KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fil-15 ta' Lulju 2021 [1]

Kawża C-788/19

Il-Kummissjoni Ewropea
vs

Ir-Renju ta' Spanja

"Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu – Dikjarazzjoni ta' attivi miżmuma fi Stati Membri oħra tal-Unjoni u taż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) – Ommissjoni – Sanzjonijiet sproporzjonati – Formola 720 – Artikoli 63 u 65 TFUE – Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE – Proporzjonalità – Terminu ta' preskrizzjoni – Direttiva 2011/16/UE – Direttiva 2014/107/UE – Assistenza reċiproka – Skambju awtomatiku"

I. Introduzzjoni

1. Dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jikkonċerna leġiżlazzjoni fil-qasam fiskali implimentata fl-2012 mir-Renju ta' Spanja bl-iskop li jiġġieled kontra l-frodi u l-evitar tat-taxxa fir-rigward tal-assi li jinsabu barra mit-territorju Spanjol. Din il-leġiżlazzjoni tinkludi, minn naħa, obbligu għar-residenti fiskali fi Spanja biex jiddikjaraw xi wħud mill-beni u mid-drittijiet tagħhom li jinsabu barra mill-pajjiż (obbligu li huwa ssodisfatt fi Spanja permezz tal-"Formola 720") u, min-naħa l-oħra, sensiela ta' konsegwenzi marbuta man-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu. Dawn il-konsegwenzi jinkludu l-ewwel, il-klassifikazzjoni tal-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u l-integrazzjoni tiegħu fil-valur taxxabbli ġenerali indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati, it-tieni l-impożizzjoni ta' multa proporzjonali ta' 150 % u, it-tielet, l-impożizzjoni ta' multi fissi.

2. Il-Kummissjoni Ewropea tqis li dawn it-tliet konsegwenzi u l-modalitajiet ta' applikazzjoni tagħhom jikkostitwixxu restrizzjonijiet sproporzjonati li jippreġudikaw diversi libertajiet ta' moviment previsti mit-TFUE u mill-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE), b'mod partikolari l-moviment liberu tal-kapital (Artikolu 63 TFUE u Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE). Skont il-Kummissjoni, in-natura sproporzjonata hija minħabba l-fatt b'mod partikolari li t-tliet konsegwenzi jissanzjonaw in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni mill-kontribwent b'mod sever ħafna mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola għandha diġà informazzjoni kkonċernata, jew jista' jkollha, permezz tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni fil-qasam fiskali prevista

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

mid-Direttiva 2011/16[2], kif emendata bid-Direttiva 2014/107/UE[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2011/16"). Għalhekk hija titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja, permezz ta' dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, tikkonstata li r-Renju ta' Spanja, billi ppreveda dawn it-tliet konsegwenzi, naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu, b'mod partikolari, taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE.

3. Fi tmiem l-espożizzjoni tiegħi, jien ser nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' parzjalment ir-rikors.

II. Id-dritt Spanjol

4. Il-liġi ċentrali inkwistjoni hija l-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 (il-Liġi Nru 7/2012 dwar l-Emenda tar-Regoli Fiskali u Baġitarji u l-Adegwatezza tar-Regoli Finanzjarji għat-Tisħiħ tal-Azzjoni fil-Qasam tal-Prevenzjoni u tal-Ġlieda Kontra l-Frodi), tad-29 ta' Ottubru 2012 (BOE Nru 261 tat-30 ta' Ottubru 2012) (iktar 'il quddiem il-"Liġi Nru 7/2012"). Din il-liġi introduċiet is-sistema tal-Formola 720, b'mod partikolari, billi emendat diversi liġijiet fil-qasam tat-tassazzjoni. B'mod iktar partikolari, l-elementi differenti tas-sistema tal-Formola 720 huma previsti fil-liġijiet iċċitati fit-taqsimiet li ġejjin: l-obbligu ta' informazzjoni bħala tali (Taqsima 1) u, fir-rigward tat-tliet konsegwenzi kontenzjużi msemmija fl-introduzzjoni ta' dawn il-konklużjonijiet, l-ewwel, il-klassifikazzjoni tal-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u l-integrazzjoni tiegħu fil-valur taxxabbli ġenerali indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati (Taqsimiet 2 u 3)[4], it-tieni, l-impożizzjoni ta' multa proporzjonali ta' 150 % (Taqsima 4)[5] u, it-tielet, l-impożizzjoni ta' multi fissi (Taqsima 1)[6].

A. La Ley 58/2003 General Tributaria (il-Liġi Nru 58/2003 dwar il-Liġi Fiskali Ġenerali), tas-17 ta' Diċembru 2003, kif emendata bil-Liġi Nru 7/2012 (iktar 'il quddiem l-"LFĠ")

5. It-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali, intitolata "Obbligu li tiġi pprovduta informazzjoni fir-rigward tal-beni u tad-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż", tal-LFĠ, tipprevedi:

"1. Konformement mal-Artikoli 29 u 93 ta' din il-liġi, il-persuni taxxabbli għandhom jipprovdu lill-awtoritajiet tat-taxxa, fil-kundizzjonijiet stabbiliti permezz tar-regolamenti, l-informazzjoni li ġejja:

a) L-informazzjoni relatata mal-kontijiet li jinsabu barra mill-pajjiż, miftuħa fi ħdan stabbilimenti li jeżerċitaw attivitajiet bankarji jew ta' kreditu, u fejn il-partijiet ikkonċernati huma detenturi jew benefiċjarji, jew li għalihom għandhom, fi kwalunkwe forma, awtorizzazzjoni jew dritt ta' dispożizzjoni.

[2] Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1, rettifika fil-ĠU 2020, L 274,p. 58).

[3] Direttiva tal-Kunsill 2014/107/UE tad-9 ta' Diċembru 2014 li temenda d-Direttiva 2011/16/UE fir-rigward tal-iskambju awtomatiku obbligatorju ta' informazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni (ĠU 2014, L 359, p. 1, rettifika fil-ĠU 2020, L 279, p. 24).

[4] Din il-konsegwenza hija s-suġġett tal-ewwel ilment tal-Kummissjoni.

[5] Din is-sanzjoni hija s-suġġett tat-tieni lment tal-Kummissjoni.

[6] Din is-sanzjoni hija s-suġġett tat-tielet ilment tal-Kummissjoni.

b) L-informazzjoni dwar kull sigurtà, assi, titolu jew drittijiet rappreżentattivi tal-kapital azzjonarju, ta' fondi proprji jew tal-patrimonju ta' kull tip ta' entità, jew li tikkonċerna t-trasferiment ta' fondi proprji lil terzi, fejn il-partijiet ikkonċernati huma detenturi u li huma ddepożitati jew jinsabu barra mill-pajjiż, kif ukoll l-informazzjoni dwar l-assigurazzjonijiet għall-ħajja jew għall-invaliditá li huma detenturi tagħhom u dwar il-vitalizji jew l-annwalitajiet temporanji li huma benefiċjarji tagħhom wara trasferiment ta' kapital fi flus kontanti, jew anki l-informazzjoni dwar il-proprjetajiet mobbli jew immobbli akkwistati minn entitajiet stabbiliti barra mill-pajjiż.

c) L-informazzjoni dwar il-proprjetajiet immobbli u d-drittijiet fuq proprjetajiet immobbli li jinsabu barra mill-pajjiż li huma proprjetarji tagħhom.

[…]

2. Sistema ta' ksur u ta' sanzjonijiet.

Jikkostitwixxi ksur fiskali l-fatt li ma jiġux ippreżentati fit-terminu previst id-dikjarazzjonijiet informattivi previsti f'din id-dispożizzjoni addizzjonali jew li tiġi inkluża fihom informazzjoni inkompleta, ineżatta jew falza.

Tikkostitwixxi wkoll ksur fiskali l-preżentazzjoni tal-imsemmija dikjarazzjonijiet permezz ta' mezzi li ma humiex elettroniċi, informatiċi u telematiċi, meta huwa previst li din issir b'dawn il-mezzi.

Il-ksur iċċitat iktar 'il fuq huwa gravi ħafna u huwa ppenalizzat konformement mar-regoli li ġejjin:

a) In-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li jiġu ddikjarati kontijiet miżmuma fi ħdan stabbilimenti ta' kreditu li jinsabu barra mill-pajjiż huwa ppenalizzat b'multa fissa ta' EUR 5 000 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess kont li kellha tidher fid-dikjarazzjoni, jew għal kull data pprovduta b'mod inkomplet, ineżatt jew falz, bil-multa minima tkun iffissata għal EUR 10 000.

   Il-multa hija ta' EUR 100 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess kont, b'minimu ta' EUR 1 500, meta d-dikjarazzjoni tkun ġiet ippreżentata wara l-iskadenza tat-terminu, mingħajr talba minn qabel tal-amministrazzjoni tat-taxxa. L-istess sanzjoni tapplika fil-każ ta' preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni permezz ta' mezzi li ma humiex elettroniċi, informatiċi u telematiċi, meta huwa previst li din issir b'dawn il-mezzi.

b) In-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li jiġu ddikjarati s-sigurtajiet, l-assi, it-titoli, id-drittijiet, l-assigurazzjonijiet u l-annwalitajiet iddepożitati, ġestiti jew miksuba barra mill-pajjiż, huwa ppenalizzat b'multa fissa ta' EUR 5 000 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda kull element ta' patrimonju meħud individwalment, skont il-kategorija kkunsidrata, li kellha tidher fid-dikjarazzjoni jew għal kull data pprovduta b'mod inkomplet, ineżatt jew falz, b'minimu ta' EUR 10 000.

   Il-multa hija ta' EUR 100 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda kull element ta' patrimonju meħud individwalment, skont il-kategorija kkunsidrata, b'minimu ta' EUR 1 500, meta d-dikjarazzjoni tkun ġiet ippreżentata wara l-iskadenza tat-terminu, mingħajr talba minn qabel tal-amministrazzjoni tat-taxxa. L-istess sanzjoni tapplika fil-każ ta' preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni permezz ta' mezzi li ma humiex elettroniċi, informatiċi u telematiċi, meta huwa previst li din issir b'dawn il-mezzi.

c) In-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li jiġu ddikjarati l-proprjetajiet immobbli u d-drittijiet fuq proprjetajiet immobbli li jinsabu barra mill-pajjiż huwa ppenalizzat b'multa fissa ta' EUR 5 000 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess proprjetà immobbli jew l-istess dritt fuq proprjetà immobbli li kellha tidher fid-dikjarazzjoni, jew għal kull data pprovduta b'mod inkomplet, ineżatt jew falz, bil-multa minima tkun iffissata għal EUR 10 000.

Il-multa hija ta' EUR 100 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess proprjetà immobbli jew l-istess dritt fuq proprjetà immobbli, b'minimu ta' EUR 1 500, meta d-dikjarazzjoni tkun ġiet ippreżentata wara l-iskadenza tat-terminu mingħajr talba minn qabel tal-amministrazzjoni tat-taxxa. L-istess sanzjoni tapplika fil-każ ta' preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni permezz ta' mezzi li ma humiex elettroniċi, informatiċi u telematiċi, meta huwa previst li din issir b'dawn il-mezzi.

Il-ksur u s-sanzjonijiet irregolati minn din id-dispożizzjoni addizzjonali ma humiex kumulattivi ma' dawk previsti fl-Artikoli 198 u 199 ta' din il-liġi.

3. Il-liġijiet li jirregolaw kull taxxa jistgħu jipprevedu konsegwenzi speċifiċi fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' informazzjoni previst minn din id-dispożizzjoni addizzjonali."

B. La Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (il-Liġi Nru 35/2006 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u li Temenda Parzjalment il-Liġijiet dwar it-Taxxi fuq il-Kumpanniji, fuq id-Dħul ta' Persuni Mhux Residenti u fuq il-Patrimonju), tat-28 ta' Novembru 2006, kif emendata bil-Liġi Nru 7/2012 (iktar 'il quddiem "il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi")

6. L-Artikolu 39 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi, intitolat "Dħul patrimonjali mhux iġġustifikat", jipprovdi:

"1. Huma kkunsidrati bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat il-beni jew id-drittijiet li l-pussess, id-dikjarazzjoni jew l-akkwist tagħhom ma jikkorrispondix għal dħul jew għal kapital iddikjarat mill-kontribwent, kif ukoll l-iskrizzjoni ta' djun ineżistenti f'dikjarazzjoni fil-kuntest ta' din it-taxxa jew tat-taxxa fuq il-patrimonju, jew l-iskrizzjoni tagħhom fil-kotba jew ir-reġistri uffiċjali.

Id-dħul patrimonjali mhux iġġustifikat huwa integrat fil-valur taxxabbli ġenerali tal-perijodu tat-taxxa li matulu ġie skopert, sakemm il-kontribwent ma jurix li akkwista l-proprjetà tad-drittijiet jew tal-beni inkwistjoni matul perijodu preskritt.

2. Fi kwalunkwe każ, il-pussess, id-dikjarazzjoni jew l-akkwist ta' beni jew ta' drittijiet li għalihom l-obbligu ta' informazzjoni previst fit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-[LFĠ] ma ġiex osservat fit-termini stabbiliti, jiġu ttrattati bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u jiġu integrati fil-valur taxxabbli ġenerali tal-iktar snin fiskali antiki mhux preskritti u li għadhom jistgħu jiġu rregolarizzati.

Madankollu, id-dispożizzjonijiet previsti f'dan il-paragrafu ma japplikawx jekk il-kontribwent jipproduċi l-prova li l-beni jew id-drittijiet li huwa detentur tagħhom inkisbu permezz ta' dħul iddikjarat jew ta' dħul miksub matul snin fiskali li għalihom ma kienx suġġett għal din it-taxxa."

C. La ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (il-Liġi Nru 27/2014 dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), tas-27 ta' Novembru 2014, kif emendata bil-Liġi Nru 7/2012 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji")

7. L-Artikolu 121 ta' din il-liġi, intitolat "Beni u drittijiet mhux irreġistrati fil-kontabbiltà jew mhux iddikjarati: kisba preżunta ta' dħul", jipprevedi, fil-paragrafi 1 sa 6 tiegħu:

"1. L-elementi ta' patrimonju miżmuma mill-kontribwent u mhux iskritti fil-kontabbiltà tiegħu huma preżunti miksuba permezz ta' dħul mhux iddikjarat.

Din il-preżunzjoni teżisti wkoll fil-każ ta' nuqqas ta' dikjarazzjoni parzjali tal-valuri ta' akkwist.

2. L-elementi ta' patrimonju mhux iskritti fil-kontabbiltà huma preżunti li jappartjenu lill-kontribwent peress li dan tal-aħħar għandu l-pussess tagħhom.

3. L-ammont ta' dħul mhux iddikjarat huwa preżunt ugwali għall-valur ta' akkwist tal-beni jew tad-drittijiet mhux iskritti fil-kontabbiltà, bit-tnaqqis tal-ammont tad-dejn reali mġarrab għall-finanzjament ta' dan l-akkwist, li wkoll ma huwiex irreġistrat fil-kontabbiltà. L-ammont nett fl-ebda każ ma jista' jkun negattiv.

L-ammont tal-valur ta' akkwist huwa vverifikat fir-rigward tad-dokumenti ta' sostenn korrispondenti jew, jekk dan ma huwiex possibbli, fir-rigward tar-regoli ta' evalwazzjoni previsti mil-Liġi Fiskali Ġenerali Nru 58/2003 tas-17 ta' Diċembru 2003.

4. Hemm preżunzjoni ta' dħul mhux iddikjarat meta jiġi iskritt dejn ineżistenti fil-kontabbiltà tal-kontribwent.

5. L-ammont tad-dħul stabbilit fuq il-bażi tal-preżunzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq huwa marbut mal-iktar snin fiskali antiki mhux preskritti, sakemm il-kontribwent ma jurix li dan jikkorrispondi għal sena finanzjarja waħda jew iktar oħra.

6. Fi kwalunkwe każ, il-beni jew id-drittijiet li għalihom l-obbligu ta' informazzjoni previst fit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-[LFĠ] ma ġiex osservat fit-termini stabbiliti huma kkunsidrati bħala li nkisbu permezz ta' dħul mhux iddikjarat marbut mal-iktar snin fiskali antiki mhux preskritti u li għadhom jistgħu jiġu rregolarizzati.

Madankollu, id-dispożizzjonijiet previsti f'dan il-paragrafu ma japplikawx jekk il-kontribwent jipproduċi l-prova li l-beni jew id-drittijiet li huwa detentur tagħhom kienu ġew akkwistati permezz ta' dħul iddikjarat jew miksub matul snin fiskali li għalihom ma kinitx suġġetta għal din it-taxxa."

D. Il-Liġi Nru 7/2012

8. L-ewwel dispożizzjoni addizzjonali ta' din il-liġi, intitolata "Sistema ta' sanzjonijiet fil-każ ta' dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u ta' kisba preżunta ta' dħul", tipprovdi:

"L-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi Nru 35/2006 tat-28 ta' Novembru 2006 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u li Temenda Parzjalment il-Liġijiet dwar it-Taxxi fuq il-Kumpanniji, fuq id-Dħul ta' Persuni Mhux Residenti u fuq il-Patrimonju, u tal-Artikolu 134(6) tat-test ikkonsolidat tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul

tal-Kumpanniji, approvata mid-Digriet Irjali Leġiżlattiv Nru 4/2004 tal-5 ta' Marzu 2004, tiddetermina l-ksur fiskali, li ser jiġi kkunsidrat bħala gravi ħafna, u ser jiġi ppenalizzat b'multa ta' 150 % tal-ammont tas-sanzjoni.

Is-sanzjoni hija bbażata fuq il-valur tal-ammont totali li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-artikoli msemmija fil-paragrafu preċedenti. […]"

III. Il-proċedura prekontenzjuża u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

9. Permezz ta' ittra ta' intimazzjoni tal-20 ta' Novembru 2015, il-Kummissjoni ġibdet l-attenzjoni tal-awtoritajiet Spanjoli dwar l-inkompatibbiltà possibbli mad-dritt tal-Unjoni ta' ċerti aspetti marbuta mal-obbligu li jiġu ddikjarati l-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż permezz tal-Formola 720. Skont l-analiżi tal-Kummissjoni, il-konsegwenzi tan-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu u s-sistema ta' sanzjonijiet relatati miegħu kienu jidhru sproporzjonati fir-rigward tal-għanijiet li għandhom jintlaħqu mil-leġiżlazzjoni Spanjola.

10. Wara t-tweġiba tad-29 ta' Frar 2016 tal-awtoritajiet Spanjoli li tikkontesta l-eżistenza ta' kwalunkwe inkompatibbiltà ta' din il-liġi mad-dritt tal-Unjoni, il-Kummissjoni, fil-15 ta' Frar 2017, ħarġet opinjoni motivata li ssostni, essenzjalment, il-pożizzjoni li kienet ħadet fl-ittra tagħha tal-20 ta' Novembru 2015.

11. Permezz tal-ittri tat-12 ta' April 2017 u tal-31 ta' Mejju 2019, l-awtoritajiet Spanjoli wieġbu għal din l-opinjoni motivata.

12. Peress li l-Kummissjoni ma kinitx konvinta minn dawn it-tweġibiet, fit-23 ta' Ottubru 2019, fuq il-bażi tal-Artikolu 258 TFUE, ippreżentat dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu u titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tikkonstata li r-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikoli 21, 45, 49, 56 u 63 TFUE u taħt l-Artikoli 28, 31, 36 u 40 tal-Ftehim ŻEE billi:

  – stabbilixxa li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew il-preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720 iwasslu għall-klassifikazzjoni ta' dawn l-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat mingħajr il-possibbiltà li tiġi invokata l-preskrizzjoni;

  – impona awtomatikament multa proporzjonali ta' 150 % fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720;

  – impona, fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720, multi fissi iktar severi mis-sanzjonijiet previsti mis-sistema ġenerali ta' sanzjoni għal ksur simili, u

– tikkundanna lir-Renju ta' Spanja għall-ispejjeż.

13. Ir-Renju ta' Spanja jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

14. Ma saritx seduta għas-sottomissjonijiet orali iżda ż-żewġ partijiet wieġbu għall-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-8 ta' Diċembru 2020.

IV. Analiżi

A. Osservazzjonijiet preliminari fuq il-Formola 720

15. Kif indikajt fl-introduzzjoni ta' dawn il-konklużjonijiet, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża inkwistjoni ġiet introdotta bl-iskop li tistabbilixxi kontroll fiskali iktar strett f'sitwazzjoni li tinvolvi riskju ta' frodi u ta' evitar tat-taxxa sinjifikattiv. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni ppreċiżat li hija bl-ebda mod ma tikkontesta d-dritt tar-Renju ta' Spanja li jimponi obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż, kif previst mill-Formola 720. Hija tammetti wkoll li l-obbligu impost mill-Formola 720 jista' jkun iġġustifikat min-neċessità li jiġu evitati l-frodi u l-evitar tat-taxxa kif ukoll il-prattiki abbużivi u min-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali. Għalhekk il-Kummissjoni tikkontesta biss il-konsegwenzi previsti fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu, konsegwenzi li hija tqis sproporzjonati.

16. Minkejja li ma huwiex l-obbligu ta' informazzjoni previst mill-Formola 720 bħala tali li huwa kkontestat mill-Kummissjoni, imma l-konsegwenzi li jirriżultaw minnu fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni jew eżekuzzjoni tardiva ta' dan l-obbligu, inqis utli li jiġi spjegat il-kamp ta' applikazzjoni ta' dan l-obbligu ta' informazzjoni.

17. Dan isemmi tliet kategoriji ta' beni u ta' drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż: il-kontijiet miftuħa fi ħdan entitajiet finanzjarji, is-sigurtajiet rappreżentattivi ta' kapital azzjonarju u ta' elementi oħra ta' patrimonju kkunsidrati bħala tali permezz tal-leġiżlazzjoni kif ukoll il-proprjetajiet immobbli[7]. Skont l-informazzjoni pprovduta mill-Kummissjoni, il-beni u d-drittijiet inkwistjoni għandhom jiġu ddikjarati jekk, fi tmiem is-sena finanzjarja (jew matulha), il-valur stmat ta' kull kategorija jaqbeż EUR 50 000. Id-dikjarazzjoni tiġġedded fis-snin sussegwenti jekk il-valur tal-beni u tad-drittijiet inklużi f'kategorija partikolari jiżdied b'iktar minn EUR 20 000. L-obbligu ta' informazzjoni jinkludi dak li tiġi pprovduta sensiela ta' data għal kull kategorija ta' beni u ta' drittijiet[8] u d-dikjarazzjoni għandha tiġi ppreżentata permezz

[7] Ara l-paragrafu 1 tat-tmintax-il dispożizzjoni tal-LFĠ.

[8] Skont l-informazzjoni pprovduta mill-Kummissjoni, fil-każ ta' *kontijiet bankarji*, il-kontribwent għandu jikkomunika ħames data jew gruppi ta' data: isem tal-istabbiliment finanzjarju jew tal-bank; identifikazzjoni tal-kont bankarju; dati tal-ftuħ jew tal-għeluq, jew l-għoti jew ir-revoka tal-awtorizzazzjoni għall-użu tal-kont bankarju; il-bilanċ tal-kont fil-31 ta' Diċembru u l-bilanċ medju tal-aħħar trimestru tas-sena. Fil-każ ta' *titoli jew ta' drittijiet*, il-kontribwent għandu jiddikjara essenzjalment id-data jew il-grupp ta' data li ġejjin: isem tal-istabbiliment li ħareġ is-sigurtajiet jew ta' min jissellef id-dejn jew identifikazzjoni tar-relazzjoni legali; bilanċ tas-sigurtajiet (azzjonijiet jew bonds) jew tad-drittijiet fil-31 ta' Diċembru, b'indikazzjoni tan-numru u tal-kategorija tal-azzjonijiet jew tas-sigurtajiet u tal-valur nominali tagħhom. Fil-każ ta' *assigurazzjonijiet għall-ħajja* u ta' vitalizji temporanji jew għall-ħajja, il-kontribwent għandu jiddikjara essenzjalment id-data jew il-gruppi ta' data li ġejjin: identifikazzjoni u domiċilju tal-kumpannija tal-assigurazzjoni, identifikazzjoni tal-kuntratt tal-assigurazzjoni jew tal-annwalitajiet perjodiċi temporanji jew għall-ħajja fis-seħħ fil-31 ta' Diċembru; il-valur ta' fidi fil-każ tal-kuntratti tal-assigurazzjoni jew il-valur ta' kapitalizzazzjoni fil-każ tal-annwalitajiet. Fil-każ tal-*proprjetajiet immobbli*, il-kontribwent għandu jikkomunika essenzjalment id-data jew il-gruppi ta' data li ġejjin: identifikazzjoni tal-proprjetà immobbli, bil-preċiżazzjoni tat-tip tagħha; lokalizzazzjoni tal-Istat, tal-pajjiż jew tat-territorju fejn tinsab, belt, triq u numru; data tal-akkwist; valur tal-akkwist u, fil-każ ta' annullament jew ta' trasferiment ta' beni, tintalab informazzjoni dwar id-data ta' annullament jew ta' trasferiment.

tal-Formola 720 fit-terminu bejn l-1 ta' Jannar u l-31 ta' Marzu ta' wara l-perijodu fiskali ta' referenza. Minbarra eċċezzjonijiet previsti mil-leġiżlazzjoni [9], il-persuni responsabbli għall-ħlas tat-taxxa huma persuni fiżiċi jew ġuridiċi li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Spanja, irrispettivament min-nazzjonalità tagħhom, awtorizzati biex jaġixxu bħala detentur, mandatarju jew benefiċjarju ta' beni u drittijiet, jew saħansitra bħala persuna awtorizzata fir-rigward tal-kontijiet bankarji.

B. Fuq il-libertajiet inkwistjoni

18. Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni ssostni li r-Renju ta' Spanja kiser il-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 21 (ċittadini), 45 (ħaddiema), 49 (stabbiliment), 56 (servizzi) u 63 TFUE (kapital) kif ukoll il-libertajiet korrispondenti previsti fil-Ftehim ŻEE. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni osservat li, għalkemm is-sistema tal-Formola 720 tista' taffettwa dawn il-libertajiet kollha, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża taffettwa fuq kollox il-libertà ta' moviment tal-kapital, b'tali mod li jkun hemm lok li l-leġiżlazzjoni Spanjola tiġi eżaminata biss fir-rigward ta' din il-libertà.

19. Jien naqbel parzjalment ma' din l-opinjoni. Fil-fatt, hija ġurisprudenza stabbilita li meta miżura nazzjonali tkun relatata kemm mal-moviment liberu tal-kapital kif ukoll mal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, il-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-miżura inkwistjoni, bħala prinċipju, fir-rigward ta' waħda biss minn dawn iż-żewġ libertajiet jekk jirriżulta li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża inkwistjoni, waħda minnhom hija kompletament sekondarja meta mqabbla mal-oħra u tista' tingħaqad magħha [10]. L-istess jgħodd fir-rigward ta' miżura nazzjonali li tkun relatata kemm mal-moviment liberu tal-kapital kif ukoll mal-libertà ta' stabbiliment [11].

20. F'dan ir-rigward, inqis li l-moviment liberu tal-kapital huwa l-libertà prinċipali li hija relatata magħha l-miżura nazzjonali inkwistjoni. Fil-fatt, il-leġiżlazzjoni nazzjonali kontenzjuża ssemmi b'mod ġenerali ż-żamma ta' beni jew ta' drittijiet barra mill-pajjiż mir-residenti fi Spanja, mingħajr ma din tieħu neċessarjament il-forma ta' investimenti fil-kapital ta' entitajiet stabbiliti barra mill-pajjiż jew tkun prinċipalment immotivata mix-xewqa ta' benefiċċju minn servizzi finanzjarji. Għalkemm il-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-libertà ta' stabbiliment jistgħu tassew jiġu affettwati, dawn il-libertajiet madankollu jidhru sekondarji meta mqabbla mal-moviment liberu tal-kapital, li dawn jistgħu jkunu marbuta miegħu. Inqis li għandha tinsilet l-istess konklużjoni fir-rigward tal-libertajiet invokati l-oħra, jiġifieri l-moviment liberu tal-ħaddiema u taċ-ċittadini Ewropej, li jidher saħansitra iktar marġinali f'dan il-każ meta mqabbel mal-libertà li jiġu pprovduti servizzi u mal-libertà ta' stabbiliment. Fir-rigward tad-dritt ta' moviment taċ-ċittadini Ewropej, stabbilit fl-Artikolu 21 TFUE, inqis li l-Kummissjoni ma invokatx argumenti li jippermettu li jiġi evalwat għalfejn din il-libertà hija wkoll milquta mil-leġiżlazzjoni kontenzjuża.

[9] Skont il-Kummissjoni, l-obbligu li tiġi pprovduta informazzjoni ma japplikax għall-persuni fiżiċi u ġuridiċi li għandhom beni u drittijiet barra mill-pajjiż meta dawn tal-aħħar huma rreġistrati fil-kontabbiltà b'mod personalizzat u identifikat.

[10] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 39).

[11] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punti 89 sa 93), u tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punti 25 sa 31).

21. Minn dan jirriżulta li hemm lok li din il-kawża tiġi evalwata mill-perspettiva tal-moviment liberu tal-kapital, previst fl-Artikolu 63 TFUE u fl-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE. Għall-finijiet ta' ċarezza, u peress li l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE għandu l-istess portata ġuridika bħall-Artikolu 63 TFUE [12], ser nirreferi biss, fl-analiżi li ġejja, għall-Artikolu 63 TFUE.

C. Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-Artikolu 63 TFUE

1. L-argumenti tal-partijiet

22. Il-Kummissjoni tqis li l-leġiżlazzjoni dwar il-Formola 720 tikkostitwixxi restrizzjoni għall-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital, minħabba l-fatt li l-leġiżlazzjoni kontenzjuża timponi regoli speċifiċi dwar iż-żamma ta' beni u ta' drittijiet barra mill-pajjiż li ma jeżistux għal assi identiċi li jinsabu fi Spanja. L-applikazzjoni ta' dawn ir-regoli jkollha b'mod partikolari l-effett li tagħmel it-trasferiment tal-assi barra mill-pajjiż inqas attraenti għal dawn il-kontribwenti.

23. Skont il-Gvern Spanjol, is-sanzjonijiet applikabbli għan-nuqqasijiet ta' twettiq ta' obbligu relatati mal-Formola 720 ma jikkostitwixxux restrizzjoni, peress li l-istabbiliment ta' sanzjonijiet huwa indispensabbli biex l-obbligu ta' informazzjoni jsir effettiv. Barra minn hekk, il-persuni li ma jiddikjarawx l-assi tagħhom għal raġunijiet fiskali ma jistgħux jibbenefikaw minn protezzjoni skont il-libertà ta' moviment.

2. Evalwazzjoni

24. Fil-fehma tiegħi, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża tikkostitwixxi mingħajr l-ebda dubju restrizzjoni.

25. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jikkostitwixxu, b'mod partikolari, restrizzjonijiet għall-movimenti tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, miżuri imposti minn Stat Membru li huma ta' natura li jiddisswadu, ixekklu jew jillimitaw il-possibbiltajiet tal-investituri ta' dan l-Istat milli jinvestu fi Stati oħra [13]. Kif issostni l-Kummissjoni, mingħajr ma ġiet ikkontestata mill-Gvern Spanjol, is-sistema tal-Formola 720 tipprevedi obbligu ta' informazzjoni u ta' sanzjonijiet fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu applikabbli għar-residenti fiskali li għandhom assi barra mill-pajjiż, li ma jeżistux għal assi identiċi li jinsabu fi Spanja. Għalhekk, tali leġiżlazzjoni hija ta' natura li tiddisswadi, ixxekkel jew tillimita l-possibbiltajiet tar-residenti ta' dan l-Istat milli jinvestu fi Stati oħra.

26. F'dan ir-rigward, l-argument tal-Gvern Spanjol li jgħid li l-persuni li ma jiddikjarawx l-assi tagħhom għal raġunijiet fiskali ma jistgħu jibbenefikaw minn ebda protezzjoni skont il-libertà ta' moviment ma jistax iwassal għal riżultat kuntrarju. Għandu jiġi kkonstatat li mill-formulazzjoni stess tal-Artikolu 65(1)(b) TFUE jirriżulta li restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tista' tkun iġġustifikata jekk din tevita l-ksur tal-liġijiet u tar-regolamenti tal-Istati Membri fil-qasam fiskali. Din id-dispożizzjoni tippreżumi, fi kliem ieħor, li miżura nazzjonali, bħal dik inkwistjoni,

[12] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-521/07, EU:C:2009:360, punt 33) u tal-5 ta' Mejju 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-267/09, EU:C:2011:273, punt 51).

[13] Ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-478/98, EU:C:2000:497, punt 18); tat-23 ta' Ottubru 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-112/05, EU:C:2007:623, punt 19) kif ukoll is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 44).

ma hijiex eskluża mid-definizzjoni tar-restrizzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE minħabba s-sempliċi fatt li din għandha bħala għan il-kontrolli fiskali jew il-ġlieda kontra l-evażjoni tat-taxxa [14].

D. Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni possibbli għar-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital

1. L-argumenti tal-partijiet

27. Skont il-Kummissjoni, id-differenza fit-trattament applikata mir-Renju ta' Spanja skont il-post fejn jinsabu l-assi kkonċernati ma tikkorrispondix għal sitwazzjonijiet oġġettivament differenti fis-sens tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE. Sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' differenza fis-sitwazzjoni bejn il-kontribwenti detenturi ta' beni u ta' drittijiet fit-territorju nazzjonali u barra mill-pajjiż, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni s-suġġett tal-leġiżlazzjoni kontenzjuża [15]. Fir-rigward tal-għan intiż minnha, jiġifieri l-prevenzjoni u l-ġlieda kontra l-frodi u l-evitar tat-taxxa, ma teżistix differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni bejn il-kontribwenti residenti fi Spanja kemm jekk l-assi tagħhom jinsabux fit-territorju Spanjol jew barra minnu. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet, ma jistax jiġi eskluż li resident li għandu intenzjonijiet frawdolenti jista' jaħrab l-obbligi fiskali tiegħu permezz ta' dħul li ġej minn attivitajiet jew minn tranżazzjonijiet mhux iddikjarati [16].

28. B'mod partikolari, għall-kuntrarju ta' dak li jallega l-Gvern Spanjol, il-fatt li l-amministrazzjoni tat-taxxa ma jkollhiex l-istess informazzjoni dwar l-assi li jinsabu barra mill-pajjiż u dawk li jinsabu fit-territorju nazzjonali ma għandu l-ebda importanza. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ċaħdet tali argument [17]. Min-naħa l-oħra, f'għajnejn il-Kummissjoni, ir-restrizzjoni tista' tkun iġġustifikata min-neċessità li jiġu evitati l-frodi u l-evitar tat-taxxa kif ukoll il-prattiki abbużivi, bħan-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali [18].

29. Il-Gvern Spanjol iqis, sussidjarjament, li jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li teżisti restrizzjoni, din tista' tiġi ġġustifikata.

30. Fl-ewwel lok, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża tistabbilixxi, fis-sens tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE, distinzjoni bejn il-kontribwenti li ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni fir-rigward tal-post fejn huwa investit il-kapital tagħhom, u dan fir-rigward tal-possibbiltajiet ta' kontroll fiskali. B'mod partikolari, l-informazzjoni li għandhom l-awtoritajiet nazzjonali dwar il-beni u d-drittijiet miżmuma mir-residenti tagħhom barra mill-pajjiż hija fframmentata, peress li l-iskambji internazzjonali ta' informazzjoni fiskali huma limitati, inkluż fi ħdan l-Unjoni, bit-teħid inkunsiderazzjoni tal-probizzjoni tal-"fishing expeditions" (talbiet imressqa b'mod aleatorju).

[14] L-istess jgħodd fir-rigward tal-għanijiet irrikonoxxuti mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, lil hinn mit-TFUE, bħall-prevenzjoni tal-frodi u tal-evitar tat-taxxa, tal-prattiki abbużivi u n-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali. Ara, pereżempju, is-sentenza tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

[15] Ara s-sentenzi tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punti 45 sa 48), u tat-13 ta' Marzu 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punti 46 sa 48).

[16] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot (C-155/08 u C-157/08, iktar 'il quddiem is-"sentenza X u Passenheim-van Schoot", EU:C:2009:368, punti 36 sa 40).

[17] Ara s-sentenza X u Passenheim-van Schoot, punti 36 sa 40. Skont il-Kummissjoni, il-kwistjoni tal-portata tal-informazzjoni li għandha aċċess għaliha l-amministrazzjoni tat-taxxa skont il-post fejn jinsabu l-assi inkwistjoni tista', min-naħa l-oħra, tiġi eżaminata fil-kuntest tal-ġustifikazzjoni tal-leġiżlazzjoni kontenzjuża u tal-proporzjonalità tagħha.

[18] Ara s-sentenza tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

Fir-rigward ta' obbligu ta' dikjarazzjoni, il-livell ta' informazzjoni li għandhom l-awtoritajiet jikkostitwixxi l-kriterju rilevanti sabiex jiġi ddeterminat jekk ir-residenti li l-assi tagħhom jinsabu fit-territorju nazzjonali jew barra minnu jinsabux f'sitwazzjonijiet komparabbli.

31. Fit-tieni lok, dan il-gvern iqis li r-restrizzjoni hija ġġustifikata wkoll minn raġunijiet ta' interess pubbliku li jissodisfaw in-neċessità li jiġu evitati l-frodi u l-evitar tat-taxxa kif ukoll il-prattiki abbużivi, jew in-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali [19].

2. Evalwazzjoni

32. Bħall-Kummissjoni, inqis li d-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni ma tikkorrispondix għal sitwazzjonijiet oġġettivament differenti fis-sens tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE. Fil-fatt, dan il-fatt diġà jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [20] u huwa ġustament, għax il-pożizzjoni kuntrarja jkollha l-effett li tiċħad l-eżistenza ta' kull restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital għas-sempliċi raġuni li l-informazzjoni disponibbli fuq l-assi barra mill-pajjiż ma tkunx suffiċjenti meta mqabbla ma' dik relatata mal-assi li jinsabu fit-territorju nazzjonali.

33. B'kunsiderazzjoni ta' dan, kif osservaw il-Kummissjoni u l-Gvern Spanjol, l-għanijiet li għandhom jintlaħqu mil-leġiżlazzjoni kontenżjuża, jiġifieri l-ġlieda kontra l-frodi u l-evitar tat-taxxa, jistgħu jiġġustifikaw restrizzjoni, u dan jirriżulta kemm mill-Artikolu 65(1)(b) TFUE kif ukoll mill-ġurisprudenza [21].

34. Għalhekk il-kwistjoni ċentrali f'din il-kawża hija dik tal-proporzjonalità tal-leġiżlazzjoni kontenzjuża.

E. Fuq il-proporzjonalità tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni

1. Fuq il-klassifikazzjoni tal-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat mingħajr il-possibbiltà li tiġi invokata l-preskrizzjoni (l-ewwel ilment)

35. Permezz tal-ewwel ilment tagħha, il-Kummissjoni ssostni li jikkostitwixxi restrizzjoni sproporzjonata l-fatt "li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni jew il-preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720 iwasslu għall-klassifikazzjoni ta' dawn l-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat mingħajr il-possibbiltà li tiġi invokata l-preskrizzjoni".

a) Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni

36. L-ewwel ilment jikkonċerna r-regoli li jinsabu fl-Artikolu 39 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u fl-Artikolu 121 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Dawn id-dispożizzjonijiet, li huma essenzjalment identiċi, jirrigwardaw dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u fihom regola ġenerali u regola speċifika.

[19] Sentenza tal-20 ta' Frar 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi X u Passenheim-van Schoot, punti 36 sa 40, u tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punti 30 sa 33).

[21] Ara, pereżempju, is-sentenza tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

37. Skont ir-regola *ġenerali*, il-beni jew id-drittijiet li l-pussess, id-dikjarazzjoni jew l-akkwist tagħhom ma jikkorrispondux għal dħul jew għal kapital iddikjarat mill-kontribwent huma kkunsidrati bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u huma integrati fil-valur taxxabbli ġenerali tal-perijodu fiskali li matulu l-amministrazzjoni tat-taxxa tkun skopriethom. Madankollu, dan id-dħul ma jiġix inkluż fil-valur taxxabbli jekk il-kontribwent juri li akkwista l-proprjetà tad-drittijiet jew tal-beni inkwistjoni matul "perijodu preskritt"[22]. Skont ir-riċerka tiegħi, id-dritt tal-amministrazzjoni li twettaq aġġustament fir-rigward tad-dejn fiskali huwa suġġett b'mod konkret għal terminu ta' preskrizzjoni ta' erba' snin, li jibda jiddekorri mill-ġurnata ta' wara dik meta jintemm it-terminu regolatorju biex tiġi ppreżentata d-dikjarazzjoni kkonċernata[23]. Fil-prattika, skont kif fhimt jien, kontribwent għalhekk jista' jevita l-integrazzjoni ta' dawn l-assi fil-valur taxxabbli erba' snin wara li dawn l-assi kellhom jiġu ddikjarati.

38. Fir-rigward tar-regola *speċifika*, din tikkonċerna l-pussess, id-dikjarazzjoni jew l-akkwist ta' beni jew ta' drittijiet li għalihom l-obbligu ta' informazzjoni intiż mill-Formola 720 ma ġiex osservat fit-termini stabbiliti. Tali beni jew drittijiet huma ttrattati bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u huma integrati fil-valur taxxabbli ġenerali. Issa, għal din il-kategorija ta' assi, ir-regola ta' preskrizzjoni ċċitata iktar 'il fuq ma hijiex prevista. Għalhekk, skont din ir-regola, sabiex jevita l-inklużjoni tad-dħul patrimonjali fil-valur taxxabbli, il-kontribwent għandu jipproduċi l-prova li "l-imsemmija beni jew drittijiet kienu ġew akkwistati permezz ta' dħul iddikjarat jew dħul miksub matul snin fiskali li għalihom ma kienx suġġett għal din it-taxxa"[24].

b) L-argumenti tal-partijiet

1) L-argumenti tal-Kummissjoni

39. Il-Kummissjoni tosserva li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu li tiġi ppreżentata l-Formola 720 fit-termini stabbiliti joħloq preżunzjoni ta' kisba ta' dħul li jikkorrispondi għall-valur tal-beni u tad-drittijiet inkwistjoni, ikkunsidrat bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat, u minn dan jirriżulta l-obbligu li titħallas it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi jew it-taxxa fuq il-kumpanniji minħabba dħul preżunt li jikkorrispondi għall-valur totali tal-beni u tad-drittijiet ikkonċernati mill-obbligu ta' dikjarazzjoni.

40. Hija ma tikkunsidrax din il-preżunzjoni bħala li tikkostitwixxi, fiha nnifisha, miżura sproporzjonata, mill-mument li din tirriżulta min-nuqqas ta' eżekuzzjoni, mill-kontribwent, ta' obbligu fiskali materjali ta' ħlas tat-taxxi[25]. Issa, in-natura sproporzjonata tal-leġiżlazzjoni tinsab fil-fatt li l-kontribwent ma jistax jinvoka l-preskrizzjoni sabiex jevita din il-preżunzjoni. Fil-fatt, peress li d-detentur ta' beni u ta' drittijiet barra mill-pajjiż ma jkunx ippreżenta l-Formola 720 fit-termini stabbiliti, huwa ma jistax jinvoka r-regola ta' preskrizzjoni li tiddetermina t-terminu ta' azzjoni tal-amministrazzjoni tat-taxxa għall-finijiet li jiġu rrettifikati l-bażijiet taxxabbli.

[22] Ara l-Artikolu 39(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u l-Artikolu 121(1) sa (5) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.

[23] Dan it-terminu ta' preskrizzjoni u l-modalitajiet ta' applikazzjoni tiegħu huma previsti fl-Artikolu 66(a) tal-LGT u fl-Artikolu 67(1)(a) tal-LFĠ.

[24] Ara l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u l-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.

[25] Hija tindika għalhekk li mill-mument li fih il-klassifikazzjoni tad-dħul patrimonjali tirriżulta min-nuqqas ta' eżekuzzjoni, mill-kontribwent, ta' obbligu fiskali materjali ta' ħlas tat-taxxi, il-klassifikazzjoni taħdem bħala rkupru tad-dejn fiskali fuq l-inizjattiva tal-amministrazzjoni tat-taxxa sabiex tiġi kkorreġuta s-sitwazzjoni tal-kontribwent li, fl-ewwel lok, ma kinitx suġġetta għar-regoli fiskali fis-seħħ.

41. L-argumenti mressqa mill-Kummissjoni intiżi sabiex juru n-natura sproporzjonata ta' dan l-aspett tar-regola jinkludu, kif nifhimhom jien, essenzjalment, żewġ partijiet.

42. L-ewwel parti tikkonċerna s-sitwazzjoni li fiha l-kontribwent *ħallas kif suppost* it-taxxa fuq id-dħul. Din tirrigwarda b'mod iktar partikolari s-sitwazzjoni speċifika li fiha l-akkwist ta' beni jew ta' drittijiet barra mill-pajjiż ikun sar iktar minn erba' snin qabel il-bidu tat-terminu ta' preżentazzjoni, għall-ewwel darba, tal-Formola 720 [26], li fiha t-tassazzjoni tad-dħul użat sabiex jiġu akkwistati dawn il-beni jew drittijiet ikun ilha li seħħet ukoll iktar minn erba' snin, u fejn il-kontribwent kien suġġett għal din it-taxxa f'dak il-mument, iżda ma għandu l-ebda prova li tikkonferma li ddikjara dan id-dħul lill-awtorità tat-taxxa [27]. Skont il-Kummissjoni, f'tali sitwazzjoni, meta d-detentur tal-beni jew tad-drittijiet ma jkunx jista' jipproduċi l-prova li ħallas it-taxxa fuq id-dħul inkwistjoni, lanqas ma jkun jista' jinvoka l-preskrizzjoni biex jevita r-regolarizzazzjoni min-naħa tal-amministrazzjoni tat-taxxa. Għalhekk, l-impossibbiltà li tiġi prodotta l-prova tal-ħlas tat-taxxa fuq id-dħul li jikkorrispondi għall-assi li jinsabu barra mill-pajjiż tirrifletti fi preżunzjoni inkontestabbli ta' evażjoni tat-taxxa. Il-Kummissjoni tfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-preżunzjoni ta' frodi u ta' evitar tat-taxxa ma tistax tiġi bbażata fuq ċirkustanzi bħaż-żamma, minn kontribwent residenti fiskali, ta' beni li jinsabu barra mill-pajjiż [28].

43. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tirrifjuta l-allegazzjoni tal-Gvern Spanjol li tgħid li l-oneru tal-prova jaqa' fuq l-amministrazzjoni tat-taxxa, b'tali mod li hija din tal-aħħar li għandha twettaq l-investigazzjonijiet xierqa sabiex tivverifika s-sitwazzjoni reali tal-kontribwent u taġixxi b'konsegwenza. Fil-fehma tagħha, din il-prattika ma hijiex deskritta fil-leġiżlazzjoni inkwistjoni u ma jeżisti l-ebda dokument li jista' jipproduċi l-prova li din ġiet effettivament applikata mill-awtoritajiet Spanjoli. Il-leġiżlazzjoni timponi fuq il-kontribwent, b'mod espliċitu u restrittiv, iġġarrab l-oneru tal-prova tad-dikjarazzjoni ta' dħul jew ta' nuqqas ta' ssuġġettar għat-taxxa. Barra minn hekk, l-eżempji ta' applikazzjoni konkreta tal-leġiżlazzjoni dwar il-Formola 720 juru li l-oneru tal-prova jaqa' fuq id-detentur ta' beni u ta' drittijiet li ma osservax l-obbligu ta' informazzjoni fit-termini stabbiliti.

44. It-tieni parti tikkonċerna "l-assenza totali ta' preskrizzjoni". Il-Kummissjoni tqis għalhekk li hemm "effett ta' impreskrittibbiltà" fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni previst mill-Formola 720.

45. F'dan ir-rigward, hija tikkunsidra, essenzjalment, *fl-ewwel lok*, li l-assenza ta' preskrizzjoni ma hijiex xierqa biex jintlaħaq l-għan li għandu jintlaħaq, sa fejn is-sempliċi fatt li tiġi ppreżentata l-Formola 720 fit-termini stabbiliti jippermetti lill-kontribwent iżomm il-benefiċċju tal-preskrizzjoni diġà miksuba f'dak il-mument, minkejja li jkun manifestament każ ta' evitar tat-taxxa.

46. *Fit-tieni lok*, l-assenza totali ta' preskrizzjoni lanqas ma hija neċessarja sabiex jintlaħqu l-għanijiet li għandhom jintlaħqu mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fid-dawl tal-istrumenti eżistenti fil-qasam tal-iskambju ta' informazzjoni fiskali fil-livell tal-Unjoni.

[26] Fir-rigward ta' dan it-terminu ta' erba' snin, ara l-punt 37 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[27] Skont il-Kummissjoni, meta l-assi barra mill-pajjiż ikun ġie akkwistat matul sena fiskali li fiha d-dritt tal-amministrazzjoni tat-taxxa li tiddetermina d-dejn fiskali jew li teżiġi l-ħlas kien preskritt, huwa kompletament possibbli li l-kontribwent ma jkunx żamm id-dokumenti li jipproduċu prova tad-dikjarazzjoni fiskali tad-dħul li bih ġie akkwistat dan l-assi.

[28] Ara s-sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 60), u b'analoġija, tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 51).

47. B'mod iktar partikolari, il-Kummissjoni tippreċiża li hija ma tikkontestax il-fatt li, fil-mument li fih is-sistema tal-Formola 720 ġiet adottata fl-2012, l-ebda strument eżistenti fil-qasam tal-iskambju ta' informazzjoni fiskali ma kien jippermetti li tinkiseb l-informazzjoni xierqa dwar il-beni u d-drittijiet barra mill-pajjiż. Issa, is-sistema ta' skambju ta' informazzjoni fil-livell tal-Unjoni evolviet b'mod kunsiderevoli bejn l-2012 u l-2017 u fid-data li fiha nħarġet l-opinjoni motivata, jiġifieri fil-15 ta' Frar 2017 – data li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni għall-evalwazzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-kuntest ġuridiku ta' dan ir-rikors – l-istrumenti ta' skambju ta' informazzjoni eżistenti fil-livell tal-Unjoni kienu jippermettu lill-Istati Membri jiksbu l-informazzjoni neċessarja dwar il-beni u d-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż sabiex isiru l-kontrolli fiskali xierqa.

48. Fil-fatt, *l-ewwel*, l-informazzjoni li kellha tkun is-suġġett ta' dikjarazzjoni permezz tal-Formola 720 tkun koperta b'mod wiesa' mid-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2014/107.

49. Insostenn ta' din il-konstatazzjoni, il-Kummissjoni tirreferi għad-dispożizzjonijiet speċifiċi, li jirrigwardaw it-tliet kategoriji ta' beni intiżi mill-Formola 720.

50. Fir-rigward tal-informazzjoni dwar *il-kontijiet bankarji*, hija tirreferi għall-Artikolu 8(3a) tad-Direttiva 2011/16, kif ukoll għall-annessi li jinkludu l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji, inklużi l-kontijiet ta' depożitu u l-kontijiet ta' kustodja. Dan l-iskambju ta' informazzjoni jikkonċerna lill-"persuni li għandhom ikunu s-suġġett ta' dikjarazzjoni". Ikunu kkonċernati l-persuni fiżiċi u entitajiet minbarra: i) il-kumpanniji b'kapital azzjonarju li s-sigurtajiet tagħhom huma s-suġġett ta' tranżazzjonijiet regolari f'suq ta' ekwità wieħed jew iktar irregolati; ii) il-kumpanniji b'kapital azzjonarju affiljati ma' kumpannija deskritta fil-punt i); iii) l-entitajiet pubbliċi; iv) l-organizzazzjonijiet internazzjonali; v) il-banek ċentrali jew vi) l-istituzzjonijiet finanzjarji [29].

51. Konformement mal-imsemmi Artikolu 8(3a)(a) tad-Direttiva 2011/16, l-informazzjoni li għandha tintbagħat permezz tas-sistema ta' skambju awtomatiku tinkludi l-informazzjoni kollha neċessarja sabiex jiġi identifikat id-detentur ta' kont, l-istabbiliment finanzjarju fejn il-kont huwa ġestit u l-kont innifsu. L-informazzjoni tikkonċerna wkoll il-bilanċ jew il-valur tal-kont. Fil-każ tal-kontijiet ta' kustodja, l-informazzjoni tkun relatata mal-ammont gross totali tal-interessi, mal-ammont gross totali tad-dividendi u mal-ammont gross totali ta' dħul mill-attivi miżmuma fil-kont kif ukoll mar-rikavat gross totali tal-bejgħ jew tal-fidi tal-attivi finanzjarji. Fil-każ ta' kont ta' depożitu, l-informazzjoni li għandha tiġi skambjata tkopri l-ammont gross totali tal-interessi mħallsa jew ikkreditati fil-kont matul is-sena kalendarja jew perijodu ta' referenza adegwat ieħor. Fil-każ ta' kwalunkwe kont ieħor, l-informazzjoni għandha tinkludi l-ammont gross totali mħallas lid-detentur tal-kont jew ikkreditat lilu.

52. Konformement mal-Artikolu 8(3a)(a), l-informazzjoni li tkun is-suġġett ta' skambju awtomatiku tkun suffiċjenti għall-istabbiliment tal-ammont tat-taxxa fuq id-dħul li jirriżulta mill-pussess ta' kontijiet bankarji barra mill-pajjiż.

53. Sussegwentement, il-Kummissjoni tosserva li l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni stabbilit mid-Direttiva 2011/16 jimponi lill-persuni li għandhom jagħmlu dikjarazzjoni l-obbligu li jinkludu f'din tal-aħħar l-informazzjoni dwar it-*titoli* miżmuma fi Stat Membru ieħor. Fir-rigward tat-titoli miżmuma permezz ta' kontijiet ta' depożitu jew ta' kontijiet ta' kustodja,

[29] Punt D.2, Taqsima VIII, Anness I tad-Direttiva 2014/107.

fil-maġġoranza l-kbira tal-każijiet, l-informazzjoni li tkun is-suġġett ta' skambju tkun l-istess bħal dik dwar il-kontijiet bankarji, u f'dan il-każ, tippermetti wkoll l-istabbiliment tal-ammont tat-taxxa fuq id-dħul korrispondenti.

54. Fir-rigward ta' *drittijiet jew kuntratti ta' assigurazzjoni għall-ħajja* mhux koperti minn atti ġuridiċi oħra tal-Unjoni, dawn ukoll jistgħu jkunu s-suġġett, permezz tal-Artikolu 8(1)(c) tad-Direttiva 2011/16, ta' skambju awtomatiku ta' informazzjoni li jirrigwarda kull perijodu taxxabbli. F'dan il-każ, l-informazzjoni tikkonċerna lir-residenti ta' Stat Membru, kemm jekk ikunu persuni fiżiċi jew entitajiet u tippermetti lill-amministrazzjonijiet tat-taxxa tal-Istati Membri jiddeterminaw l-ammont tat-taxxi applikabbli għal dan id-dħul.

55. Finalment, l-informazzjoni dwar *il-proprjetajiet immobbli* li tista' tkun is-suġġett ta' skambju awtomatiku skont l-Artikolu 8(1)(e) tad-direttiva tikkonċerna kemm il-proprjetà kif ukoll id-dħul minn dawn il-beni, irrispettivament minn jekk ikunux jappartjenu lil persuni fiżiċi jew entitajiet residenti fi Stat Membru. Din l-informazzjoni tippermetti l-ħlas tat-taxxi fuq id-dħul li jikkorrispondu għal dawn il-beni u drittijiet.

56. *It-tieni*, għalkemm is-sistema ta' skambju *awtomatiku* ta' informazzjoni ma tkoprix l-informazzjoni kollha suġġetta għall-obbligu ta' dikjarazzjoni skont il-Formola 720[30], l-amministrazzjonijiet tat-taxxa tal-Istati Membri jistgħu madankollu jirrikorru, f'dawn il-każijiet, għall-iskambju ta' informazzjoni *fuq talba* (mhux awtomatika), kif previst fl-Artikoli 5 sa 7 tad-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2014/107.

57. *It-tielet*, il-Kummissjoni tenfasizza l-fatt li l-allegati lakuni tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni li jeżistu fil-livell tal-Unjoni invokati mill-Gvern Spanjol ma jistgħux jaffettwaw din ir-realtà. Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, u b'mod partikolari mis-sentenza C-383/10, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju[31] tagħha, jirriżulta li l-mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka eżistenti bejn l-awtoritajiet tal-Istati Membri huma suffiċjenti sabiex jippermettu lil Stat Membru jwettaq kontroll tal-veraċità tad-dikjarazzjonijiet tal-kontribwenti dwar id-dħul tagħhom imwettaq fi Stat Membru ieħor. Il-Qorti tal-Ġustizzja qieset ukoll li, konsegwentement, għalkemm l-istrumenti ta' kooperazzjoni ma jiffunzjonawx dejjem b'mod sodisfaċenti u mingħajr intoppi fil-prattika, l-Istati Membri ma jistgħux jinvokaw mid-diffikultajiet eventwali li jsibu sabiex jiġbru l-informazzjoni rikjesta jew minn nuqqasijiet li jista' jkun hemm fil-kooperazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet tat-taxxa tagħhom ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat.

58. *Fit-tielet lok* u fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni tqis li għalkemm in-natura insuffiċjenti tal-informazzjoni li għandu l-Istat Membru fir-rigward tal-beni jew tal-assi miżmuma mir-residenti tiegħu barra mill-pajjiż tista' tkun ta' natura li tiġġustifika terminu *itwal* ta' aġġustament, sa fejn ikun intiż sabiex jippermetti lill-awtoritajiet tat-taxxa jużaw b'mod utli mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka[32], dan ma jistax jiġġustifika *l-assenza totali* ta' regola ta' preskrizzjoni, irriżervata ġeneralment għall-każijiet l-iktar gravi ta' ksur ta' drittijiet tal-bniedem.

[30] Skont il-Kummissjoni, huwa l-każ tal-kontijiet bankarji u tat-titoli, meta d-detenturi tagħhom ikunu kumpanniji kkwotati fil-Borsa u l-impriżi affiljati tagħhom, jew stabbilimenti finanzjarji. Is-sistema ta' skambju awtomatiku ta' informazzjoni lanqas ma tkopri l-informazzjoni dwar il-persuni awtorizzati (mhux detenturi) fir-rigward ta' ċerti kontijiet finanzjarji intiżi fil-Formola 720. Din lanqas ma għandha tkopri l-informazzjoni dwar it-titoli li ma humiex miżmuma permezz ta' kontijiet fi stabbilimenti finanzjarji.

[31] Sentenza tas-6 ta' Ġunju 2013, (C-383/10, EU:C:2013:364, punti 52 u 53).

[32] Ara s-sentenzi X u Passenheim-van Schoot, (punti 62 sa 75), u tal-15 ta' Settembru 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 35).

2) L-argumenti tal-Gvern Spanjol

59. Fir-rigward tal-ewwel parti tal-argumenti tal-Kummissjoni, il-Gvern Spanjol jikkontesta l-eżistenza ta' preżunzjoni inkontestabbli ta' frodi. F'dan ir-rigward, huwa jippreċiża li l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi[33], jikkostitwixxi klawżola kontra l-frodi, iżda ma jipprevedi l-ebda preżunzjoni ta' frodi. Fil-fatt, għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, għandha tiġi prodotta prova ta' żewġ elementi mill-amministrazzjoni tat-taxxa: l-ewwel, il-fatt li l-kontribwent ma ddikjarax l-assi li jikkorrispondu għall-Formola 720 meta kien obbligat jagħmel dan, u t-tieni, il-fatt li l-kontribwent ma ħallasx it-taxxa fuq id-dħul dwar l-akkwist ta' dawn l-assi.

60. Iċ-ċirkustanza li kontribwent ma jżommx id-dikjarazzjoni tas-sena finanzjarja li fiha jsostni li ġie intaxxat ma timplikax li l-amministrazzjoni tikkunsidra awtomatikament li għandu fil-pussess tiegħu dħul patrimonjali mhux iġġustifikat. F'tali każijiet, l-amministrazzjoni tat-taxxa għandha teżamina dak li huwa allegat mill-kontribwent, u jekk ma tagħmilx dan, il-fatt li huwa l-bażi tal-preżunzjoni ma jkunx stabbilit (jiġifieri l-kontribwent ma ġiex intaxxat fuq id-dħul inkwistjoni) u ma jkunx hemm lok li jiġi kkunsidrat li jeżisti dħul patrimonjali mhux iġġustifikat. F'każ ta' dubju, ma jkunx hemm lok li ssir regolarizzazzjoni, peress li wieħed mill-fatti bażiċi tal-preżunzjoni ma tkunx ingħatat prova tiegħu. Min-naħa l-oħra, jekk il-kontribwent xtaq jevita l-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi minħabba li huwa ddikjara fil-passat, permezz tal-Formola 720, id-dħul li bih ġew akkwistati l-beni jew id-drittijiet mhux iddikjarati, ikun biżżejjed li huwa jindika f'liema dikjarazzjonijiet fiskali preċedenti huwa ddikjara dan id-dħul. L-amministrazzjoni tat-taxxa għalhekk tkun marbuta tivverifika dan.

61. Insostenn ta' dawn il-konstatazzjonijiet, il-Gvern Spanjol jirreferi għal diversi dispożizzjonijiet dwar l-oneru tal-prova[34]. Dan tal-aħħar jaqa' għalhekk fuq l-amministrazzjoni tat-taxxa, u dan jidher b'mod ċar fil-leġiżlazzjoni ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 34 ta' dawn il-konklużjonijiet. Huwa jirreferi, ukoll, pereżempju, għal sentenza li tikkonċerna regolarizzazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi, li kienet annullat il-ħlas inkwistjoni, peress li t-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali Ċentrali,

[33] Nosserva li l-Kummissjoni ma ppreċiżatx, fir-rikors tagħha, dwar liema dispożizzjonijiet tad-dritt Spanjol kienu jirrigwardaw l-ewwel ilment tagħha. Madankollu, fil-kuntest ġuridiku tar-rikors, hija ċċitat kemm l-Artikolu 39 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi kif ukoll l-Artikolu 121 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Għaldaqstant nifhem l-ewwel ilment tal-Kummissjoni fis-sens li jirrigwarda ż-żewġ dispożizzjonijiet. F'dan ir-rigward, nirrileva li, fir-risposta tiegħu, il-Gvern Spanjol, meta jirreferi għall-ewwel ilment tal-Kummissjoni, isemmi biss l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi. B'kunsiderazzjoni ta' dan, peress li l-Gvern Spanjol jippproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad ir-rikors kollu kemm hu, nifhem l-argumenti invokati mill-Gvern Spanjol li jirrigwardaw l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi fis-sens li jestendu ruħhom għall-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.

[34] L-ewwel, fil-kuntest tal-proċedura ta' verifika għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi l-Artikolu 105(1) tal-LFĠ, intitolat "Oneru tal-prova", jindika li "[f]il-proċeduri ta' tassazzjoni, il-persuna li tinvoka d-dritt tagħha għandha tipproduċi prova tal-fatti kostituttivi". It-tieni, l-Artikolu 102 tal-LFĠ, intitolat "Notifika tal-ħlasijiet", jiċċita, fil-paragrafu 2(c) tiegħu, bħala element li għandu jidher neċessarjament f'dawn il-ħlasijiet, "[i]l-motivazzjoni ta' dawn tal-aħħar meta dawn ma jikkorrispondux għall-informazzjoni mogħtija mill-kontribwent jew għall-applikazzjoni jew l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni magħmula minn din tal-aħħar, filwaqt li tindika l-fatti u l-elementi essenzjali għall-oriġini tagħhom kif ukoll il-bażijiet legali". It-tielet, il-Gvern Spanjol jirreferi għat-"teorija tal-prossimità tas-suġġett tal-prova" li tinsab fl-Artikolu 217(1) tal-Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (il-Liġi dwar il-Proċedura Ċivili tas-7 ta' Jannar 2000) (BOE Nru 7 tat-8 ta' Jannar 2000), li tgħid li hemm lok li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-possibbiltà u l-faċilità għal kull parti fit-tilwima biex jipproduċu provi. Għalkemm bħala prinċipju, kull parti għandha tipproduċi prova tal-fatti li hija tallega favur tagħha skont l-Artikolu 106(1) tal-LFĠ, l-applikazzjoni tat-"teorija tal-prossimità tas-suġġett tal-prova" tfisser li, jekk il-kontribwent jiddikjara li huwa ma jżommx id-dokumenti relatati mat-taxxi tiegħu sabiex jipproduċi prova li huwa ġie ntaxxat, l-amministrazzjoni tat-taxxa għandha tfittex din l-informazzjoni fl-arkivji tagħha sabiex tivverifika jekk huwa ġiex intaxxat tajjeb jew le. Ir-raba', dawn ir-regoli u l-prinċipji jinsabu wkoll fil-Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pública (il-Liġi dwar il-Proċedura Amministrattiva Komuni tal-1 ta' Ottubru 2015) (BOE Nru 236, tat-2 ta' Ottubru 2015). Il-ħames u l-aħħar, l-Artikoli 141 u 145 tal-LFĠ jipprovdu li huma l-awtoritajiet tat-taxxa li għandhom "jinvestigaw dwar l-elementi fattwali tal-obbligi fiskali sabiex jiskopru dawk li ma jkunux magħrufa mill-amministrazzjoni" u li "[j]ivverifikaw il-veraċità u l-eżattezza tad-dikjarazzjonijiet ippreżentati mill-kontribwenti".

Spanja) qieset li l-kontribwent kien allega li kien ġie ntaxxat u kien ipproduċa d-dokumenti li kellu fil-pussess tiegħu, u li l-amministrazzjoni ma kinitx għamlet sforz biex tipproduċi l-prova kuntrarja rilevanti [35].

62. Fir-rigward tat-tieni parti tal-argumenti tal-Kummissjoni, il-Gvern Spanjol josserva, qabel kollox, li l-Kummissjoni titlaq minn premessa żbaljata sa fejn hija tikkunsidra li s-sistema tal-Formola 720 ma tinkludix preskrizzjoni. Fil-fatt, fir-realtà din hija applikazzjoni konkreta tal-prinċipju tal-"*actio nata*", li jgħid li t-terminu ta' preskrizzjoni ta' dritt jew ta' azzjoni jista' jibda jiddekorri biss mill-mument li fih id-detentur tiegħu jsir jaf bl-eżistenza ta' dan id-dritt jew ta' din l-azzjoni [36]. L-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju timplika għalhekk li terminu ta' preskrizzjoni ta' erba' snin [37] jibda jiddekorri mill-mument li fih l-amministrazzjoni tat-taxxa ssir taf bl-elementi relatati mal-fatt taxxabbli li jippermettulha tiftaħ investigazzjoni, kemm bis-saħħa ta' informazzjoni pprovduta minn Stat ieħor permezz ta' sistema awtomatika jew spontanja ta' skambji ta' informazzjoni, jew bis-saħħa tal-kontribwent jew terzi. Għalhekk ma jkunx hemm assenza ta' preskrizzjoni.

63. B'segwitu għal din il-preċiżazzjoni, il-Gvern Spanjol jafferma, essenzjalment, li l-prinċipju tal-"*actio nata*" ma japplikax meta beni jkunu jinsabu fi Spanja. Madankollu, din id-differenza fit-trattament dwar il-preskrizzjoni bejn l-assi li jinsabu fi Spanja u dawk li jinsabu barra mill-pajjiż tissodisfa raġuni oġġettiva.

64. Fil-fatt, *minn naħa*, fit-territorju Spanjol, l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola tista' tuża s-setgħat tagħha mingħajr limitazzjoni fir-rigward ta' kwalunkwe beni u dritt, b'mod partikolari fil-forma ta' "fishing expeditions" (talbiet imressqa b'mod aleatorju) iżda ma tistax tagħmel dan meta dawn il-beni u dawn id-drittijiet jinsabu barra mill-pajjiż. F'dan ir-rigward, il-Gvern Spanjol ifakkar li d-dħul mhux iġġustifikat jikkorrispondi għal beni u għal drittijiet li l-amministrazzjoni tat-taxxa ma tkunx taf bihom u li jeħtieġu, biex jiġu skoperti, li hija twettaq investigazzjoni li hija ma tistax twettaq kompletament, peress li l-uffiċjali tagħha ma jistgħux pereżempju jaġixxu 'l barra mit-territorju Spanjol. Fid-dawl ta' dawn id-diffikultajiet, ikun kompletament iġġustifikat li t-terminu ta' preskrizzjoni jibda jiddekorri mill-mument li fih l-eżistenza ta' dawn il-beni u drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż, li jkunu ġġeneraw dħul mhux iddikjarat li ma setax ikun is-suġġett ta' investigazzjoni bil-mezzi li kienu jiġu implimentati kieku dan kien ġie ġġenerat fit-territorju Spanjol, issir magħrufa.

65. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet l-eżistenza ta' sistemi speċifiċi ta' preskrizzjoni meta Stat Membru għandu jeżerċita s-setgħat tiegħu fil-konfront ta' beni u ta' drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż [38]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet affermat ukoll li t-termini ta' dekadenza differenti tad-drittijiet tal-amministrati meta mqabbla ma' dawk tal-amministrazzjoni tat-taxxa jkunu ġġustifikati mill-fatt li hija ssir taf bid-data neċessarja u tkun tista' taġixxi biss mill-mument li fih taslilha d-dikjarazzjoni fiskali [39], u dan japplika b'mod partikolari fil-każijiet fejn il-beni u/jew l-assi ma jkunux ġew iddikjarati u fejn huwa prattikament impossibbli li tinkiseb informazzjoni fuqhom bl-istrumenti attwali.

35 Deċiżjoni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali Ċentrali, Spanja) tas-16 ta' Jannar 2019 (R. G. 4253/2016).

36 Skont il-Gvern Spanjol, din ir-regola tal-"*actio nata*" hija prevista b'mod ġenerali fl-Artikolu 1969 tal-Kodiċi Ċivili Spanjol (Gaceta de Madrid – attwalment il-"BOE" – Nru 206, tal-25 ta' Lulju 1889). Il-Gvern Spanjol jindika li, mhux talli l-applikazzjoni tar-regola tal-"*actio nata*" ma tmurx kontra l-kontenut letterali tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi, li ma jsemmi l-ebda "impreskrittibbiltà", talli din tirriżulta mill-ispirtu tar-regola u minn interpretazzjoni sistematika konformi mal-iskop tal-istabbiliment ġuridiku tal-preskrizzjoni.

37 Ara, fir-rigward tat-terminu ta' erba' snin, il-punt 37 u in-nota ta' qiegħ il-paġna 23 ta' dawn il-konklużjonijiet.

38 Ara s-sentenza X u Passenheim-van Schoot, punt 86.

39 Ara s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punti 50 *et seq.*).

66. *Min-naħa l-oħra*, il-Gvern Spanjol jikkontesta l-allegazzjoni tal-Kummissjoni li tgħid li l-istrumenti ta' kollaborazzjoni eżistenti fi ħdan l-Unjoni huma suffiċjenti. Huwa jkompli jressaq iktar argumenti, li jistgħu jingħataw f'sunt kif ġej.

67. Qabel kollox, huwa jippreċiża li, peress li r-rikors tal-Kummissjoni ma huwiex intiż sabiex ċerti aspetti tal-leġiżlazzjoni tal-Formola 720 jiġu ddikjarati invalidi mid-data tal-opinjoni motivata, jiġifieri fil-15 ta' Frar 2017, għandha tiġi eżaminata s-sitwazzjoni tal-assistenza reċiproka internazzjonali fl-2012, is-sena ta' introduzzjoni tal-Formola 720, u mhux fi Frar 2017. B'kunsiderazzjoni ta' dan, huwa jqis fi kwalunkwe każ li, sal-lum, l-istrumenti eżistenti fil-qasam tal-iskambju internazzjonali ta' informazzjoni għadhom insuffiċjenti sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza possibbli fil-patrimonju ta' kontribwenti Spanjoli ta' beni u ta' drittijiet b'kontenut ekonomiku u b'portata fiskali li jinsabu barra mill-pajjiż.

68. F'dan ir-rigward, il-Gvern Spanjol jenfasizza, qabel kollox, li l-Kummissjoni rrikonoxxiet li l-informazzjoni miksuba permezz tal-Formola 720 ma tikkoinċidix bis-sħiħ ma' dik li tista' tinkiseb bl-applikazzjoni tad-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2014/107 [40].

69. Sussegwentement, jenfasizza li l-iskambju awtomatiku fis-sens tal-punt 9(a) tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 huwa suġġett għall-prinċipju ta' "l-informazzjoni disponibbli", billi din hija mifhuma bħala l-"informazzjoni fil-fajls dwar it-taxxa tal-Istat Membru li jkun qed jikkomunika[ha], li tista' tiġi rkuprata f'konformità mal-proċeduri dwar il-ġbir u l-ipproċessar tal-informazzjoni f'dak l-Istat Membru". Konsegwentement, l-Istat fejn jinsab is-sors tad-dħul ikkonċernat ma jistax ikollu informazzjoni li tkun is-suġġett tal-iskambju awtomatiku, jew għax il-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu ma timponix ċertu dħul jew ċerti beni u ma teġiżix informazzjoni f'dan ir-rigward, jew għax il-persuna marbuta li tipprovdi l-informazzjoni, kemm jekk tkun il-persuni taxxabbli jew terz, ma tkunx iddikjarat id-dħul jew il-beni li jkun is-suġġett tal-informazzjoni. Dan iqis li, fis-sentenza tagħha X u Passenheim-van Schoot [41], il-Qorti tal-Ġustizzja kienet qieset li l-kontrolli fiskali imposti minn Stat Membru ma jistgħux jiddependu mill-aġir ta' Stat Membru ieħor jew ta' Stat terz, f'dan il-każ mill-informazzjoni disponibbli għall-każ konkret. Barra minn hekk, fir-rigward tal-informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji fis-sens tal-Artikolu 8(3a) tad-Direttiva 2011/16, l-amministrazzjoni tat-taxxa ma tistax tkun ċerta li rċeviet l-informazzjoni li hija għandha bżonn fir-rigward tal-kontijiet preeżistenti fis-sens ta' din id-direttiva, jiġifieri l-kontijiet ġestiti fil-31 ta' Diċembru 2015 [42], għax għal dawn il-kontijiet, ir-residenza tal-kontribwent hija ddeterminata konformement mal-leġiżlazzjoni nazzjonali, li għalhekk tista' tkun differenti minn Stat Membru għall-ieħor.

70. Finalment, skont il-Gvern Spanjol, għalkemm is-sitwazzjoni fil-qasam tal-iskambju ta' informazzjoni ġiet immodifikata b'mod kunsiderevoli f'dawn l-aħħar snin, madankollu għandu jiġi osservat li s-sitwazzjoni attwali hija 'l bogħod milli tkun komparabbli mas-sitwazzjoni nazzjonali u li l-implimentazzjoni prattika u effettiva tagħha ser teħtieġ probabbilment iż-żmien sabiex tiġi adattata kif xieraq, bit-teħid inkunsiderazzjoni tal-kumplessità tagħha, tan-numru ta' Stati kkonċernati u tal-leġiżlazzjonijiet u l-prattiki nazzjonali differenti.

[40] B'mod partikolari, skont il-Gvern Spanjol, din id-direttiva ma tkoprix l-informazzjoni dwar it-titoli (azzjonijiet, ishma), id-drittijiet u d-dħul iddepożitat, ġestit jew miksub fi Stat Membru ieħor, li huma s-suġġett tad-dikjarazzjoni ta' informazzjoni, u lanqas dik dwar id-drittijiet fuq proprjetajiet immobbli minbarra l-proprjetajiet li l-parti kkonċernata hija proprjetarja tagħhom (drittijiet għal timeshare, għal użu u tgawdija, nuda proprjetà), li huma wkoll is-suġġett tad-dikjarazzjoni.

[41] Ara l-punt 61 ta' din is-sentenza.

[42] Ara l-kunċett ta' "Kontijiet ġodda preeżistenti" fin-numru 9 tal-punt C tat-Taqsima VIII tal-Anness I tad-Direttiva 2011/16.

c) Evalwazzjoni

71. Infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest ta' proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, hija l-Kummissjoni li għandha tistabbilixxi l-eżistenza tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat. Hija l-Kummissjoni li għandha tipprovdi lill-Qorti tal-Ġustizzja l-elementi neċessarji għall-verifika, min-naħa tagħha, tal-eżistenza ta' dan in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, u dan mingħajr ma tkun tista' tibbaża ruħha fuq preżunzjonijiet[43]. Kif ser nispjega, inqis li f'dan il-każ, il-Kummissjoni, fil-parti l-kbira, ma pprovdietx lill-Qorti tal-Ġustizzja l-elementi neċessarji għall-verifika min-naħa tagħha tal-eżistenza tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat.

72. Dan jirriżulta, fil-fehma tiegħi, mill-fatt li r-rikors tal-Kummissjoni huwa qasir ħafna. Barra minn hekk, il-Gvern Spanjol wieġeb, fir-risposta tiegħu, għall-allegazzjonijiet tal-Kummissjoni b'mod iddettaljat ħafna billi ressaq diversi argumenti li l-fondatezza tagħhom, fil-fehma tiegħi, fil-parti l-kbira ma tistax tiġi eskluża *prima facie*. Issa, fir-replika tagħha, il-Kummissjoni llimitat ruħha li twieġeb għal dawn l-argumenti b'mod limitat ħafna u, fil-fehma tiegħi, hija għalhekk ma weġbitx b'mod utli għall-argument tal-Gvern Spanjol. Għaldaqstant, inqis li, fil-parti l-kbira, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex elementi neċessarji sabiex tivverifika l-eżistenza tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat mill-Kummissjoni.

1) Fuq il-kwistjoni ta' "l-assenza totali" ta' preskrizzjoni (it-tieni parti)

73. Fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk l-assenza tal-preżentazzjoni tal-Formola 720 jew il-preżentazzjoni tardiva tagħha timplikax "effett ta' impreskrittibbiltà" li jkun, fih innifsu, sproporzjonat[44], inqis neċessarju, *fl-ewwel lok*, li tiġi ppreċiżata l-portata tar-regola inkwistjoni.

74. B'mod konkret, fil-każ ta' nuqqas ta' preżentazzjoni tal-Formola 720 fit-termini stabbiliti, l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u l-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, jippermettu lill-amministrazzjoni tat-taxxa twettaq aġġustament skont dħul li jikkorrispondi għal assi li jinsabu barra mill-pajjiż imdaħħla fil-patrimonju tal-kontribwenti, anki meta dawn l-assi kienu ġew akkwistati matul perijodu diġà preskritt fil-mument li fih l-amministrazzjoni tat-taxxa skopriethom. Dan il-fatt jirriżulta mill-formulazzjoni stess ta' dawn id-dispożizzjonijiet u barra minn hekk ma huwiex ikkontestat mill-Gvern Spanjol. Fi kliem ieħor, it-terminu ta' preskrizzjoni ta' erba' snin, li jippermetti lil kontribwent li jkollu assi li jinsabu fi Spanja li jevita t-tassazzjoni minħabba s-sempliċi fatt li perijodu ta' erba' snin ikun għadda mill-mument meta l-assi kellhom jiġu ddikjarati, ma japplikax fil-każ ta' assi intiżi mill-Formola 720.

75. Fil-prattika, għal tali assi, id-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq jippermettu lill-amministrazzjoni tat-taxxa twettaq l-aġġustament, indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati u għalhekk mingħajr limitazzjoni *ratione temporis*. Dawn jinkludu għalhekk effett ta' "impreskrittibbiltà", kif tallega, ġustament, il-Kummissjoni. Nosserva f'dan ir-rigward li l-informazzjoni dwar il-prinċipju tal-"*actio nata*", ipprovduta mill-Gvern Spanjol, ma tistax twassal għal konstatazzjoni kuntrarja. Fil-fatt, dan il-prinċipju jimplika biss li l-amministrazzjoni

[43] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[44] Nosserva li, wara li dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ġie ppreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, talba għal deċiżjoni preliminari, imressqa mit-Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (il-Qorti Superjuri tal-Ġustizzja ta' Cataluña, Spanja) waslet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja (Kawża C-330/20). F'din it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-qorti tar-rinviju tagħmel, essenzjalment, l-istess domanda bħal dik inkwistjoni f'dan il-każ, jiġifieri l-proporzjonalità tar-regola ta' preskrizzjoni prevista fl-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u l-effett, f'dan ir-rigward, tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni.

tat-taxxa, meta jkollha indizji ta' element taxxabbli, għandha twettaq aġġustament fir-rigward tad-dejn fiskali possibbli f'terminu ta' erba' snin. Għaldaqstant, anki jekk wieħed japplika dan il-prinċipju, ħaġa li barra minn hekk il-Kummissjoni ma tidhirx li tikkontesta [45], l-effett ta' impreskrittibbiltà għalhekk jibqa', sakemm l-amministrazzjoni tat-taxxa tosserva t-terminu ta' erba' snin, sa fejn hija tista' twettaq l-aġġustament, indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati [46].

76. Fir-rigward, *fit-tieni lok*, tal-proporzjonalità ta' tali regola ta' "effett ta' impreskrittibbiltà", għandu jiġi ddeterminat jekk din hijiex *xierqa* sabiex tiggarantixxi l-ilħuq tal-għan li hija għandha tilħaq u jekk din tmurx lil hinn minn dak li huwa *neċessarju* sabiex dan jintlaħaq.

77. Fir-rigward ta' dan l-ewwel punt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà qieset li l-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu pproroġat ta' aġġustament fil-każ ta' elementi taxxabbli li nżammu jew li dehru fi Stat Membru ieħor tikkontribwixxi għall-iżgurar tal-effikaċja tal-kontrolli fiskali u għall-ġlieda kontra l-evażjoni tat-taxxa, sa fejn tali leġiżlazzjoni tista' tiskoraġġixxi lill-kontribwenti li jżommu tali assi milli ma jiddikjarawx lill-awtorità tat-taxxa dawn l-assi jew id-dħul li jiġi minnhom, sabiex ma jesponux ruħhom ulterjorment għal aġġustament [47]. F'dan il-każ, madankollu għandu jiġi nnotat li t-terminu ta' preskrizzjoni kontenzjuż japplika biss meta l-Formola 720 ma tkunx imtliet fit-termini stabbiliti. Għalhekk ma japplikax b'mod ġenerali meta l-assi jkunu jinsabu barra mill-pajjiż. B'kunsiderazzjoni ta' dan, ma iniex konvint li din ir-regola ma hijiex xierqa sabiex tiggarantixxi l-ilħuq tal-għan li din għandha tilħaq, kif tallega l-Kummissjoni. Huwa minnu li l-kontribwenti li josservaw l-obbligu ta' informazzjoni fit-termini stabbiliti jżommu l-benefiċċju tal-preskrizzjoni għal dħul possibbli mhux iddikjarat sabiex jiksbu l-beni jew id-drittijiet li għandhom barra mill-pajjiż [48]. Madankollu, jekk kontribwent ma jridx jiddikjara dħul, jidhirli ftit li xejn probabbli li huwa jkun jixtieq, fl-ewwel lok, li josserva l-obbligu ta' informazzjoni sabiex ikun jista' jibbenefika mill-preskrizzjoni.

78. Fir-rigward, sussegwentement, tan-neċessità tat-terminu kontenzjuż ta' preskrizzjoni, inqis li l-Kummissjoni pproduċiet il-prova li din tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li għandu jintlaħaq, iżda biss fir-rigward ta' ċerti beni intiżi mill-Formola 720, jiġifieri kontijiet bankarji ġodda fis-sens tad-Direttiva 2011/16 (iktar 'il quddiem il-"kontijiet bankarji ġodda") [49].

79. B'mod iktar partikolari, kif ser nispjega fit-Taqsima i), nikkunsidra li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li meta Stat Membru jkollu, jew jista' jkollu, permezz tas-sistema ta' skambju awtomatiku u obbligatorju, informazzjoni suffiċjenti dwar assi miżmuma barra mill-pajjiż mill-kontribwenti tiegħu sabiex jistabbilixxi t-taxxi xierqa, l-applikazzjoni ta' terminu pproroġat ta' preskrizzjoni tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li għandu jintlaħaq. F'dan ir-rigward, kif ser nispjega fit-Taqsima ii), inqis li l-Kummissjoni stabbilixxiet b'mod suffiċjenti fid-dritt li, fid-data tat-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata

[45] Fil-fatt, il-Kummissjoni sempliċement tallega li dan huwa "każ ta' assenza totali ta' terminu ta' preskrizzjoni".

[46] Bħala eżempju, ma hemm xejn li jostakola li dan l-aġġustament isir diversi deċennji wara d-dħul tal-assi inkwistjoni fil-patrimonju tal-kontribwenti jekk id-data ta' dan l-avveniment hija dik li fiha l-amministrazzjoni tat-taxxa ssir taf bl-eżistenza tagħhom.

[47] Sentenzi X u Passenheim-van Schoot, punti 51 u 52, u tal-15 ta' Settembru 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 32).

[48] Dan il-punt enfasizzat mill-Kummissjoni ġie kkonfermat mill-Gvern Spanjol.

[49] Il-kunċett ta' "kontijiet ġodda" huwa ddefinit fin-numru 10, punt C, Taqsima VIII, tal-Anness I tad-Direttiva 2011/16 bħala kontijiet finanzjarji miftuħa mill-1 ta' Jannar 2016.

fl-2017, data li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni għall-evalwazzjoni tar-rikors [50], l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola kellha, jew seta' jkollha, skont id-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2014/107, informazzjoni suffiċjenti dwar kontijiet bankarji ġodda miżmuma barra mill-pajjiż mill-kontribwenti tagħha sabiex tistabbilixxi t-taxxi xierqa.

i) Il-prinċipji li jirriżultaw mill-ġurisprudenza

80. Fil-fehma tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja tat żewġ ġurisprudenzi komplementari u rilevanti f'dan il-każ.

81. *L-ewwel*, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet dwar in-neċessità tal-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' aġġustament fil-każ ta' suspett ta' nuqqas ta' dikjarazzjoni ta' assi taxxabbli miżmuma fi Stat Membru ieħor u dwar l-effett, f'dan ir-rigward, tal-istrumenti ta' skambju ta' informazzjoni fil-livell tal-Unjoni [51]. Madankollu għandu jiġi rrilevat li, kif ser nispjega, din il-ġurisprudenza hija, minn naħa, mogħtija fil-kuntest speċifiku tad-Direttiva l-antika 77/799 dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta [52], li ppreċediet id-direttiva inkwistjoni f'din il-kawża. B'mod partikolari, kif ser nispjega, din id-direttiva antika hija differenti minn dik inkwistjoni f'din il-kawża sa fejn din ma tippermettix lill-amministrazzjonijiet tat-taxxa tal-Istati Membri jiksbu b'mod *awtomatiku* u *obbligatorju*, informazzjoni dwar il-kontribwenti tagħhom. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet biss dwar l-applikazzjoni ta' terminu *pprorogat* ta' preskrizzjoni konkret ta' tnax-il sena, li hija qieset proporzjonat, iżda hija ma ddeċidietx dwar il-kwistjoni ta' terminu ta' preskrizzjoni li jinkludi "effett ta' impreskrittibbiltà" bħal f'dan il-każ.

82. Fil-ġurisprudenza kkonċernata, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet distinzjoni bejn żewġ xenarji billi ddeterminat jekk terminu pprorogat ta' preskrizzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet: l-ewwel wieħed jikkorrispondi għas-sitwazzjoni li fiha elementi taxxabbli ma jkunux ġew iddikjarati, bl-awtoritajiet tat-taxxa ma jkollhom l-ebda indizju li jippermettilhom jibdew investigazzjoni, u t-tieni jikkonċerna sitwazzjoni li fiha l-imsemmija awtoritajiet ikollhom informazzjoni dwar dawn l-elementi taxxabbli [53].

83. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet biss, b'mod ġenerali, in-neċessità ta' terminu pprorogat ta' aġġustament f'dan l-ewwel xenarju. Għalhekk hija qieset, essenzjalment, li f'tali ipoteżi, l-ewwel Stat Membru kien jinsab, fid-dawl tad-Direttiva 77/799, fl-impossibbiltà li jikkomunika mal-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru l-ieħor sabiex dawn tal-aħħar jgħaddulu l-informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa [54]. Fil-fatt, kif osservat, essenzjalment, il-Qorti tal-Ġustizzja, din id-direttiva antika ma kinitx tippermetti lill-amministrazzjonijiet tat-taxxa tal-Istati Membri jiksbu, b'mod awtomatiku u obbligatorju, data bankarja dwar il-kontribwenti tagħhom [55]. Għaldaqstant, sakemm l-Istat Membru

[50] Konformement ma' ġurisprudenza stabbilita, l-eżistenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandha tiġi evalwata skont is-sitwazzjoni tal-Istat Membru prevalenti fi tmiem it-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata. Ara s-sentenza tat-28 ta' Jannar 2020, Il-Kummissjoni vs L-Italja (Direttiva ġlieda kontra l-ħlas tard) (C-122/18, EU:C:2020:41, punt 58 u l-ġurisprudenza ċċitata). Id-data tat-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata tal-15 ta' Frar 2017 kien ta' xahrejn mir-riċezzjoni tagħha mill-Gvern Spanjol.

[51] Dawn huma s-sentenzi X u Passenheim-van Schoot u tal-15 ta' Settembru 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), invokati wkoll mill-partijiet.

[52] Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE tad-19 ta' Diċembru 1977 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63).

[53] Ara s-sentenzi X u Passenheim-van Schoot, punti 62, 63 u 74, u tal-15 ta' Settembru 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 33).

[54] Ara s-sentenza X u Passenheim-van Schoot. punti 64 u 65).

[55] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza X u Passenheim-van Schoot, punti 64 u 65).

kkonċernat ma kellux diġà indizji li jippermettulu jikkomunika mal-awtoritajiet kompetenti ta' Stati Membri oħra permezz tal-assistenza reċiproka, ma kienx fil-pożizzjoni li jikseb l-informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż tat-taxxa.

84. F'tali sitwazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet in-neċessità ta' terminu pprorogat ta' aġġustament minħabba li r-riskju ta' kxif għal kontribwent tal-assi u tad-dħul li ma ġewx iddikjarati lill-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istat Membru li fih huwa residenti huwa iżgħar fil-każ meta l-assi u d-dħul ikunu ġejjin minn Stat Membru ieħor milli fil-każ ta' assi u dħul nazzjonali [56].

85. Fir-rigward tat-tieni xenarju, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li meta l-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru jkollhom indizji li jippermettulhom jikkomunikaw mal-awtoritajiet kompetenti ta' Stati Membri oħra permezz tal-assistenza reċiproka skont id-Direttiva 77/799 sabiex dawn tal-aħħar jgħaddulhom l-informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa, l-applikazzjoni mill-ewwel Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' aġġustament, li ma huwiex intiż speċifikament sabiex jippermetti lill-awtoritajiet tat-taxxa tiegħu jużaw b'mod utli mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka u li japplika meta l-elementi taxxabbli kkonċernati jinsabu fi Stat Membru ieħor, ma tistax titqies li hija ġġustifikata [57].

86. F'dan ir-rigward, *it-tieni*, mil-linja l-oħra ta' ġurisprudenza jirriżulta li, meta l-mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka li jeżistu bejn l-awtoritajiet tal-Istati Membri jkunu suffiċjenti sabiex Stat Membru jkun jista' jwettaq il-kontrolli neċessarji, l-Istati Membri ma jistgħux jinvokaw diffikultajiet eventwali li jsibu sabiex jiġbru l-informazzjoni rikjesta jew nuqqasijiet li jista' jkun hemm fil-kooperazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet tat-taxxa tagħhom sabiex jiġġustifikaw ir-restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat, u dan minkejja li ma huwiex eskluż li l-istrument ta' kooperazzjoni msemmi iktar 'il fuq ma jiffunzjonax dejjem b'mod sodisfaċenti u mingħajr intoppi fil-prattika [58]. Fi kliem ieħor, għalkemm il-mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka li jeżistu bejn l-awtoritajiet tal-Istati Membri huma suffiċjenti sabiex Stat Membru jkun jista' jwettaq il-kontrolli neċessarji, dan tal-aħħar għandu jaċċetta li l-kontroll jista' jkun iktar diffiċli biex isir fi Stat Membru ieħor milli fit-territorju proprju tiegħu [59].

87. Fil-fehma tiegħi, minn dan jirriżulta wkoll li jekk l-istrument ta' kooperazzjoni ma jiffunzjonax b'mod sodisfaċenti, b'tali mod li Stat Membru ma jirċevix l-informazzjoni dovuta, huwa għandu jikkomunika mal-Istat Membru sabiex tissolva l-problema u jekk ikun il-każ jikkomunika mal-Kummissjoni [60]. Min-naħa l-oħra, Stat Membru ma jistax japplika terminu pprorogat ta' preskrizzjoni sabiex jirrimedja għall-fatt li l-informazzjoni dovuta ma ġietx ipprovduta lilu.

88. Mill-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq jirriżulta li għalkemm l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola tista' tikseb l-informazzjoni neċessarja permezz tal-iskambju awtomatiku u obbligatorju sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa, din l-awtorità ma tistax tinvoka diffikultajiet eventwali li ssib sabiex tiġbor l-informazzjoni rikjesta jew nuqqasijiet li jista' jkun hemm

[56] Ara s-sentenza X u Passenheim-van Schoot, punti 72 u 73.

[57] Ara s-sentenzi X u Passenheim-van Schoot, punti 74 u 75, u tal-15 ta' Settembru 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punti 35 u 36).

[58] Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 18); tal-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 50) kif ukoll tat-23 ta' Jannar 2014, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-296/12, EU:C:2014:24, punt 43).

[59] Ara wkoll, f'dan is-sens, ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-kawża Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punti 54 u 55).

[60] Fl-aħħar nett, jifdlilha l-possibbiltà li tiftaħ proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, konformement mal-Artikolu 259 TFUE. Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' April 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punt 46) u tas-6 ta' Frar 2018, Altun *et* (C-359/16, EU:C:2018:63, punt 45).

fil-kooperazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet tat-taxxa tagħhom sabiex tiġġustifika r-restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat u, f'dan ir-rigward, tistabbilixxi terminu pprorogat ta' preskrizzjoni.

89. Fil-fehma tiegħi, id-distinzjoni stabbilita mill-Qorti tal-Ġustizzja hija fondata. Fil-fatt, meta l-uniku sors ta' informazzjoni tal-amministrazzjoni tat-taxxa dwar l-assi taxxabbli jkun il-kontribwent innifsu, l-iskoperta mill-Istat Membru kkonċernat tal-assi mhux iddikjarati tkun iktar diffiċli milli fis-sitwazzjoni fejn l-amministrazzjoni tat-taxxa jkollha din l-informazzjoni permezz tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni, u dan jiġġustifika l-applikazzjoni ta' terminu pprorogat ta' preskrizzjoni.

90. Minn dak li ntqal jirriżulta li n-neċessità tat-terminu kontenzjuż ta' preskrizzjoni f'din il-kawża tiddependi, fl-ewwel lok, mill-kwistjoni dwar jekk l-iskambju awtomatiku u obbligatorju skont id-Direttiva 2011/16 huwiex suffiċjenti sabiex jippermetti lill-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola twettaq il-kontrolli neċessarji sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa. Jekk dan huwa l-każ, l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola ma tistax, għall-kuntrarju ta' dak li ssostni, tinvoka diffikultajiet eventwali sabiex tapplika terminu pprorogat ta' preskrizzjoni.

ii) L-iskambju awtomatiku u obbligatorju skont id-Direttiva 2011/16 huwa suffiċjenti sabiex jippermetti lill-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola twettaq il-kontrolli neċessarji?

91. Il-partijiet għandhom opinjonijiet diverġenti dwar din il-kwistjoni. Il-Kummissjoni tqis li d-Direttiva 2011/16 tippermetti lill-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola tikseb l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi l-kontrolli fiskali xierqa dwar l-assi intiżi mill-Formola 720, filwaqt li l-Gvern Spanjol jikkontesta dan.

92. Fil-fehma tiegħi, hemm lok li ssir distinzjoni bejn tliet xenarji.

93. *L-ewwel*, l-informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji intiżi mill-Formola 720. Dwar dan il-punt, l-Artikolu 8(3a)(a) tad-Direttiva 2011/16, moqri flimkien mal-Annessi I u II li tirreferi għalihom din id-dispożizzjoni, jimponi fuq l-Istati Membri, kif tirrileva ġustament il-Kummissjoni, l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni dwar il-kontijiet finanzjarji[61] sabiex ikunu jistgħu jitwettqu l-kontrolli neċessarji u jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa f'sitwazzjonijiet transkonfinali[62]. Din l-informazzjoni għandha tiġi ddikjarata mill-istituzzjonijiet finanzjarji ta' kull Stat Membru lill-awtorità kompetenti tiegħu sabiex din tal-aħħar tikkomunika din l-informazzjoni lill-Istati Membri l-oħra.

94. Il-Gvern Spanjol ressaq żewġ argumenti intiżi sabiex juru għaliex din id-dispożizzjoni madankollu ma tippermettix li l-amministrazzjoni tat-taxxa jkollha l-informazzjoni kkonċernata.

95. F'dan ir-rigward, għandu jiġi miċħud l-argument mislut mill-prinċipju ta' "l-informazzjoni disponibbli". Għandu jiġi kkonstatat li l-informazzjoni dwar il-kontijiet finanzjarji ma hijiex suġġetta għall-kundizzjoni ta' disponibbiltà tal-informazzjoni mitluba[63]. Sussegwentement, fir-rigward tal-argument dwar il-kontijiet preeżistenti, għandi dubji serji dwar il-fatt li dan jimplika fil-prattika li l-Istati Membri ma jirċevux l-informazzjoni kkonċernata. Issa,

61 Għall-informazzjoni speċifika, ara l-punt 51 ta' dawn il-konklużjonijiet.

62 Ara, f'dan is-sens, il-premessi 1, 2 u 10 tad-Direttiva 2014/107.

63 Ara l-premessa 10 tad-Direttiva 2014/107. Għaż-żewġ argumenti tal-Gvern Spanjol, ara l-punt 69 ta' dawn il-konklużjonijiet.

il-Kummissjoni ma ressqet l-ebda kontroargument dwar dan il-punt u nqis, konsegwentement, li hija ma pprovdiet l-ebda element meħtieġ mill-ġurisprudenza [64] li jippermetti li tiġi vverifikata l-eżistenza ta' kwalunkwe nuqqas ta' twettiq ta' obbligu f'dan ir-rigward [65].

96. Għalhekk huwa biss fir-rigward tal-kontijiet bankarji ġodda li nqis li l-Kummissjoni stabbilixxiet b'mod suffiċjenti fid-dritt li l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola għandha informazzjoni neċessarja. Minn dan isegwi li l-applikazzjoni tat-terminu kontenzjuż ta' preskrizzjoni tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju fir-rigward ta' din il-kategorija ta' assi [66].

97. F'dak li jirrigwarda, sussegwentement, il-kontijiet preeżistenti, it-tul tat-terminu ta' preskrizzjoni kontenzjuż applikabbli għal dawn l-assi ma jidhirlix li huwa sproporzjonat.

98. Fil-fatt, infakkar li, sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet biss, fis-sentenza X u Passenheim-van Schoot, dwar il-proporzjonalità konkreta ta' terminu ta' preskrizzjoni pprorogat ta' tnax il sena, li kien inkwistjoni f'din il-kawża, li hija qieset proporzjonali [67].

99. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba tiddeċiedi l-kwistjoni dwar jekk Stat Membru, fil-każ ta' assi mhux iddikjarati li jinsabu barra mill-pajjiż li huwa ma kienx jaf bihom, jistax iwettaq ukoll aġġustament indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati u għalhekk mingħajr limitu fiż-żmien. Naħseb li dan huwa l-każ. Fil-fatt, nosserva, minn naħa, li r-raġunijiet invokati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza X u Passenheim-van Schoot meta aċċettat in-neċessità għall-Istati Membri li japplikaw terminu pprorogat ta' preskrizzjoni [68] huma wkoll trasponibbli f'dan il-każ. Min-naħa l-oħra, bit-teħid inkunsiderazzjoni tal-grad ta' armonizzazzjoni milħuq sal-lum fil-qasam tat-tassazzjoni, li huwa limitat ħafna, kif ukoll tal-bżonn tal-Istati Membri li jiġġieldu kontra l-evażjoni tat-taxxa, li l-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk irrikonoxxiet, nikkunsidra li dawn tal-aħħar għandhom marġni ta' diskrezzjoni wiesgħa f'dan il-qasam, inkluż dik li japplikaw ir-regola f'dan il-każ [69].

[64] Ara l-punt 71 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[65] Nosserva li l-argument imressaq mill-Gvern Spanjol dwar il-kontijiet preeżistenti huwa mressaq fil-kontroreplika tiegħu fil-forma ta' riferiment għat-tweġiba tal-Gvern Spanjol għall-opinjoni motivata tal-Kummissjoni. Minkejja li l-Kummissjoni ma kellhiex il-possibbiltà li twieġeb għall-kontroreplika, peress li din tal-aħħar ittemm il-proċedura bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, hija madankollu kienet taf b'dan l-argument tal-Gvern Spanjol u għalhekk hija kellha l-okkażjoni li twieġeb għalih.

[66] B'mod konkret, in-natura sproporzjonata tat-terminu kontenzjuż ta' preskrizzjoni timmaterjalizza ruħha meta l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola *ma tiksibx* informazzjoni minn Stati Membri oħra dwar il-kontijiet finanzjarji ġodda tal-kontribwenti tagħha skont id-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq, meta din l-informazzjoni kellha tiġi pprovduta. Għalhekk, f'tali sitwazzjonijiet, l-applikazzjoni tal-prinċipju tal-"*actio nata*" timplika li t-terminu ta' aġġustament ta' erba' snin ma jibdiex jiddekorri, filwaqt li l-amministrazzjoni tat-taxxa ma tistax tinvoka, konformement mal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq, diffikultajiet li ssib sabiex tiġbor l-informazzjoni rikjesta jew nuqqasijiet li jista' jkun hemm fil-kooperazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet tat-taxxa tal-Istati Membri sabiex tiġġustifika r-restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat. Min-naħa l-oħra, jekk l-informazzjoni tkun *effettivament ipprovduta*, pereżempju qabel it-tmiem tat-termini rriżervati għad-dikjarazzjoni tal-Formola 720, l-effett tar-regola tal-"*actio nata*" ma huwa ser iwassal, f'tali sitwazzjoni, għall-ebda proroga reali tat-terminu ta' preskrizzjoni meta mqabbel mat-terminu applikabli f'sitwazzjonijiet nazzjonali.

[67] Konkretament, hija ddeċidiet dan it-terminu bħala proporzjonali, minħabba li l-għażla ta' Stat Membru li jillimita dan it-terminu fiż-żmien u li jiddetermina dan il-limitu skont it-terminu applikabbli fil-proċeduri fil-qasam ta' reat ta' evażjoni tat-taxxa ma tidhirx li hija sporporzjonata (sentenza X u Passenheim-van Schoot, punt 69).

[68] Ara, f'dan ir-rigward, il-punti 83, 84 u 89 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[69] Nosserva li, fid-dawl tal-prinċipju tal-"*actio nata*", meta l-awtorità tat-taxxa jkollha indizji ta' element taxxabbli, hija għandha twettaq aġġustament fir-rigward tad-dejn fiskali possibbli f'terminu ta' erba' snin. Peress li dan it-terminu huwa l-istess bħal dak applikabbli f'sitwazzjonijiet nazzjonali, dan ma huwiex terminu pprorogat ta' aġġustament li ma huwiex intiż speċifikament sabiex jippermetti lill-awtoritajiet fiskali tiegħu jużaw b'mod utli l-mekkaniżmi ta' assistenza reċiproka u li japplika meta l-elementi taxxabbli kkonċernati jkunu jinsabu fi Stat Membru ieħor, kif imsemmi mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza X u Passenheim-van Schoot.

100. *It-tieni*, teżisti l-kategorija tal-assi intiżi mill-Formola 720 li huma s-suġġett ta' skambji awtomatiċi skont l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 2011/16[70]. Għal din il-kategorija ta' assi, il-Gvern Spanjol għandu raġun meta jsostni li l-iskambju awtomatiku huwa suġġett għall-prinċipju ta' "l-informazzjoni disponibbli"[71]. Essenzjalment, dan il-prinċipju jimplika li l-Istati Membri huma marbuta biss jaqsmu l-informazzjoni disponibbli fid-databases fiskali nazzjonali tagħhom. L-ebda ġbir ta' data minbarra dak imwettaq mill-amministrazzjonijiet tat-taxxa għall-finijiet fiskali nazzjonali ma huwa meħtieġ.

101. Għalkemm nirrikonoxxi li l-iskambju awtomatiku għal din il-kategorija ta' assi jista' għalhekk, bħala prinċipju, ikun limitat, għandi dubji serji dwar il-fatt li dan huwa l-każ fil-prattika għall-assi kollha intiżi, kif jallega l-Gvern Spanjol. Fil-fatt, l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 2011/16 jinkludi ħames kategoriji ta' beni, u mill-inqas fir-rigward tal-proprjetajiet immobbli, ftit li xejn jidhirli probabbli li l-Istati Membri ma għandhomx informazzjoni neċessarja sabiex l-Istat Membru kkonċernat ikun jista' jistabbilixxi l-ammont preċiż ta' taxxa[72].

102. B'kunsiderazzjoni ta' dan, il-Kummissjoni ma weġbitx għal dawn l-allegazzjonijiet tal-Gvern Spanjol u, fil-fehma tiegħi, hija għalhekk ma ressqitx argumenti li jippermettu lill-Qorti tal-Ġustizzja, tiċħadhom b'mod ċert[73]. Minn dan isegwi li l-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova neċessarja li l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola tista' twettaq il-kontrolli neċessarji fir-rigward ta' din il-kategorija ta' beni. Minbarra dan, għar-raġunijiet esposti iktar 'il fuq fil-punti 97 sa 99, inqis li, għal din il-kategorija ta' assi, it-terminu ta' preskrizzjoni kontenzjuż ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju.

103. *It-tielet*, fir-rigward tal-informazzjoni li ma hijiex intiża mid-Direttiva 2011/16[74], l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola, għal din il-kategorija ta' assi, ma tikseb ebda informazzjoni b'mod sistematiku u awtomatiku skont il-imsemmija direttiva. Għar-raġunijiet esposti iktar 'il fuq fil-punti 97 sa 99, nikkunsidra li, għal din il-kategorija ta' assi, it-terminu pprorogat ta' preskrizzjoni ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju.

104. Sabiex nikkonkludi, inqis li huwa biss fir-rigward tal-kategorija ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda li l-Kummissjoni pproduċiet il-prova tan-natura sproporzjonata tat-terminu ta' preskrizzjoni. Għalhekk nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' l-ewwel ilment sa fejn il-Gvern Spanjol ippreveda t-terminu ta' preskrizzjoni kontenzjuż għal din il-kategorija ta' assi.

2) Fuq l-eżistenza ta' preżunzjoni inkontestabbli ta' evażjoni tat-taxxa (l-ewwel parti)

105. Fir-rigward tal-eżistenza ta' preżunzjoni inkontestabbli ta' evażjoni tat-taxxa, inqis li għandhom jiġu miċħuda l-argumenti mressqa mill-Kummissjoni.

[70] Dawn huma d-drittijiet jew il-kuntratti ta' assigurazzjoni għall-ħajja, intiżi mill-Artikolu 8(1)(c) ta' din id-direttiva u l-proprjetajiet immobbli, intiżi mill-punt (e) ta' dan il-paragrafu 1.

[71] Għalhekk, skont l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 2011/16, l-awtorità kompetenti ta' kull Stat Membru tikkomunika lill-awtorità kompetenti ta' Stat Membru ieħor, fil-kuntest tal-iskambju awtomatiku, "l-informazzjoni li tkun disponibbli għaliha". F'dan ir-rigward, il-punt 9 tal-Artikolu 3 ta' din id-direttiva jippreċiża li l-informazzjoni disponibbli fis-sens tal-Artikolu 8(1) tal-imsemmija direttiva tirreferi għal informazzjoni fil-fajls dwar it-taxxa tal-Istat Membru li jkun qiegħed jikkomunika l-informazzjoni, u li tista' tiġi kkonsultata konformement mal-proċeduri ta' ġbir u ta' pproċessar tal-informazzjoni applikabbli f'dan l-Istat Membru.

[72] Fir-rigward tal-proprjetajiet immobbli, l-Istati Membri normalment ikollhom reġistri bl-informazzjoni kollha rilevanti.

[73] Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-562/10, EU:C:2012:442, punti 53 u 61).

[74] Ara, għal din l-informazzjoni, in-noti ta' qiegħ il-paġna 30 u 40 ta' dawn il-konklużjonijiet.

106. Huwa veru li l-istabbiliment ta' preżunzjoni ta' eważjoni tat-taxxa ma jistax ikun ibbażat fuq is-sempliċi fatt li s-sitwazzjoni ta' kontribwent tinkludi element barrani [75]. Barra minn hekk, dispożittiv li jippreżumi l-eżistenza ta' aġir frawdolenti minħabba l-unika raġuni li l-kundizzjonijiet li dan jipprevedi huma ssodisfatti, mingħajr ma tingħata l-ebda possibbiltà lill-kontribwent sabiex jikkonfuta din il-preżunzjoni, bħala prinċipju, imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet li għandhom jintlaħqu [76].

107. B'kunsiderazzjoni ta' dan, il-Kummissjoni madankollu ma pproduċietx il-prova li tirrigwarda, f'dan il-każ, preżunzjoni inkontestabbli ta' eważjoni tat-taxxa.

108. L-ewwel, għandu jiġi kkonstatat li l-impossibbiltà li jiġi invokat terminu ta' preskrizzjoni ma hijiex rilevanti fir-rigward tal-possibbiltà li tiġi kkonfutata preżunzjoni ta' frodi [77]. It-tieni, u lil hinn mill-kwistjoni tal-preskrizzjoni, ikun għadu jrid jiġi ddeterminat jekk il-kontribwent madankollu jistax jevita l-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u tal-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji u għalhekk ma jinkludix fil-bażi tat-taxxa somom li jikkorrispondu għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż, fil-każ fejn dawn is-somom kienu ġew suġġetti għat-taxxa iżda fejn il-kontribwent ma jistax jew ma jistax iktar jipproduċi prova li dawn kienu ġew iddikjarati. F'dan ir-rigward, il-punti kkontestati bejn il-partijiet jintrabtu, essenzjalment, mal-portata tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni, kemm fil-livell regolatorju kif ukoll fil-livell tal-implimentazzjoni tagħha [78].

109. F'dan ir-rigward, infakkar li, fir-rigward b'mod partikolari tal-implimentazzjoni ta' dispożizzjoni nazzjonali, id-dimostrazzjoni tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ta' Stat teħtieġ il-produzzjoni ta' provi ta' natura partikolari kuntrarjament għal dawk li normalment jittieħdu inkunsiderazzjoni fil-kuntest ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li għandu biss bħala għan il-kontenut ta' dispożizzjoni nazzjonali. F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ma jistax jiġi stabbilit ħlief permezz ta' prova ddokumentata u b'mod iddettaljat biżżejjed tal-prattika kkritikata lill-amministrazzjoni u/jew lill-qrati nazzjonali u imputabbli lill-Istat Membru kkonċernat [79].

110. Dwar il-portata tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni, inqis li l-Gvern Spanjol spjega b'mod konvinċenti, billi rrefera għal diversi dispożizzjonijiet dwar l-oneru tal-prova kif ukoll għal sentenza li tirrigwarda dan is-suġġett, li l-oneru tal-prova jaqa' fuq l-amministrazzjoni tat-taxxa, b'tali mod li jekk il-kontribwent ma jżommx id-dokumenti li jipproduċu prova tad-dikjarazzjoni fiskali tad-dħul li bih kienu ġew akkwistati l-assi tiegħu, minn dan ma jirriżultax awtomatikament li huwa għandu dħul patrimonjali mhux iġġustifikat fis-sens tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi [80]. Il-Kummissjoni ma pproduċietx provi li jippermettu

[75] Ara, f'dan is-sens, pereżempju, is-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, (EU:C:2004:138, punt 51), tal-5 ta' Mejju 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-267/09, EU:C:2011:273, punti 33 sa 49), kif ukoll tas-7 ta' Novembru 2013, K., C-322/11 (EU:C:2013:716, punt 60).

[76] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 82); tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 50); tat-3 ta' Ottubru 2013, Itelcar (C-282/12 (EU:C:2013:629, punt 37) kif ukoll tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 88).

[77] Fil-fatt, fin-natura tiegħu, il-benefiċċju ta' preskrizzjoni jippermetti biss li jiġu ostakolati l-konsegwenzi li għandha toħloq l-applikazzjoni tal-preżunzjoni, u dan huwa differenti sa fejn il-konstatazzjoni ta' frodi tippersisti. Il-fatt li d-dispożizzjonijiet ikkonċernati ma jippermettux awtomatikament li tiġi evitata l-preżunzjoni ta' eważjoni tat-taxxa għas-sempliċi raġuni li dawn huma assi akkwistati matul perijodu preskritt għalhekk ma huwiex ekwivalenti, fih innifsu, għal preżunzjoni inkontestabbli ta' frodi.

[78] Għalhekk, il-Kummissjoni tirreferi, dwar dan il-punt, kemm għall-formulazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi kif ukoll għall-eżempji ta' applikazzjoni konkreta ta' din il-leġiżlazzjoni. Ara l-punt 43 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[79] Ara s-sentenza tat-12 ta' Mejju 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-287/03, EU:C:2005:282, punt 28).

[80] Nosserva li l-argumenti tal-Gvern Spanjol jiċċitaw biss l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi. Peress li dawn huma prinċipji ġenerali, madankollu nifhimhom fis-sens li jikkonċernaw ukoll l-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.

ċ-ċaħda ta' din l-ispjegazzjoni. B'mod partikolari, il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma tipprekludix, fiha nnifisha, l-interpretazzjoni adottata mill-Gvern Spanjol. Sussegwentement, fir-rigward tal-prattika tal-amministrazzjoni tat-taxxa, għandu jiġi kkonstatat li l-indikazzjoni mill-Kummissjoni "ta' eżempji ta' applikazzjoni konkreta", mingħajr iktar preċiżazzjoni, ma tissodisfax il-kriterju ta' prova ddokumentata u b'mod iddettaljat biżżejjed tal-prattika kkritikata.

111. Minn dan jirriżulta li l-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova neċessarja sabiex tipproduċi prova tal-eżistenza ta' preżunzjoni inkontestabbli ta' frodi.

112. Sabiex nikkonkludi, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' parzjalment l-ewwel ilment peress li, sa fejn, fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni, jew ta' eżekuzzjoni tardiva, tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda, l-amministrazzjoni tat-taxxa tista' twettaq aġġustament fir-rigward tad-dejn fiskali li jirriżulta minnha indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati, ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 63 TFUE u tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE.

2. Fuq il-multa proporzjonali ta' 150 % (it-tieni lment)

113. Permezz tat-tieni lment tagħha, il-Kummissjoni ssostni li jikkostitwixxi restrizzjoni sproporzjonata l-fatt li tiġi "[imposta] awtomatikament multa proporzjonali ta' 150 % fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720".

a) Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni

114. Dan l-ilment jirrigwarda r-regola li tinsab fiż-żewġ dispożizzjonijiet addizzjonali tal-Liġi Nru 7/2012. Dawn id-dispożizzjonijiet jissanzjonaw il-ksur fiskali li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u r-regola simili li tinsab fl-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. F'dan ir-rigward, l-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Nru 7/2012 tipprevedi li l-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet "tiddetermina l-ksur fiskali", li ser jiġi kkunsidrat bħala "gravi ħafna", u ser jiġi ppenalizzat b'multa ta' 150 %. Il-multa ser tiġi kkalkolata fuq il-bażi tal-ammont tat-taxxa applikabbli għall-valur tal-beni u tad-drittijiet ikkonċernati.

b) L-argumenti tal-partijiet

1) L-argumenti tal-Kummissjoni

115. Skont il-Kummissjoni, il-multa proporzjonali ta' 150 % tkun sproporzjonata kemm minħabba s-severità tagħha kif ukoll minħabba n-natura awtomatika u mhux aġġustabbli tagħha.

116. Fir-rigward tas-severità tal-multa, ir-rata ta' 150 % hija nettament ogħla mir-rati tas-sanzjonijiet progressivi applikabbli fil-każ ta' dikjarazzjoni fiskali tardiva, għax il-livell ta' dawn tal-aħħar huwa ta' 5 %, 10 %, 15 % u 20 %, skont jekk id-dewmien ikunx, rispettivament, ta' 3, 6, 12-il xahar jew iktar [81]. Dawn ir-rati iktar baxxi għandhom jitqabblu mar-rata tal-multa proporzjonali ta' 150 % peress li, fiż-żewġ każijiet, dawn huma tweġibiet għall-preżentazzjoni wara

[81] Dan huwa l-Artikolu 27 tal-LFĠ.

l-iskadenza tat-terminu ta' dikjarazzjoni dwar id-dħul taxxabbli. B'kunsiderazzjoni ta' dan, iż-żidiet l-inqas għolja jkunu assoċjati ma' dikjarazzjoni fiskali marbuta direttament mal-*obbligu ta' ħlas*, filwaqt li s-sanzjoni l-iktar għolja ta' 150 % tkun assoċjata mad-dikjarazzjoni ta' informazzjoni tal-Formola 720, li tikkostitwixxi sempliċi *obbligu formali* li tiġi kkomunikata informazzjoni li, bħala regola ġenerali, ma timplikax tassazzjoni.

117. Fir-rigward tan-natura awtomatika u mhux aġġustabbli tal-multa, il-Kummissjoni tindika, *fl-ewwel lok*, li l-multa ta' 150 % ma tkun is-suġġett tal-ebda possibbiltà ta' aġġustament, peress li din ir-rata tapplika irrispettivament mil-livell ta' informazzjoni aċċessibbli għall-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali [82], irrispettivament mid-data tal-akkwist tal-assi inkwistjoni (qabel jew matul perijodu preskritt) u irrispettivament mill-aġir tal-kontribwent li, fi kwalunkwe każ mhux ikun naqas milli jwettaq l-obbligu ta' informazzjoni, imma jkun sempliċement għamel dan tard.

118. Fir-rigward tal-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni offruta mid-deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017 invokata mill-Gvern Spanjol, il-Kummissjoni tosserva li, skont din id-deċiżjoni, kontribwent li ma osservax l-obbligu ta' dikjarazzjoni għandu l-possibbiltà li jirregolarizza s-sitwazzjoni tiegħu fil-kuntest ta' awtolikwidazzjoni mwettqa wara l-iskadenza tat-terminu tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi akkumpanjata mill-ħlas tat-taxxa korrispondenti. F'dan il-każ, minflok il-multa ta' 150 %, jiġi applikat ħlas addizzjonali ta' 20 %. Issa, din id-deċiżjoni ma tistax tittieħed inkunsiderazzjoni, għax, minn naħa, ma hemmx forza tal-liġi u l-ebda element fil-Liġi Nru 7/2012, li tikkostitwixxi l-kuntest ġuridiku tal-obbligu dwar il-Formola 720, ma jippermetti li jiġi konkluż li din il-possibbiltà teżisti. Min-naħa l-oħra, id-data tal-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni hija wara l-opinjoni motivata tal-Kummissjoni, u dan jipprekludi li din tittieħed inkunsiderazzjoni. Fir-rigward tal-prattika tal-amministrazzjoni tat-taxxa qabel il-pubblikazzjoni ta' din id-deċiżjoni, il-possibbiltà li l-multa ta' 150 % tiġi ssostitwita bi ħlas addizzjonali ta' 20 % ma tidhirx li ġiet applikata mill-amministrazzjoni tat-taxxa b'mod uniformi, iżda pjuttost skont il-każ individwali. Mill-informazzjoni li għandha l-Kummissjoni jirriżulta li qabel il-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni, seta' jiġri, f'ċerti każijiet fejn il-Formola 720 kienet ippreżentata wara l-iskadenza tat-terminu, li l-multa ta' 150 % tiġi applikata lid-detentur tal-beni u tad-drittijiet barra mill-pajjiż minħabba s-sempliċi raġuni li ma setax jiġġustifika li kien ħallas debitament, fi żmien xieraq, it-taxxa fuq id-dħul korrispondenti.

119. *Fit-tieni lok*, bħal fir-rigward tal-klassifikazzjoni tal-assi li jinsabu barra mill-pajjiż bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat, l-amministrazzjoni tat-taxxa ma twettaq l-ebda investigazzjoni partikolari fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' dikjarazzjoni meta d-detentur tal-beni ma jistax jipproduċi l-prova li l-assi jikkorrispondu għal dħul iddikjarat u intaxxat, u dan iwassal għal preżunzjoni inkontestabbli ta' evażjoni tat-taxxa.

120. *Fit-tielet lok*, il-Kummissjoni tqis li jkun ukoll sproporzjonat li l-multa ta' 150 %, l-intaxxar tat-dħul inkwistjoni fik ukoll multi fissi jiġu applikati simultanjament, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni d-dejn fiskali globali li jirriżulta minn dan. Jistgħu b'mod partikolari jippreżentaw ruħhom ipoteżijiet li fihom id-dejn fiskali globali jaqbeż il-valur tal-beni u tad-drittijiet taxxabbli. Il-Kummissjoni tirreferi għall-"każijiet li ġew mgħarrfa [lilha]", u ssemmi żewġ eżempji ta' applikazzjoni simultanja tas-sanzjonijiet.

[82] Kif spjegat fil-punti 47 sa 57 ta' dawn il-konklużjonijiet, taħt l-ewwel ilment, il-Kummissjoni hija tal-opinjoni li l-Istati Membri għandhom mezzi suffiċjenti sabiex jiksbu informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż sabiex jistabbilixxu l-kontrolli fiskali xierqa skont id-Direttiva 2011/16, kif emendata bid-Direttiva 2014/107.

2) L-argumenti tal-Gvern Spanjol

121. Il-Gvern Spanjol, min-naħa tiegħu, josserva qabel kollox li l-proporzjonalità tas-sanzjonijiet, kemm fir-rigward tal-multa proporzjonali ta' 150 % jew tal-multi fissi, taqa' taħt is-sempliċi evalwazzjoni tal-qrati nazzjonali peress li dawn ma humiex is-suġġett ta' armonizzazzjoni fil-livell Ewropew.

122. B'kunsiderazzjoni ta' dan, huwa jqis li, fir-rigward, *fl-ewwel lok*, tas-severità tal-multa, dik ta' 150 % u ż-żidiet iktar baxxi invokati mill-Kummissjoni ma humiex, qabel kollox, komparabbli. L-ewwel waħda biss għandha n-natura ta' sanzjoni, maħsuba biex tikkastiga l-aġir tal-kontribwent li llimita ruħu li jikkonforma mal-obbligu ta' informazzjoni *mingħajr* ma jirregolarizza t-taxxa korrispondenti, filwaqt li dawk tat-tieni għandhom biss l-iskop li jħeġġu lill-kontribwenti josservaw it-termini stabbiliti u li jikkumpensaw lill-Istat għad-dannu mġarrab minħabba l-ħlas tardiv tat-taxxa.

123. Sussegwentement, il-fatt li d-deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017 hija sussegwenti għall-opinjoni motivata ma jistax jostakola l-fatt li l-interpretazzjoni li fiha għandha tittieħed inkunsiderazzjoni. Fil-fatt, minn naħa, id-deċiżjonijiet sempliċement jinterpretaw id-dispożizzjonijiet u ma huwiex possibbli li d-deċiżjonijiet jemendaw jew jirrettifikaw id-dispożizzjonijiet. Konsegwentement, l-ebda dispożizzjoni ġdida applikabbli ma tirriżulta mid-deċiżjoni tat-taxxa u l-effetti favorevoli għall-kontribwent iseħħu b'mod retroattiv sad-dħul fis-seħħ tad-dispożizzjoni. Barra minn hekk, ma huwiex korrett li jiġi kkunsidrat li l-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni ma tinsabx fil-liġi. Fil-fatt, din il-possibbiltà u l-effetti tagħha huma rrikonoxxuti b'mod ġenerali fl-Artikolu 27 u fl-Artikolu 179(3) tal-LFĠ. Minn din il-leġiżlazzjoni, li hija dik ikkunsidrata fid-deċiżjoni, jirriżulta li huwa possibbli li jiġu ppreżentati regolarizzazzjonijiet tardivi volontarji mingħajr sanzjoni għan-nuqqas ta' ħlas, bla ħsara għal ħlasijiet addizzjonali eventwali. Din il-leġiżlazzjoni hija applikabbli għad-dikjarazzjonijiet fiskali kollha, inkluża r-regolarizzazzjoni tal-beni li jinsabu barra mill-pajjiż, u din kienet diġà fis-seħħ mal-adozzjoni tal-Liġi Nru 7/2012. Għalhekk, il-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni kienet teżisti qabel il-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-allegazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar il-prattika qabel il-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni, din sempliċement issostni li l-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni ma tistax tiġi applikata b'mod uniformi mingħajr ma tiġi pprovduta l-ebda prova konkreta f'dan ir-rigward.

124. Barra minn hekk, ir-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipju ta' proporzjonalità previst fid-dritt Spanjol [83] jippermettu wkoll lill-amministrazzjoni taġġusta s-sanzjonijiet sabiex jiġi żgurat li dawn jikkorrispondu għall-ksur fiskali li għalih dawn jiġu applikati.

125. Barra minn hekk, il-multa proporzjonali ta' 150 % ma tissanzjonax il-ksur ta' sempliċi obbligu ta' dikjarazzjoni, iżda n-nuqqas ta' dikjarazzjoni ta' dħul u n-nuqqas repetut tal-ħlas tat-taxxa dovuta, fi kliem ieħor atti ta' evitar tat-taxxa. Billi din il-multa hija intiża li tissanzjona l-aġir tal-kontribwent, huwa eskluż li tiġi varjata t-taxxa tagħha skont il-livell ta' informazzjoni li tista' tiġi pprovduta minn terzi lill-amministrazzjoni tat-taxxa.

[83] Il-Gvern Spanjol josserva li, b'mod ġenerali, fid-dritt amministrattiv fil-qasam tas-sanzjonijiet, il-prinċipju ta' proporzjonalità huwa rregolat mill-Artikolu 29 tal-Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (il-Liġi 40/2015 dwar is-Sistema Legali tas-Settur Pubbliku), li fil-paragrafu 4 jipprovdi li, "[m]eta l-adegwatezza meħtieġa bejn is-sanzjoni li għandha tiġi imposta u l-gravità tal-fatt li jikkostitwixxi l-ksur kif ukoll iċ-ċirkustanzi tal-każ jiġġustifikaw dan, il-korp kompetenti sabiex jiddeċiedi jista' jimponi l-multa fi grad inferjuri". Fil-qasam fiskali, il-prinċipju ta' proporzjonalità huwa msemmi, b'mod iktar speċifiku, fid-dispożizzjonijiet li ġejjin: a) l-Artikolu 3 tal-LFĠ, intitolat "Prinċipji ta' organizzazzjoni u ta' applikazzjoni tas-sistema fiskali", li fil-paragrafu 2 tiegħu jipprevedi li: "[l]-applikazzjoni tas-sistema fiskali hija bbażata fuq il-prinċipji ta' proporzjonalità […]", u b) l-Artikolu 178 tal-LFĠ, intitolat "Prinċipji tas-setgħa ta' sanzjoni fil-qasam fiskali", [li fit-tieni subparagrafu tiegħu] jipprevedi li: "[j]applikaw b'mod partikolari l-prinċipji ta' legalità, ta' inkriminazzjoni, ta' responsabbiltà, ta' proporzjonalità u ta' nuqqas ta' kompetizzjoni […]".

126. *Fit-tieni lok*, il-Gvern Spanjol jikkontesta n-natura awtomatika tal-multa. Minn naħa, ifakkar li sabiex din tkun tista' tiġi imposta, l-elementi li jikkostitwixxu l-ksur li din tissanzjona għandhom jiġu ssodisfatti bilfors, bl-oneru tal-prova jaqa' f'dan ir-rigward fuq l-amministrazzjoni [84]. Min-naħa l-oħra, fil-fehma tiegħu, l-amministrazzjoni tat-taxxa għandha tipproduċi prova wkoll tal-ħtija tal-kontribwent, u dan jirriżulta b'mod partikolari mill-Artikoli 178, 179 u mill-Artikolu 183(1) tal-LFĠ. Fil-fehma tiegħu, fis-sistema fiskali u amministrattiva Spanjola, is-sanzjonijiet ma jistgħux jiġu imposti b'mod awtomatiku u b'mod partikolari jista' jkun hemm sanzjoni biss jekk il-ħtija tkun ġiet iġġustifikata u mmotivata biżżejjed, bl-oneru tal-prova tal-fatti u tal-ħtija jaqgħu kompletament u esklużivament fuq l-amministrazzjoni skont il-prinċipju tal-preżunzjoni tal-innoċenza. Sa mill-ħolqien tal-Formola 720, fost il-każijiet ta' preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu, 7.6 % biss kienu wasslu għall-impożizzjoni ta' sanzjoni fiskali.

127. Għalhekk huwa indispensabbli li l-ħtija tkun is-suġġett ta' motivazzjoni speċifika u li din tingħata prova tagħha permezz ta' punti ta' fatt ċari u ddettaljati biżżejjed li jintegraw ir-raġunament li ppermetta li tittieħed konklużjoni dwar l-eżistenza tagħha. Bħala eżempju, il-Gvern Spanjol jirreferi għal deċiżjoni ġudizzjarja [85] li tannulla s-sanzjoni deċiża sa fejn din tikkunsidra li l-motivazzjoni tal-ħtija li tinsab fid-deċiżjoni li tiġi imposta sanzjoni ma hijiex suffiċjenti. Isemmi wkoll ċifri intiżi essenzjalment sabiex juru li l-impożizzjoni ta' din il-multa tkun dejjem suġġetta għal evalwazzjoni: minn 781 proċedura ta' kontroll, 296 biss wasslu għal proċeduri ta' sanzjoni u, fosthom, 108 [86] kienu wasslu għall-applikazzjoni tal-multa proporzjonali ta' 150 % mill-amministrazzoni tat-taxxa. Għalhekk il-leġiżlazzjoni ma tinkludi l-ebda preżunzjoni ta' evażjoni tat-taxxa.

128. *Fit-tielet lok*, sabiex jiġġustifika l-proporzjonalità tal-multa, il-Gvern Spanjol isostni, minn naħa, li din tista' titqabbel biss ma' multi oħra li jissanzjonaw in-nuqqas repetut u sistematiku ta' dikjarazzjoni tal-beni, li jipprevedu sanzjonijiet bejn 100 % u 150 % [87]. Għalhekk is-sanzjoni ta' 150 % hija inkluża fil-limiti previsti b'mod ġenerali fil-LFĠ għall-ipoteżijiet aggravati ta' assenza ta' ħlas tad-dejn fiskali. Barra minn hekk, b'mod ġenerali, fil-każijiet l-iktar gravi bħall-każijiet ta' reati kontra l-awtorità tat-taxxa, is-sanzjoni tista' tilħaq ukoll 600 % tal-ammont li ma tħallasx [88]. Min-naħa l-oħra, ir-rata tagħha ta' 150 % tista' titnaqqas fil-każ ta' kunsens (30 %) jew ta' ħlas malajr (25 %), u b'hekk is-sanzjoni tista' titnaqqas sa 78.75 %.

129. Barra minn hekk, l-allegazzjoni tal-Kummissjoni dwar (allegata) "applikazzjoni simultanja" tal-ksur formali għan-nuqqas ta' preżentazzjoni tal-Formola 720 u tal-ksur materjali għar-regolarizzazzjoni ta' dħul patrimonjali mhux iġġustifikat, hija żbaljata. Fil-fatt, għalkemm l-amministrazzjoni tat-taxxa ipproduċiet prova li l-aġir tal-kontibwent huwa żbaljat, għandha tiġi imposta s-sanzjoni materjali, bil-ksur formali jiġi assorbit minnha skont l-Artikolu 180(1) tal-LFĠ [89]. Skont il-Gvern Spanjol, ir-rabta stretta ħafna bejn ir-regolarizzazzjoni tad-dħul

[84] Ara, f'dan ir-rigward, il-punti 59 sa 61 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[85] Deċiżjoni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali Ċentrali), l-Ewwel Awla, tal-14 ta' Frar 2019 (R. G. 529/2016).

[86] Nosserva li hemm dubju rigward tan-numru ta' fajls li s-sanzjoni ta' 150 % kienet ġiet applikata fihom. Fil-fatt, il-Gvern Spanjol għamel riferiment darba waħda għal 108 fajl, darba għal 129 fajl fl-osservazzjonijiet tiegħu.

[87] Dan huwa l-Artikolu 191(4) tal-LFĠ.

[88] Il-Gvern Spanjol jirreferi għall-Artikolu 305 tal-Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (il-Liġi Organika dwar il-Kodiċi Kriminali), tat-23 ta' Novembru 1995, (BOE Nru 281, tal-24 ta' Novembru 1995).

[89] Din id-dispożizzjoni tistabbilixxi li "[l]-istess azzjoni jew l-istess ommissjoni li għandha tiġi applikata bħala kriterju ta' kejl ta' ksur jew bħala ċirkustanza li tiddetermina l-klassifikazzjoni ta' ksur bħala gravi jew bħala gravi ħafna ma tistax tiġi ssanzjonata bħala ksur indipendenti".

patrimonjali mhux iġġustifikat u n-nuqqas ta' preżentazzjoni tal-Formola 720 timplika li dawn ma jistgħux jiġu kkunsidrati separatament, iżda bħala unità għall-finijiet tal-ksur, minħabba l-kunflitt ta' strumenti.

c) Evalwazzjoni

130. Qabel kollox, nippreċiża li, għall-kuntrarju li dak li jallega l-Gvern Spanjol, għandu jiġi kkonstatat li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni sabiex tevalwa l-ilmenti tal-Kummissjoni dwar il-proporzjonalità tas-sanzjonijiet [90].

131. Insostenn tat-tieni lment tagħha, il-Kummissjoni tressaq diversi argumenti differenti li kull wieħed huwa intiż sabiex juri n-natura sproporzjonata tal-multa ta' 150 %. Filwaqt li nqis li għandha tiġi miċħuda l-maġġoranza ta' dawn l-argumenti (Taqsima 1), inqis li, fid-dawl tar-riżultat li nipproponi għall-ewwel ilment tal-Kummissjoni, hemm lok li jintlaqa' l-argument mislut min-natura sproporzjonata tat-terminu ta' preskrizzjoni (Taqsima 2).

1) L-argumenti mressqa mill-Kummissjoni minbarra dak mislut min-natura sproporzjonata tat-terminu ta' preskrizzjoni

132. L-argumenti mressqa mill-Kummissjoni dwar dan il-punt huma, fil-parti l-kbira, misluta min-natura u mill-portata tal-multa, li madankollu huma kkontestati mill-Gvern Spanjol. Sabiex jiġu evalwati dawn l-argumenti (Taqsima ii)), għalhekk, fl-ewwel lok, għandhom jiġu ddeterminati dawn iż-żewġ punti (Taqsima i)).

i) Fuq in-natura u l-portata tal-multa

133. Qabel kollox, għall-kuntrarju ta' dak li ssostni l-Kummissjoni, jidhirli b'mod ċar li l-multa ta' 150 % ma tissanzjonax in-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' sempliċi obbligu *formali*, iżda n-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' obbligu *materjali*. Fil-fatt, kif josserva l-Gvern Spanjol, li barra minn hekk ma huwiex ikkontestat mill-Kummissjoni, l-imposta ta' din il-multa tippreżumi l-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u r-regola li tinsab fl-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, u dan ifisser li l-kontribwent għandu assi barra mill-pajjiż li għalihom ma ħallasx it-taxxa li kellu jħallas. F'dan ir-rigward, nenfasizza li, kif previst mill-formulazzjoni nnifisha tal-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Nru 7/2012, il-multa ta' 150 % hija kkalkolata fuq il-bażi tal-ammont tat-taxxa dovuta, u għalhekk din hija marbuta direttament mal-obbligu materjali ta' ħlas tat-taxxa. Barra minn hekk, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu formali tal-Formola 720 huwa ssanzjonat minn mezzi oħra, jiġifieri l-multi fissi li huma s-suġġett tat-tielet ilment tal-Kummissjoni [91].

134. Minbarra dan inqis li l-argumenti mressqa mill-Kummissjoni ma jippermettux li tiġi miċħuda l-ispjegazzjoni tal-Gvern Spanjol li tgħid li l-amministrazzjoni tat-taxxa, sabiex tapplika l-multa, għandha tipproduċi wkoll prova tal-ħtija tal-kontribwent. B'mod partikolari, il-fatt li ż-żewġ dispożizzjonijiet addizzjonali tal-Liġi Nru 7/2012 ma fihomx huma stess regola espliċita ta' ħtija bl-ebda mod ma jimplika li tali regola ma hijiex applikabbli, peress li din hija prevista

[90] Għalkemm, fl-assenza ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet, l-Istati Membri huma kompetenti sabiex jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrulhom xierqa, madankollu huma marbuta jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom fl-osservanza, b'mod partikolari, tal-prinċipju ta' proporzjonalità. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[91] Ara, f'dan ir-rigward, il-punti 144 u 145 ta' dawn il-konklużjonijiet.

b'mod ċar fil-leġiżlazzjoni, kif juri l-Gvern Spanjol. Għalhekk il-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova meħtieġa li l-multa tiġi imposta b'mod awtomatiku fil-każ tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligi marbuta mal-Formola 720. Minn dan jirriżulta wkoll li l-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova li l-aġir tal-kontribwent ma jitteħidx inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-multa, u lanqas li din hija preżunzjoni inkontestabbli ta' evażjoni tat-taxxa.

135. Finalment, fir-rigward tal-allegata natura ta' nuqqas ta' possibbiltà ta' aġġustament tal-multa, il-punti kkontestati bejn il-partijiet jikkonċernaw, fl-ewwel lok, il-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni tad-dejn, kif deskritta mid-deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017 u, fit-tieni lok, il-kwistjoni tal-akkumulazzjoni tas-sanzjonijiet [92].

136. Fir-rigward tal-ewwel punt, nosserva li, skont il-formulazzjoni tagħha, l-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Nru 7/2012 tipprevedi, b'mod fiss, multa ta' 150 %. Issa, il-Gvern Spanjol spjega li, minkejja din il-formulazzjoni, il-possibbiltà ta' awtolikwidazzjoni hija prevista, b'mod ġenerali, fl-Artikolu 27 u fl-Artikolu 179(3) tal-LFĠ, li japplikaw ukoll għall-Formola 720 sa mid-dħul fis-seħħ tagħha. Fid-dawl ta' dawn id-dispożizzjonijiet, li għandhom forza tal-liġi, ma jidhirlix rilevanti li d-deċiżjoni daħlet fis-seħħ wara t-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata [93]. Fil-fehma tiegħi, il-Kummissjoni ma pproduċietx provi oħra li jippermettu ċ-ċaħda ta' din l-ispjegazzjoni. B'mod partikolari, il-fatt li, skont l-informazzjoni pprovduta mill-Kummissjoni, "seta' jiġri, f'ċerti każijiet" li l-multa ta' 150 % tiġi applikata lid-detentur tal-beni u tad-drittijiet barra mill-pajjiż minħabba r-raġuni biss li ma setax jiġġustifika l-fatt li kien ħallas debitament, fi żmien xieraq, it-taxxa fuq id-dħul korrispondenti, ma huwiex biżżejjed sabiex tiġi prodotta l-prova meħtieġa mill-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq [94].

137. Fir-rigward tal-kwistjoni tal-kumulu ta' sanzjonijiet, inqis, b'mod simili, li l-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova li tippermetti li jiġu miċħuda l-ispjegazzjonijiet tal-Gvern Spanjol li jgħidu li mill-Artikolu 108 tal-LFĠ jirriżulta li l-ksur formali jiġi assorbit mill-ksur materjali.

ii) Fuq in-natura proporzjonata tal-multa

138. Wara li ġew ippreċiżati l-portata u n-natura tal-multa, minn dan isegwi li l-Kummissjoni ma pproduċietx il-prova li multa ta' 150 % tkun imposta b'mod awtomatiku u mhux aġġustabbli. B'kunsiderazzjoni ta' dan, jifdal sitwazzjonijiet li fihom multa ta' 150 % tiġi imposta minħabba li l-kontribwent jinstab ħati ta' nuqqas ta' dikjarazzjoni ta' assi. Madankollu, multa ta' tali importanza ma tidhirlix sproporzjonata.

139. Fil-fatt, minn naħa, peress li l-multa ta' 150 % hija imposta sabiex jiġi ssanzjonat in-nuqqas sistematiku ta' dikjarazzjoni tal-assi, din ma tistax titqabbel maż-żidiet iktar baxxi invokati mill-Kummissjoni, applikabbli fil-każ ta' ħlas tard. Min-naħa l-oħra, bħall-Gvern Spanjol, naħseb li huwa iktar adegwat li l-multa ta' 150 % titqabbel ma' dawk previsti mid-dispożizzjonijiet tad-dritt Spanjol li jissanzjonaw in-nuqqas repetut u sistematiku ta' dikjarazzjoni tal-beni fis-sitwazzjonijiet nazzjonali, li jipprevedu, fil-fehma tiegħu, multi li jaslu sa 150 %. Peress li l-Kummissjoni ma ressqet l-ebda argument li jippermetti li jiġi miċħud dan il-paragun, hija ma tipproduċix il-prova li s-sanzjoni imposta fil-każ ta' assi mhux iddikjarati li jinsabu barra mill-pajjiż hija iktar severa minn dawk applikati f'każijiet nazzjonali.

[92] Min-naħa l-oħra, ma huwiex ikkontestat li l-informazzjoni li għandha l-amministrazzjoni mhux ser tittieħed inkunsiderazzjoni.

[93] Kif spjegat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 50 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-eżistenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandha tiġi evalwata skont is-sitwazzjoni tal-Istat Membru prevalenti fi tmiem it-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata. Nippreċiża li, kif qiegħed nifhem jien, din ma hijiex possibbiltà li taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-amministrazzjoni.

[94] Ara l-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 71 u 109 ta' dawn il-konklużjonijiet.

140. Min-naħa l-oħra, l-argumenti l-oħra mressqa mill-Kummissjoni ma jikkonvinċunix. B'mod partikolari, il-fatt li, bl-applikazzjoni tal-multa ta' 150 % l-informazzjoni li għandha l-amministrazzjoni tat-taxxa ma titteħidx inkunsiderazzjoni ma jidhirlix, fih innifsu, sproporzjonat. Fil-fatt, il-multa tissanzjona l-aġir tal-kontribwenti, jiġifieri n-nuqqas sistematiku ta' dikjarazzjoni tal-assi u f'dan ir-rigward, din hija, kif spjegat preċedentement, ikkalkolata fuq il-bażi biss tal-ammont tat-taxxa dovuta. Fl-istess sens, il-fatt li l-multa tiġi imposta fl-istess ħin tal-irkupru tat-taxxa, lanqas ma jidhirli sproporzjonat, peress li dawn huma żewġ ammonti ta' natura differenti. Il-multa biss hija sanzjoni, li ser tiġi kkalkolata preċiżament fuq il-bażi tal-ammont tat-taxxa dovuta.

2) L-argument mislut mill-assenza totali ta' preskrizzjoni

141. Wieħed mill-argumenti tal-Kummissjoni intiż sabiex juri n-natura awtomatika tal-multa huwa mislut mill-fatt li l-multa tapplika mingħajr distinzjoni għall-beni u għad-drittijiet mhux iddikjarati kollha, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni d-data tal-akkwist tal-assi. Jien nifhem dan l-argument fis-sens li huwa korollarju tal-argument imressaq mill-Kummissjoni taħt l-ewwel ilment tagħha peress li, sa fejn hija tqis li l-irkupru tat-taxxi huwa sproporzjonat minħabba l-assenza totali ta' preskrizzjoni, il-multa li tiġi imposta sabiex tiġi ssanzjonata l-assenza ta' ħlas tat-taxxa hija sproporzjonata wkoll.

142. Fuq dan il-punt partikolari, naqbel mar-raġunament tal-Kummissjoni. Għalhekk, sa fejn inqis sproporzjonat il-fatt li, fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda, l-amministrazzjoni tat-taxxa tista' twettaq aġġustament fir-rigward tad-dejn fiskali li jirriżulta minnu indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati, nikkunsidra wkoll, konsegwentement, li l-applikazzjoni tal-multa f'din is-sitwazzjoni hija sproporzjonata.

143. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' parzjalment it-tieni lment sa fejn, billi jimponi multa proporzjonali ta' 150 % fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati, ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE.

3. Fuq il-multi fissi (it-tielet ilment)

144. Permezz tat-tielet ilment tagħha, il-Kummissjoni ssostni li jikkostitwixxi restrizzjoni sproporzjonata l-fatt li jiġu "[imposti], fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720, multi fissi ta' rata ogħla minn dik tas-sanzjonijiet previsti mis-sistema ġenerali ta' sanzjoni għal ksur simili."

a) Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni

145. Dan l-ilment jirrigwarda l-multi fissi previsti mill-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ. Dan l-artikolu jipprevedi sistema ta' ksur u ta' sanzjonijiet dwar in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligi marbuta mal-Formola 720. Skont din id-dispożizzjoni, huma kkunsidrati bħala ksur fiskali "gravi ħafna" id-dikjarazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu ta' informazzjoni prevista mill-Formola 720 u l-inklużjoni ta' informazzjoni inkompleta, ineżatta jew falza. Is-sanzjonijiet previsti huma iktar severi, l-ewwel, fil-każ ta' informazzjoni inkompleta,

ineżatta jew falza u t-tieni, fil-każ fejn informazzjoni bl-ebda mod ma ġiet iddikjarata, milli, it-tielet, fil-każ ta' dikjarazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu. Għalhekk, għal dawn l-ewwel żewġ kategoriji, multa fissa ta' EUR 5 000 tapplika għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess kont/beni, proprjetà immobbli/eċċ., b'multa minima ta' EUR 10 000. Fil-każ ta' dikjarazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu mingħajr talba minn qabel tal-amministrazzjoni tat-taxxa, hija prevista multa ta' EUR 100 għal kull data jew ġabra ta' data li tirrigwarda l-istess kont/beni, proprjetà immobbli/eċċ., b'multa minima ta' EUR 1 500.

b) L-argumenti tal-partijiet

1) L-argumenti tal-Kummissjoni

146. Skont il-Kummissjoni, għalkemm huwa aċċettat li ż-żamma tal-assi barra mit-territorju nazzjonali tista' teħtieġ l-applikazzjoni ta' multi speċifiċi minħabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni korrispondenti, huwa meħtieġ mill-inqas li l-informazzjoni li għandha l-amministrazzjoni tat-taxxa dwar l-assi miżmuma barra mill-pajjiż tittieħed inkunsiderazzjoni. Issa, l-uniċi kriterji użati sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tal-multi fissi huma n-numru ta' data jew ta' gruppi ta' data dwar l-assi inkwistjoni.

147. Fi kwalunkwe każ, paragun bejn is-sitwazzjonijiet nazzjonali u l-każijiet li fihom il-multi fissi kienu ġew applikati fil-kuntest tad-dispożizzjonijiet dwar il-Formola 720 juru n-natura sproporzjonata tal-multi kkonċernati. Minn dan il-paragun jirriżulta li l-multi fissi speċifiċi għall-Formola 720 huma 15, 50 jew 66 darba ogħla minn dawk applikati f'sitwazzjonijiet nazzjonali.

148. B'mod iktar partikolari, il-Kummissjoni tosserva li l-obbligu fiskali li tiġi ppreżentata l-Formola 720 għandu natura informattiva u għandu jiġi kklassifikat bħala obbligu formali, peress li l-preżentazzjoni tiegħu ma tippermettix li jiġi ddeterminat jew jitħallas kwalunkwe dejn fiskali, u dan jippermetti li jiġi konkluż li n-nuqqas ta' preżentazzjoni ta' din il-formola ma jikkawżax dannu ekonomiku dirett lill-awtorità tat-taxxa. Dan l-obbligu jieħu wkoll il-forma ta' obbligu ta' natura ġenerali (li ma jirriżultax minn talba individwali) impost fuq il-kontribwent marbut li jippreżenta l-formola (u mhux fuq terz). Sabiex tiġi ddeterminata s-sistema parallela tas-sanzjonijiet applikati f'sitwazzjonijiet nazzjonali [95], ikun hemm lok li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-erba' xenarji li ġejjin.

i) Nuqqas ta' preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni

149. Sabiex is-sanzjonijiet imposti fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu jitqabblu ma' dawk li jiġu imposti għal ksur simili fil-livell nazzjonali, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-aġir imsemmi fl-ewwel sat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 198(1) tal-LFĠ. Din id-dispożizzjoni, li tikklassifika bħala ksur minuri n-nuqqas ta' preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni fiskali fit-terminu previst, tiġi ppenalizzata b'multa fissa ta' EUR 200. Il-Formola 720 (paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ) tipprevedi f'dan il-każ multa ta' EUR 5 000 għal kull data, bil-multa minima tkun iffissata għal EUR 10 000, u dan l-ammont minimu huwa 50 darba ogħla minn dak previst għall-ksur imsemmi fl-Artikolu 198(1) tal-LFĠ.

[95] Skont il-Kummissjoni, peress li d-dritt Spanjol ma jipprevedix dikjarazzjoni ta' informazzjoni tal-beni u tad-drittijiet li jinsabu fi Spanja, ma huwiex possibbli li tiġi evalwata n-natura sproporzjonata tal-miżura billi jiġi ddeterminat biss liema kienet tkun is-sanzjoni imposta kieku, bl-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni dwar id-dikjarazzjoni tal-Formola 720, kienet ġiet implimentata sistema parallela ta' sanzjonijiet speċifika.

ii) Preżentazzjoni tardiva tad-dikjarazzjoni, mingħajr talba minn qabel tal-awtoritajiet tat-taxxa

150. Fil-każ fejn il-Formola 720 tiġi ppreżentata wara l-iskadenza tat-terminu ffissat mil-liġi, iżda qabel ma l-amministrazzjoni tat-taxxa titlob lill-kontribwent jagħmel dan, din tkun preżentazzjoni spontanja tad-dikjarazzjoni iżda wara l-iskadenza tat-terminu. Hemmhekk ukoll, l-awtorità tat-taxxa ma ġġarrab l-ebda dannu ekonomiku dirett. Il-ksur simili fil-livell nazzjonali huwa ddefinit fl-Artikolu 198(2) tal-LFĠ. Konformement mal-imsemmija dispożizzjoni, jekk id-dikjarazzjoni tiġi ppreżentata wara l-iskadenza tat-terminu mingħajr talba minn qabel tal-amministrazzjoni tat-taxxa, is-sanzjoni u l-limiti minimi u massimi jkunu daqs nofs dawk previsti fl-Artikolu 198(1) tal-LFĠ, jiġifieri multa fissa ta' EUR 100. Peress li l-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ jipprevedi sanzjoni li tikkonsisti f'multa ta' EUR 100 għal kull data, b'ammont minimu ta' EUR 1 500, l-ammont minimu huwa 15-il darba ogħla minn dak tas-sanzjoni prevista fl-Artikolu 198(2) tal-LFĠ.

iii) Preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni li fiha informazzjoni inkompleta, ineżatta jew żbaljata, iżda kkorreġuta spontanjament wara l-iskadenza tat-terminu, mingħajr talba minn qabel tal-awtoritajiet tat-taxxa

151. Dan ix-xenarju jikkonċerna l-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni fit-termini, iżda b'mod inkomplet, ineżatt jew b'informazzjoni żbaljata. Madankollu, f'dan il-każ, il-kontribwent jikkorreġi din l-informazzjoni qabel ma l-amministrazzjoni tat-taxxa titolbu jagħmel dan (korrezzjoni spontanja iżda wara l-iskadenza tat-terminu). L-Artikolu 198(2) tal-LFĠ japplika wkoll b'analoġija għal dan ix-xenarju, peress li dan jista' jiġi assimilat mal-każ ta' preżentazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu ta' dikjarazzjoni korretta. Għalhekk il-multa f'dan il-każ tammonta għall-ammont fiss ta' EUR 100. Bl-istess mod, fil-każ tal-preżentazzjoni tal-Formola 720, il-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ jipprevedi multa ta' EUR 100 għal kull data, b'minimu ta' EUR 1 500, u għalhekk din hija sanzjoni ta' ammont 15-il darba ogħla minn dak tas-sanzjoni prevista fl-Artikolu 198(2)tal-LFĠ.

iv) Preżentazzjoni tal-Formola 720 li tinkludi informazzjoni inkompleta, ineżatta jew żbaljata

152. Fir-rigward tal-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni fit-termini iżda b'informazzjoni inkompleta, ineżatta jew żbaljata, mingħajr ma l-kontribwent jikkorreġiha, il-ksur simili fil-livell nazzjonali jkun dak previst fl-Artikolu 199(1) tal-LFĠ. Din id-dispożizzjoni tikklassifika bħala ksur il-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni b'informazzjoni inkompleta, ineżatta jew żbaljata, u l-multa prevista f'dan l-artikolu tammonta għal ammont fiss ta' EUR 150. Skont ir-regoli li jirregolaw il-Formola 720, il-multa tammonta għal EUR 5 000 għal kull data, b'minimu ta' EUR 10 000, u l-ammont ta' din is-sanzjoni huwa għalhekk mill-inqas 66.66 darba ogħla minn dak tas-sanzjoni imposta skont l-Artikolu 199(2) tal-LFĠ.

2) L-argumenti tal-Gvern Spanjol

153. Il-Gvern Spanjol, min-naħa tiegħu, isostni li s-sanzjonijiet użati mill-Kummissjoni għall-paragun tagħha ma humiex adegwati għax ma jirrigwardawx ipoteżijiet komparabbli. F'dan ir-rigward, huwa jenfasizza tliet karatteristiċi prinċipali tal-ksur li jirriżultaw min-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligi marbuta mal-Formola 720. Qabel kollox, il-Formula 720 tikkostitwixxi dikjarazzjoni fiskali ta' natura informattiva. Sussegwentement, din tikkorrispondi għal dikjarazzjoni ta' data ta' natura monetarja. Finalment, din tikkonċerna dikjarazzjoni ppreżentata mill-kontribwent ikkonċernat mill-informazzjoni inkwistjoni.

154. L-iktar paragun adegwat ikun id-dikjarazzjoni tat-tranżazzjonijiet marbuta, sa fejn it-tliet karatteristiċi preċedenti jkunu ssodisfatti għaż-żewġ multi: dawn huma obbligi ta' informazzjoni, jirrigwardaw titoli monetarji u huma dikjarazzjonijiet ippreżentati mill-kontribwent innifsu u mhux minn terz.

155. Fir-rigward tat-tranżazzjonijiet marbuta, dan il-gvern jenfasizza li l-kontribwent għandu jibgħat u jżomm ċerta informazzjoni dwar it-tranżazzjonijiet li jwettaq ma' persuni u ma' entitajiet marbuta. Fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' dan l-obbligu, l-Artikolu 18(13) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jipprevedi l-eżistenza ta' ksur fiskali fil-każ ta' nuqqas ta' provvista ta' din l-informazzjoni jew tal-provvista inkompleta, ineżatta tagħha jew li tinvolvi informazzjoni falza jew dokumenti foloz li jikkonċernaw dawn it-tranżazzjonijiet marbuta. Dan l-Artikolu 18(13) jipprevedi, fil-punt 1 tiegħu, is-sanzjoni applikabbli fl-ipoteżi fejn ma jkunx neċessarju li jsiru korrezzjonijiet tal-evalwazzjoni, jiġifieri meta ma jkun ġie kkawżat l-ebda dannu ekonomiku lill-awtorità tat-taxxa sa fejn l-ammont tat-taxxa ma jkunx affettwat, u l-punt 2 ta' din id-dispożizzjoni jirregola s-sanzjoni applikabbli meta jkun hemm lok li jsiru korrezzjonijiet tal-evalwazzjoni. Konsegwentement, bħal-leġiżlazzjoni tal-Formola 720, il-punt 1 tal-Artikolu 18(13) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jistabbilixxi ksur dwar obbligu ta' informazzjoni – li ma jikkawżax dannu ekonomiku – li huwa ta' natura monetarja u li huwa ta' piż fuq il-kontribwent ikkonċernat mill-informazzjoni inkwistjoni. Għal dan it-tip ta' ksur, is-sanzjonijiet jikkonsistu f'multa fissa ta' EUR 1 000 għal kull data u ta' EUR 10 000 għal kull ġabra ta' data, li titħalla barra, ineżatta jew falza.

156. Finalment, skont il-Gvern Spanjol, il-livell ta' informazzjoni li għandha l-amministrazzjoni li ġejja minn terzi ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni, bil-multi fissi jissanzjonaw biss l-aġir tal-kontribwent.

c) Evalwazzjoni

157. Fir-rigward tan-natura tal-multi fissi, nosserva li l-partijiet jaqblu dwar il-fatt li l-obbligu li tiġi ppreżentata l-Formola 720 jikkostitwixxi obbligu formali, li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tiegħu ma jikkawża ebda dannu ekonomiku dirett lill-awtorita tat-taxxa, u li jieħu l-forma ta' obbligu ta' natura ġenerali impost direttament fuq il-kontribwent.

158. B'segwitu għal din il-preċiżazzjoni, il-multi fissi jidhruli sproporzjonati għar-raġunijiet invokati mill-Kummissjoni.

159. Fil-fatt, fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk il-multi fissi imposti fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligi li jirriżultaw mill-Formola 720 għandhomx jitqabblu ma' dawk previsti mill-Artikoli 198 u 199 tal-LFĠ jew ma' dawk tat-tranżazzjonijiet marbuta, naqbel mal-perspettiva tal-Kummissjoni. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet marbuta jikkostitwixxu tranżazzjonijiet speċifiċi, u għalhekk ma humiex ta' natura ġenerali. Barra minn hekk, nosserva li l-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ jagħmel riferiment dirett għall-Artikoli 198 u 199 tal-LFĠ, sa fejn dan jipprevedi li l-multi fissi ma jakkumulawx ma' dawk previsti minn dawn id-dispożizzjonijiet. Dan ir-riferiment iwassalni biex naħseb li, fl-assenza ta' sanzjonijiet speċifiċi previsti mill-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ, is-sanzjonijiet previsti fl-Artikoli 198 u 199 tal-LFĠ huma applikabbli.

160. F'dan ir-rigward, nikkonstata li, kif tosserva l-Kummissjoni fil-punti 147 sa 152 ta' dawn il-konklużjonijiet, li ma huwiex ikkontestat mill-Gvern Spanjol, il-multi imposti fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligi marbuta mal-Formula 720 huma 15, 50 u 66 darba ogħla minn dawk

applikati f'sitwazzjonijiet nazzjonali. Għalkemm l-Istati Membri għandhom marġni ta' diskrezzjoni sabiex jistabbilixxu s-sanzjonijiet xierqa [96], inqis madankollu li l-multi kontenzjużi huma tant għoljin li jidhru sproporzjonati, mingħajr ma jkun neċessarju li hawnhekk issir id-distinzjoni bejn il-kategoriji differenti ta' beni. Għalhekk, għalkemm jidhirli b'mod ċar li l-multi imposti għall-kategorija ta' kontijiet bankarji ġodda huma sproporzjonati peress li l-amministrazzjoni tat-taxxa Spanjola għandha diġà tali informazzjoni [97], inqis li hemm lok, fir-rigward tal-multi għoljin ħafna u minħabba l-fatt li l-multi jissanzjonaw biss in-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' obbligu formali, li tinsilet l-istess konklużjoni għall-kategoriji l-oħra ta' assi.

161. Finalment, nosserva li l-fatt li dawn il-multi jistgħu, skont l-informazzjoni tal-Gvern Spanjol, jitnaqqsu skont il-prinċipju ta' proporzjonalità, ma jistax iwassal għal riżultat kuntrarju. Għandu jiġi kkonstatat li possibbiltà li taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-amministrazzjoni ma hijiex biżżejjed sabiex tneħħi n-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li jirriżulta mill-paragrafu 2 tat-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-LFĠ [98].

162. Minn dak li ntqal jirriżulta li t-tielet motiv għandu jintlaqa' kollu kemm hu.

F. Fuq l-ispejjeż

163. Skont l-Artikolu 138(3) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, jekk il-partijiet jitilfu rispettivament fuq waħda jew iktar mit-talbiet tagħhom, kull parti għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha, ħlief jekk, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li huwa ġġustifikat li waħda mill-partijiet għandha, minbarra l-ispejjeż tagħha, tbati parti mill-ispejjeż tal-parti l-oħra.

164. F'dan il-każ, il-Kummissjoni talbet li r-Renju ta' Spanja jiġi kkundannat għall-ispejjeż. Peress li r-Renju ta' Spanja tilef fil-kuntest tat-tielet ilment u parzjalment fil-kuntest tal-ewwel u tat-tieni lment tal-Kummissjoni, inqis li r-Renju ta' Spanja għandu jiġi kkundannat għal nofs l-ispejjeż sostnuti mill-Kummissjoni.

V. Konklużjoni

165. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1) Ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea billi:

   – stabbilixxa li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda li jinsabu barra mill-pajjiż jew il-preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720 iwassal għall-klassifikazzjoni ta' dawn l-assi bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat indipendentement mid-data tal-akkwist tal-assi kkonċernati;

[96] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[97] Ara l-konklużjoni tiegħi dwar l-ewwel ilment. Nippreċiża li, b'differenza mill-multa proporzjonali ta' 150 %, il-multi fissi jissanzjonaw direttament il-fatt li l-informazzjoni meħtieġa mill-Formola 720 ma tkunx ġiet ipprovduta. Il-fatt li din l-informazzjoni ma titteħditx, inkunsiderazzjoni, jidhirli għalhekk, dwar dan il-punt, sproporzjonat.

[98] Sentenza tat-2 ta' Awwissu 1993, Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/91, EU:C:1993:336, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

– impona multa proporzjonali ta' 150 % fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-kontijiet bankarji ġodda li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720 indipendentement mid-data tal-akkwist ta' dawn l-assi;

– impona, fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż jew ta' preżentazzjoni tardiva tal-Formola 720, multi fissi iktar severi mis-sanzjonijiet previsti mis-sistema ġenerali ta' sanzjoni għal ksur simili.

2) Il-kumplament tar-rikors huwa miċħud.

3) Ir-Renju ta' Spanja għandu jbati nofs l-ispejjeż sostnuti mill-Kummissjoni Ewropea.