantumuri de natură diferită. Numai amenda este o sancțiune, care va fi calculată tocmai pe baza cuantumului impozitului datorat.

2) Argumentul întemeiat pe lipsa totală a prescripției

141. Unul dintre argumentele Comisiei prin care se urmărește să se demonstreze caracterul automat al amenzii se întemeiază pe faptul că amenda se aplică fără distincție tuturor bunurilor și drepturilor neraportate, fără să se țină seama de data achiziției activelor. Înțelegem acest argument în sensul că este un corolar al argumentului invocat de Comisie în cadrul primului său

[93] Astfel cum s-a explicat la nota de subsol 50 din prezentele concluzii, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru, așa cum se prezenta aceasta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat. Precizăm că, după cum înțelegem, nu este vorba despre o posibilitate care ține de puterea discreționară a administrației.

[94] A se vedea jurisprudența citată la punctele 71 și 109 din prezentele concluzii.

motiv, întrucât, în măsura în care apreciază că rectificarea impozitelor ar fi disproporționată din cauza lipsei totale a prescripției, amenda aplicată pentru a sancționa neplata impozitului ar fi de asemenea disproporționată.

142. Cu privire la acest aspect specific, suntem de acord cu raționamentul Comisiei. Astfel, în măsura în care apreciem ca disproporționat faptul că, în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la conturile bancare noi, administrația fiscală poate proceda la rectificarea datoriei fiscale care rezultă de aici independent de data achiziției activelor în cauză, considerăm de asemenea, pe cale de consecință, că aplicarea amenzii în această situație este disproporționată.

143. Având în vedere toate considerațiile care precedă, propunem Curții să admită în parte al doilea motiv întrucât, prin aplicarea unei amenzi proporționale de 150 % în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la conturile bancare noi, independent de data achiziției activelor în cauză, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

3. Cu privire la amenzile forfetare (al treilea motiv)

144. Prin intermediul celui de al treilea motiv, Comisia susține că reprezintă o restricție disproporționată faptul de a „[aplica], în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la bunurile și drepturile din străinătate sau al depunerii tardive a formularului 720, amenzi forfetare într-un cuantum mai mare decât cel al sancțiunilor prevăzute de regimul general de sancționare pentru încălcări similare”.

a) Reglementarea în discuție

145. Acest motiv privește amenzile forfetare prevăzute de a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG. Articolul menționat prevede un regim de contravenții și de sancțiuni referitoare la neexecutarea obligațiilor legate de formularul 720. În temeiul acestei dispoziții, se consideră contravenții fiscale „foarte grave” raportarea în afara termenului a informațiilor prevăzută de formularul 720 și includerea unor informații incomplete, inexacte sau false. Sancțiunile prevăzute sunt mai severe, în primul rând, în cazul unor informații incomplete, inexacte sau false și, în al doilea rând, în cazul în care nu a fost raportată nicio informație, decât, în al treilea rând, în cazul raportării în afara termenului. Astfel, pentru primele două categorii, o amendă forfetară de 5 000 de euro se aplică pentru fiecare dată sau ansamblu de date care se raportează la același cont/bun, imobil etc., cu o amendă minimă de 10 000 de euro. În cazul raportării în afara termenului fără solicitarea prealabilă a administrației fiscale, se prevede o amendă de 100 de euro pentru fiecare dată sau pentru toate datele referitoare la același cont/bun, imobil/etc., cu o amendă minimă de 1 500 de euro.

b) Argumentele părților

1) Argumentele Comisiei

146. Potrivit Comisiei, deși se admite că deținerea de active în afara teritoriului național poate necesita aplicarea unor amenzi specifice ca urmare a neexecutării obligației de informare corespunzătoare, ar trebui cel puțin ca informațiile referitoare la activele deținute în străinătate

de care dispune administrația fiscală să fie luate în considerare. Or, singurele criterii utilizate pentru stabilirea cuantumului amenzilor forfetare sunt numărul de date sau de grupuri de date referitoare la activele în cauză.

147. În orice caz, o comparație între situațiile interne și cazurile în care amenzile forfetare au fost aplicate în cadrul dispozițiilor referitoare la formularul 720 ar demonstra caracterul disproporționat al amenzilor în cauză. Din această comparație ar reieși că amenzile forfetare specifice formularului 720 sunt de 15, 50 sau 66 de ori mai ridicate decât cele aplicate în situații interne.

148. Mai precis, Comisia observă că obligația fiscală de a depune formularul 720 are un caracter informativ și trebuie calificată drept obligație formală, dat fiind că depunerea sa nu permite să se determine și nici să se lichideze cea mai mică datorie fiscală, ceea ce permite să se concluzioneze că nedepunerea acestui formular nu cauzează un prejudiciu economic direct administrației fiscale. Această obligație ar lua de asemenea forma unei obligații cu caracter general (care nu decurge dintr-o cerere individuală) care se adresează contribuabilului obligat să depună formularul (iar nu unui terț). Pentru a stabili regimul paralel al sancțiunilor aplicate în situații interne [95], ar trebui să se țină seama de următoarele patru situații.

i) Nedepunerea raportării

149. Pentru a compara sancțiunile aplicate în cazul nerespectării acestei obligații cu cele care ar fi aplicate pentru o contravenție similară la nivel intern, ar trebui luat în considerare comportamentul menționat la articolul 198 alineatul 1 primul-al treilea paragraf din LFG. Această dispoziție, care ar califica drept contravenție minoră nedepunerea unei raportări fiscale în termenul prevăzut, ar fi sancționată cu o amendă forfetară de 200 de euro. Formularul 720 (a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG) ar prevedea în acest caz o amendă de 5 000 de euro pentru fiecare dată, amenda minimă fiind stabilită la 10 000 de euro, iar acest cuantum minim ar fi de 50 de ori mai mare decât cel stabilit pentru contravenția prevăzută la articolul 198 alineatul 1 din LFG.

ii) Depunerea tardivă a raportării, fără o solicitare prealabilă din partea autorităților fiscale

150. În cazul în care formularul 720 ar fi depus după expirarea termenului stabilit prin lege, dar înainte ca administrația fiscală să solicite contribuabilului să facă acest lucru, ar fi vorba despre o depunere spontană a raportării, dar în afara termenului. Și în acest caz, administrația fiscală nu ar suferi niciun prejudiciu economic direct. Contravenția similară la nivel intern ar fi definită la articolul 198 alineatul 2 din LFG. În conformitate cu dispoziția menționată, dacă raportarea este depusă în afara termenului fără solicitarea prealabilă din partea administrației fiscale, sancțiunea și limitele minime și maxime ar fi egale cu jumătate din cele prevăzute la articolul 198 alineatul 1 din LFG, și anume o amendă forfetară de 100 de euro. Întrucât a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG prevede o sancțiune care constă într-o amendă de 100 de euro pentru fiecare dată, cu un cuantum minim de 1 500 de euro, cuantumul minim ar fi de 15 ori mai mare decât cel al sancțiunii prevăzute la articolul 198 alineatul 2 din LFG.

[95] Potrivit Comisiei, din moment ce dreptul spaniol nu prevede o declarație de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în Spania, nu este posibil să se aprecieze caracterul disproporționat al măsurii numai prin stabilirea sancțiunii care ar fi fost aplicată în cazul în care, în temeiul reglementării referitoare la raportare din formularul 720, nu ar fi fost pus în aplicare un regim paralel specific de sancțiuni.

iii) Depunerea raportării care conține informații incomplete, inexacte sau eronate, dar corectată în mod voluntar în afara termenului, fără o solicitare prealabilă din partea autorităților fiscale

151. Această situație privește depunerea raportării în termen, dar în mod incomplet, inexact sau cu informații eronate. Totuși, în acest caz, contribuabilul ar corecta informațiile respective înainte ca administrația fiscală să solicite acest lucru (corecție spontană, dar în afara termenului). Articolul 198 alineatul 2 din LFG s-ar aplica prin analogie și în prezenta situație, dat fiind că aceasta poate fi asimilată situației depunerii în afara termenului a unei raportări corecte. Amenda s-ar ridica astfel în acest caz la suma forfetară de 100 de euro. De asemenea, în cazul depunerii formularului 720, alineatul 2 al celei de a optsprezecea dispoziții adiționale la LFG prevede o amendă de 100 de euro pentru fiecare dată, cu un minim de 1 500 de euro, și ar fi vorba, așadar, despre un cuantum al sancțiunii de 15 ori mai mare decât cel al sancțiunii prevăzute la articolul 198 alineatul 2 din LFG.

iv) Depunerea formularului 720 care include informații incomplete, inexacte sau eronate

152. În ceea ce privește depunerea raportării în termen, dar cu informații incomplete, inexacte sau eronate, fără ca contribuabilul să le corecteze, contravenția similară la nivel intern ar fi cea prevăzută la articolul 199 alineatul 1 din LFG. Această dispoziție ar califica drept contravenție depunerea unei raportări cu informații incomplete, inexacte sau eronate, iar amenda prevăzută la articolul menționat s-ar ridica la o sumă forfetară de 150 de euro. În temeiul normelor care reglementează formularul 720, amenda se ridică la 5 000 de euro pentru fiecare dată, cu un minim de 10 000 de euro, iar cuantumul acestei sancțiuni ar fi, așadar, de cel puțin 66,66 ori mai mare decât cel al sancțiunii aplicate în temeiul articolului 199 alineatul 2 din LFG.

2) Argumentele guvernului spaniol

153. În ceea ce privește guvernul spaniol, acesta arată că sancțiunile utilizate de Comisie pentru comparația sa nu sunt adecvate, întrucât nu este vorba despre ipoteze comparabile. În această privință, el subliniază trei caracteristici principale ale contravenției care rezultă din neexecutarea obligațiilor legate de formularul 720. Mai întâi, formularul 720 ar constitui o raportare fiscală cu caracter informativ. În continuare, acesta ar corespunde unei raportări de date cu caracter monetar. În sfârșit, acesta ar privi o raportare depusă de contribuabilul vizat de informațiile în cauză.

154. Comparația cea mai adecvată ar fi raportarea unor operațiuni legate, în măsura în care cele trei caracteristici precedente ar fi întrunite pentru cele două amenzi: ar fi vorba despre obligații de informare, ar privi valori monetare și ar fi raportări depuse de contribuabilul însuși, iar nu de un terț.

155. În ceea ce privește operațiunile legate, acest guvern subliniază că contribuabilul trebuie să consemneze și să păstreze anumite informații referitoare la operațiunile pe care le realizează cu persoane și cu entități afiliate. În cazul neexecutării acestei obligații, articolul 18 alineatul 13 din Legea privind impozitul pe profit prevede existența unei contravenții fiscale în cazul nefurnizării acestor informații sau al furnizării lor incomplete, inexacte sau care implică informații și documente false privind aceste operațiuni legate. Articolul 18 alineatul 13 menționat prevede la punctul 1 sancțiunea aplicabilă în ipoteza în care nu este necesar să se efectueze corecții ale evaluării, cu alte cuvinte atunci când niciun prejudiciu economic nu este cauzat administrației fiscale în măsura în care cuantumul impozitului nu este afectat, iar punctul 2 al acestei dispoziții

reglementează sancțiunea aplicabilă atunci când este necesar să se efectueze corecții ale evaluării. În consecință, ca și reglementarea formularului 720, articolul 18 alineatul 13 punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit consacră o contravenție referitoare la o obligație de informare – care nu cauzează prejudicii economice – care este de natură monetară și care revine contribuabilului vizat de informația în cauză. Pentru acest tip de contravenții, sancțiunile constau într-o amendă forfetară de 1 000 de euro pentru fiecare dată și de 10 000 de euro pentru fiecare ansamblu de date omis(e), inexact(e) sau fals(e).

156. În sfârșit, potrivit guvernului spaniol, nivelul informațiilor provenite de la terți de care dispune administrația nu ar trebui luat în considerare, întrucât amenzile forfetare sancționează numai comportamentul contribuabilului.

c) Apreciere

157. În ceea ce privește natura amenzilor forfetare, observăm că părțile sunt de acord asupra faptului că obligația de a depune formularul 720 constituie o obligație formală, a cărei neexecutare nu cauzează niciun prejudiciu economic direct administrației fiscale și care ia forma unei obligații cu caracter general care se adresează direct contribuabilului.

158. Acestea fiind precizate, considerăm că amenzile forfetare sunt disproporționate pentru motivele invocate de Comisie.

159. Astfel, în ceea ce privește problema dacă amenzile forfetare aplicate în cazul neexecutării obligațiilor legate de formularul 720 trebuie comparate cu cele prevăzute la articolele 198 și 199 din LFG sau cu cele pentru operațiunile legate, suntem de acord cu punctul de vedere al Comisiei. Într-adevăr, operațiunile legate constituie operațiuni specifice și, prin urmare, nu au caracter general. În plus, observăm că a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG face o trimitere directă la articolele 198 și 199 din LFG, întrucât prevede că amenzile forfetare nu se cumulează cu cele prevăzute de dispozițiile menționate. Această trimitere ne determină să considerăm că, în lipsa unor sancțiuni specifice prevăzute la a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG, ar fi aplicabile sancțiunile prevăzute la articolele 198 și 199 din LFG.

160. În această privință, constatăm că, astfel cum arată Comisia la punctele 147-152 din prezentele concluzii, ceea ce nu este contestat de guvernul spaniol, amenzile aplicate în cazul neexecutării obligațiilor legate de formularul 720 sunt de 15, 50 și 66 ori mai ridicate decât cele aplicate în situații interne. Deși statele membre dispun de o marjă de apreciere pentru a stabili sancțiunile adecvate [96], considerăm totuși că amenzile în litigiu sunt atât de ridicate încât par disproporționate, fără a fi necesar să se facă aici distincția între diferitele categorii de bunuri. Astfel, deși ni se pare clar că amenzile aplicate pentru categoria conturilor bancare noi sunt disproporționate din moment ce administrația fiscală spaniolă dispune deja de asemenea informații [97], apreciem că este necesar, având în vedere amenzile foarte ridicate și faptul că amenzile nu sancționează decât neexecutarea unei obligații formale, să se deducă aceeași concluzie pentru celelalte categorii de active.

[96] A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punctul 67 și jurisprudența citată).

[97] A se vedea concluzia noastră cu privire la primul motiv. Precizăm că, spre deosebire de amenda proporțională de 150 %, amenzile forfetare sancționează în mod direct faptul că nu au fost furnizate informațiile impuse prin formularul 720. Faptul că informațiile respective nu sunt luate în considerare ni se pare, așadar, cu privire la acest aspect, disproporționat.

161. În sfârșit, observăm că faptul că amenzile respective pot fi, potrivit informațiilor guvernului spaniol, reduse în temeiul principiului proporționalității nu poate conduce la un rezultat contrar. Trebuie să se constate că o posibilitate care ține de puterea discreționară a administrației nu este suficientă pentru a face să dispară neîndeplinirea obligațiilor care rezultă din cea de a optsprezecea dispoziție adițională alineatul 2 la LFG [98].

162. Din cele ce precedă rezultă că al treilea motiv trebuie admis în întregime.

F. Cu privire la cheltuielile de judecată

163. Potrivit articolului 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură al Curții, în cazul în care părțile cad fiecare în pretenții cu privire la unul sau mai multe capete de cerere, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată, cu excepția cazului în care Curtea consideră că împrejurările cauzei justifică ca, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, o parte să suporte o fracțiune din cheltuielile de judecată efectuate de cealaltă parte.

164. În speță, Comisia a solicitat obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Regatul Spaniei a căzut în pretenții în cadrul celui de al treilea motiv și în parte în cadrul primului și al celui de al doilea motiv invocate de Comisie, apreciem că se impune obligarea Regatului Spaniei la plata a jumătate din cheltuielile de judecată efectuate de Comisie.

V. Concluzie

165. Având în vedere toate considerațiile care precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

1) Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European prin faptul că:

   – a stabilit că neexecutarea obligației de informare referitoare la conturile bancare noi din străinătate sau depunerea tardivă a formularului 720 determină calificarea acestor active drept câștiguri patrimoniale nejustificate independent de data achiziției activelor în cauză;

   – a aplicat o amendă proporțională de 150 % în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la conturile bancare noi din străinătate sau al depunerii tardive a formularului 720 referitoare la aceste conturi, independent de data achiziției activelor respective;

   – a aplicat, în cazul neexecutării obligației de informare referitoare la bunuri și drepturi din străinătate sau al depunerii tardive a formularului 720, amenzi forfetare mai severe decât sancțiunile prevăzute de regimul general de sancționare pentru contravenții similare.

2) Respinge în rest acțiunea.

3) Regatul Spaniei suportă jumătate din cheltuielile de judecată efectuate de Comisia Europeană.

[98] Hotărârea din 2 august 1993, Comisia/Franța (C-276/91, EU:C:1993:336, punctul 25 și jurisprudența citată).