



# Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE  
presentate il 15 luglio 2021<sup>1</sup>

**Causa C-788/19**

**Commissione europea  
contro**

**Regno di Spagna**

«Inadempimento di uno Stato – Dichiarazione di attivi detenuti in altri Stati membri dell'Unione e dello Spazio economico europeo (SEE) – Omissione – Sanzioni sproporzionate – Modello 720 – Articoli 63 e 65 TFUE – Articolo 40 dell'accordo SEE – Proporzionalità – Termine di prescrizione – Direttiva 2011/16/UE – Direttiva 2014/107/UE – Assistenza reciproca – Scambio automatico»

## I. Introduzione

1. Il presente ricorso per inadempimento concerne una normativa in materia fiscale introdotta nel 2012 dal Regno di Spagna con la finalità di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale con riferimento ai beni collocati al di fuori del territorio spagnolo. La normativa di cui trattasi comprende, da una parte, l'obbligo per i soggetti fiscalmente residenti in Spagna di dichiarare determinati loro beni e diritti situati all'estero (obbligo cui si adempie in Spagna mediante il «Modello 720») e, dall'altra, una serie di conseguenze legate al mancato rispetto di detto obbligo. Tali conseguenze comprendono, in primo luogo, la qualificazione degli attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate e la loro integrazione nella base imponibile generale a prescindere dalla data di acquisto degli attivi interessati, in secondo luogo, la comminazione di una sanzione proporzionale del 150% e, in terzo luogo, la comminazione di sanzioni forfettarie.

2. La Commissione europea ritiene che queste tre conseguenze e le loro modalità di applicazione costituiscano restrizioni sproporzionate lesive di varie libertà di circolazione previste dal TFUE e dall'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE), in particolare della libera circolazione dei capitali (articolo 63 TFUE e articolo 40 dell'accordo SEE). A parere della Commissione, il carattere sproporzionato concerne segnatamente il fatto che le tre conseguenze sanzionano molto severamente l'omesso adempimento dell'obbligo di informazione da parte del contribuente senza considerare che l'amministrazione finanziaria spagnola disporrebbe già delle informazioni di cui trattasi, o potrebbe disporre, in forza del regime di scambio di informazioni nel settore fiscale previsto dalla direttiva 2011/16/UE<sup>2</sup>, come modificata dalla direttiva

<sup>1</sup> Lingua originale: il francese.

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE (GU 2011, L 64, pag. 1).

2014/107/UE<sup>3</sup> (in prosieguo: la «direttiva 2011/16»). Con il ricorso per inadempimento di cui trattasi, essa chiede pertanto alla Corte di dichiarare che, prevedendo dette tre conseguenze, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'accordo SEE.

3. In esito alla mia esposizione, proporrò alla Corte di accogliere parzialmente il ricorso.

## II. Diritto spagnolo

4. La legge centrale controversa è la 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 (legge n. 7/2012 recante modifica delle disposizioni tributarie e di bilancio e adeguamento delle norme finanziarie per il rafforzamento dell'azione in materia di prevenzione e di lotta all'evasione), del 29 ottobre 2012 (BOE n. 261, del 30 ottobre 2012) (in prosieguo: la «legge n. 7/2012»). La legge di cui trattasi ha introdotto il regime del Modello 720, segnatamente, modificando numerose leggi nel settore tributario. Più in particolare, gli elementi diversi del regime di cui al Modello 720 sono previsti dalle leggi succitate nelle sezioni di seguito indicate: l'obbligo di informazione in quanto tale [sezione 1)] e, quanto alle tre conseguenze controverse citate nell'introduzione delle presenti conclusioni, in primo luogo, la qualificazione degli attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate e la loro integrazione nella base imponibile generale a prescindere dalla data di acquisto degli attivi interessati (sezioni 2 e 3)<sup>4</sup>, in secondo luogo, la comminazione di una sanzione proporzionale del 150% (sezione 4)<sup>5</sup> e, in terzo luogo, la comminazione di sanzioni forfettarie (sezione 1)<sup>6</sup>.

### **A. Ley 58/2003 General Tributaria (legge n. 58/2003, recante il codice generale dei tributi), del 17 dicembre 2003, come modificata dalla legge n. 7/2012 (in prosieguo: il «codice generale dei tributi»)**

5. La diciottesima disposizione aggiuntiva al codice generale dei tributi, dal titolo «Obbligo di fornire informazioni relative ai beni e ai diritti situati all'estero», così dispone:

«1. Ai sensi degli articoli 29 e 93 della presente legge, i soggetti passivi sono tenuti a fornire alle autorità fiscali, alle condizioni previste per via regolamentare, le seguenti informazioni:

- a) le informazioni relative ai conti intrattenuti all'estero, accesi presso istituti che esercitano attività bancarie o di credito e di cui gli interessati sono titolari o beneficiari o dei quali sono in qualsiasi modo autorizzati a disporre o hanno diritto di disporre;
- b) le informazioni relative a tutti i titoli, attivi, valori o diritti rappresentativi del capitale sociale, fondi propri o patrimoni di qualsiasi tipo di soggetto, o riguardanti la cessione di fondi propri a terzi, di cui gli interessati sono titolari e che sono depositati o situati all'estero, oltre alle informazioni relative alle assicurazioni sulla vita o per invalidità di cui sono contraenti e alle

<sup>3</sup> Direttiva del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16 (GU 2014, L 359, pag. 1).

<sup>4</sup> Tale conseguenza è oggetto della prima censura della Commissione.

<sup>5</sup> Tale sanzione è oggetto della seconda censura della Commissione.

<sup>6</sup> Tale sanzione è oggetto della terza censura della Commissione.

rendite vitalizie o temporanee di cui sono beneficiari a seguito di un trasferimento di capitale in denaro, o ancora le informazioni relative ai beni mobili o immobili acquistati presso soggetti stabiliti all'estero;

- c) le informazioni relative ai beni immobili e ai diritti su beni immobili situati all'estero di cui sono proprietari.

(...)

## 2. Regime di infrazioni e di sanzioni.

Costituisce infrazione fiscale la mancata presentazione, nel termine prescritto, delle dichiarazioni informative previste nella presente disposizione aggiuntiva o l'inserimento di informazioni incomplete, inesatte o false.

Qualora sia prevista la presentazione con modalità elettronica, informatica e telematica, costituisce inoltre infrazione fiscale la presentazione delle suddette dichiarazioni con modalità diverse.

Le condotte succitate costituiscono infrazioni di elevata gravità e sono sanzionate in conformità alle regole di seguito indicate:

- a) l'inadempimento dell'obbligo di dichiarare i conti detenuti presso istituti di credito siti all'estero comporta una sanzione forfettaria di EUR 5 000 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso conto che avrebbe dovuto essere indicato nella dichiarazione o per ciascun dato fornito in maniera incompleta, inesatta o falsa, fermo restando che l'importo minimo della sanzione è fissato in EUR 10 000.

Qualora la dichiarazione sia stata presentata fuori termine, senza previa richiesta in tal senso da parte dell'amministrazione finanziaria, la sanzione è pari a EUR 100 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso conto, con un minimo di EUR 1 500. La medesima sanzione trova applicazione in caso di presentazione della dichiarazione con modalità diverse dalla trasmissione in via elettronica, informatica e telematica, ove siano previste tali modalità;

- b) l'inadempimento dell'obbligo di dichiarare titoli, attivi, valori, diritti, assicurazioni e rendite depositati, intrattenuti o ottenuti all'estero, comporta una sanzione forfettaria di EUR 5 000 per ciascun dato o insieme di dati relativi a ciascun elemento patrimoniale considerato individualmente, in base alla categoria in questione, che avrebbe dovuto essere indicato nella dichiarazione o per ciascun dato fornito in maniera incompleta, inesatta o falsa, con un minimo di EUR 10 000.

Qualora la dichiarazione sia stata presentata fuori termine, senza previa richiesta in tal senso da parte dell'amministrazione finanziaria, la sanzione è pari a EUR 100 per ciascun dato o insieme di dati relativi a ciascun elemento patrimoniale considerato individualmente, in base alla categoria in questione, con un minimo di EUR 1 500. La medesima sanzione trova applicazione in caso di presentazione della dichiarazione con modalità diverse dalla trasmissione in via elettronica, informatica e telematica, ove siano previste tali modalità;

c) l'inadempimento dell'obbligo di dichiarare i beni immobili e i diritti su beni immobili situati all'estero comporta una sanzione forfettaria di EUR 5 000 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso bene immobile o a uno stesso diritto su un bene immobile che avrebbe dovuto essere indicato nella dichiarazione, o per ciascun dato fornito in maniera incompleta, inesatta o falsa, fermo restando che l'importo minimo della sanzione è fissato in EUR 10 000.

Qualora la dichiarazione sia stata presentata fuori termine, senza previa richiesta in tal senso da parte dell'amministrazione finanziaria, la sanzione è pari a EUR 100 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso bene immobile o a uno stesso diritto su un bene immobile, con un minimo di EUR 1 500. La medesima sanzione trova applicazione in caso di presentazione della dichiarazione con modalità diverse dalla trasmissione in via elettronica, informatica e telematica, ove siano previste tali modalità.

Le infrazioni e le sanzioni disciplinate dalla presente disposizione aggiuntiva non si cumulano con quelle previste agli articoli 198 e 199 della presente legge.

3. Le leggi che disciplinano le singole imposte possono prevedere conseguenze specifiche in caso di inadempimento dell'obbligo di informazione previsto dalla presente disposizione aggiuntiva».

**B. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (legge n. 35/2006, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e che modifica parzialmente le leggi relative alle imposte sulle società, sui redditi dei non residenti e sul patrimonio), del 28 novembre 2006, come modificata dalla legge n. 7/2012 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche»)**

6. L'articolo 39 della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dal titolo «Plusvalenze patrimoniali non giustificate», così dispone:

«1. Sono considerati plusvalenze patrimoniali non giustificate i beni o i diritti il cui possesso, la cui dichiarazione o il cui acquisto non corrispondono a redditi o capitali dichiarati dal contribuente, nonché l'indicazione di debiti inesistenti in una dichiarazione relativa all'imposta di cui trattasi o all'imposta sul patrimonio o la loro registrazione nei libri o registri ufficiali.

Le plusvalenze patrimoniali non giustificate sono inserite nella base imponibile generale del periodo di imposta nel corso del quale sono state individuate, salvo che il contribuente dimostri di aver acquisito la titolarità dei diritti o dei beni di cui trattasi nel corso di un periodo di imposta prescritto.

2. Il possesso, la dichiarazione o l'acquisto di beni o di diritti rispetto ai quali non è stato adempiuto l'obbligo di informazione di cui alla diciottesima disposizione aggiuntiva al [codice generale dei tributi] entro il termine stabilito sono trattati in ogni caso come plusvalenze patrimoniali non giustificate e sono inseriti nella base imponibile generale del più risalente tra i periodi di imposta non prescritti e per i quali è ancora possibile una rettifica.

Tuttavia, le disposizioni del presente paragrafo non si applicano se il contribuente fornisce la prova che i beni o i diritti da lui detenuti sono stati acquistati mediante redditi dichiarati o percepiti nel corso di periodi di imposta per i quali lo stesso non era assoggettato all'imposta di cui trattasi».

**C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (legge n. 27/2014, relativa all'imposta sulle società), del 27 novembre 2014, come modificata dalla legge n. 7/2012 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulle società»)**

7. L'articolo 121 della legge di cui trattasi, rubricato «Beni e diritti non contabilizzati o non dichiarati: presunta realizzazione di redditi», prevede, ai suoi paragrafi da 1 a 6, quanto segue:

«1. Gli elementi patrimoniali detenuti dal contribuente e da questi non inseriti in contabilità si presumono acquistati mediante redditi non dichiarati.

Tale presunzione opera anche in caso di parziale occultamento del valore di acquisto.

2. Gli elementi patrimoniali non inseriti in contabilità si presumono appartenere al contribuente dal momento in cui questi ne ha il possesso.

3. L'ammontare dei redditi non dichiarati si presume pari al valore di acquisto dei beni o dei diritti non inseriti in contabilità detratto l'importo degli effettivi debiti contratti per finanziare detto acquisto, anch'essi non contabilizzati. L'importo non può in nessun caso essere negativo.

L'ammontare del valore d'acquisto è verificato alla luce dei corrispondenti documenti giustificativi o, ove ciò non sia possibile, alla luce dei criteri di valutazione previsti dal [codice generale dei tributi].

4. La presenza di redditi non dichiarati è presunta in caso di registrazione di debiti inesistenti nella contabilità del contribuente.

5. L'ammontare dei redditi accertato in forza delle succitate presunzioni è imputato al più risalente tra i periodi di imposta non prescritti salvo che il contribuente dimostri che esso si riferisce a uno o più periodi diversi.

6. I beni o i diritti rispetto ai quali non è stato adempiuto l'obbligo di informazione di cui alla diciottesima disposizione aggiuntiva al [codice generale dei tributi] entro il termine stabilito sono considerati in ogni caso come ottenuti mediante redditi non dichiarati imputabili al più risalente tra i periodi di imposta non prescritti e per i quali è ancora possibile una rettifica.

Tuttavia, le disposizioni del presente paragrafo non si applicano se il contribuente fornisce la prova che i beni o i diritti da lui detenuti sono stati acquistati mediante redditi dichiarati o percepiti nel corso di periodi di imposta per i quali lo stesso non era assoggettato all'imposta di cui trattasi

(...».

**D. Legge n. 7/2012**

8. La prima disposizione aggiuntiva a detta legge, dal titolo «Regime sanzionatorio in caso di plusvalenze patrimoniali non giustificate e di presunta realizzazione di redditi», così dispone:

«L'applicazione delle disposizioni dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge n. 35/2006, del 28 novembre 2006, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e che modifica parzialmente le leggi relative alle imposte sulle società, sui redditi dei non residenti e sul

patrimonio, e dell'articolo 134, paragrafo 6, del testo consolidato della legge relativa all'imposta sulle società, approvato con regio decreto legislativo 4/2004, del 5 marzo 2004, determina l'infrazione fiscale considerata di elevata gravità e punita con una sanzione pari al 150% dell'importo della sanzione base.

La sanzione base è determinata in ragione del valore dell'importo complessivo risultante dall'applicazione degli articoli di cui al paragrafo che precede. (...)».

### **III. Fase precontenziosa del procedimento e procedimento dinanzi alla Corte**

9. Con lettera di messa in mora del 20 novembre 2015, la Commissione ha richiamato l'attenzione delle autorità spagnole sulla potenziale incompatibilità con il diritto dell'Unione di taluni aspetti connessi all'obbligo di dichiarare i beni e i diritti siti all'estero mediante il Modello 720. In base all'analisi compiuta dalla Commissione, gli effetti del mancato rispetto di detto obbligo e il relativo regime sanzionatorio risultano sproporzionati rispetto agli obiettivi perseguiti dalla normativa spagnola.

10. A seguito della risposta fornita il 29 febbraio 2016 dalle autorità spagnole, che negavano ogni incompatibilità di detta legge con il diritto dell'Unione, il 15 febbraio 2017 la Commissione ha emesso un parere motivato ribadendo, sostanzialmente, la posizione assunta nella lettera del 20 novembre 2015.

11. Con lettere del 12 aprile 2017 e del 31 maggio 2019, le autorità spagnole hanno replicato a detto parere motivato.

12. Il 23 ottobre 2019, la Commissione, non convinta da tali risposte, ha presentato, sulla base dell'articolo 258 TFUE, il ricorso per inadempimento di cui trattasi e ha chiesto alla Corte di voler:

- dichiarare che il Regno di Spagna ha violato gli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli 21, 45, 56 e 63 TFUE e degli articoli 28, 31, 36 e 40 dell'accordo SEE:
  - avendo stabilito come conseguenza dell'inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e ai diritti situati all'estero o della presentazione tardiva del Modello 720 la qualificazione di tali attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate, senza possibilità di eccepire la prescrizione;
  - avendo previsto l'imposizione automatica di una sanzione proporzionale del 150%, applicabile nei casi di inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e ai diritti situati all'estero o di presentazione tardiva del Modello 720;
  - avendo previsto, per l'inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e ai diritti situati all'estero o per la presentazione tardiva del Modello 720, l'imposizione di sanzioni forfettarie più rigorose rispetto a quelle previste dal regime sanzionatorio generale per infrazioni simili, e
- condannare il Regno di Spagna alle spese.

13. Il Regno di Spagna chiede che la Corte voglia:

- respingere il ricorso e
- condannare la Commissione alle spese.

14. Non si è tenuta alcuna udienza di discussione, ma le due parti hanno risposto ai quesiti scritti della Corte dell'8 dicembre 2020.

#### IV. Analisi

##### A. Osservazioni preliminari sul Modello 720

15. Come già osservato nell'introduzione alle presenti conclusioni, la normativa controversa oggetto della presente causa è stata introdotta con l'obiettivo di instaurare un controllo fiscale più rigoroso in una situazione che comporta un considerevole rischio di evasione e di elusione fiscale. A questo riguardo, la Commissione ha precisato che essa non contesta in alcun modo il diritto del Regno di Spagna di imporre un obbligo di informazione in merito ai beni e ai diritti detenuti all'estero, come previsto con il Modello 720. Essa ammette altresì che l'obbligo previsto con il Modello 720 può essere giustificato dalla necessità di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale nonché le pratiche abusive, e dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. La Commissione contesta quindi unicamente le conseguenze previste in caso di mancato rispetto di detto obbligo, che essa reputa sproporzionate.

16. Benché la Commissione non contesti l'obbligo di informazione previsto dal Modello 720 in quanto tale, ma gli effetti che ne derivano in caso di sua mancata o tardiva esecuzione, ritengo utile illustrare l'ambito di applicazione del suddetto obbligo.

17. Quest'ultimo concerne tre categorie di beni e di diritti situati all'estero: i conti accesi presso istituti finanziari, i titoli rappresentativi di un capitale sociale e di altri elementi patrimoniali considerati tali in forza della normativa, e i beni immobili<sup>7</sup>. In base alle informazioni fornite dalla Commissione, i beni e i diritti di cui trattasi devono essere dichiarati se, al termine dell'esercizio (o nel corso di esso), il valore stimato di ciascuna categoria supera EUR 50 000. La dichiarazione deve essere ripresentata negli anni successivi se il valore dei beni e dei diritti compresi in una determinata categoria registra un incremento superiore a EUR 20 000. L'obbligo di informazione implica quello di fornire una serie di dati per ciascuna categoria di beni e di diritti<sup>8</sup> e la dichiarazione deve essere presentata mediante il Modello 720 nel termine compreso tra il 1° gennaio e il 31 marzo

<sup>7</sup> V. la diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 1, al codice generale dei tributi.

<sup>8</sup> In base alle informazioni fornite dalla Commissione, nel caso dei *conti bancari*, il contribuente deve comunicare cinque dati o gruppi di dati: la denominazione dell'istituto finanziario o della banca; le coordinate bancarie; le date di apertura o di chiusura, o di concessione o revoca dell'autorizzazione a operare sul conto bancario; il saldo del conto al 31 dicembre e il saldo medio dell'ultimo trimestre dell'anno. Nel caso dei *valori o dei diritti*, il contribuente deve dichiarare essenzialmente i seguenti dati o gruppi di dati: nome dell'istituto emittente dei titoli o del mutuatario del debito o indicazione del rapporto giuridico; saldo dei titoli (azioni o obbligazioni) o dei diritti al 31 dicembre, indicando la denominazione e la categoria di azioni o titoli e il loro valore nominale. Nel caso delle *assicurazioni sulla vita* e delle *rendite vitalizie o temporanee*, il contribuente deve essenzialmente dichiarare i seguenti dati o gruppi di dati: denominazione e domicilio della compagnia assicuratrice, dati identificativi del contratto di assicurazione o delle rendite vitalizie o temporanee in essere al 31 dicembre; valore di acquisto nel caso di contratti di assicurazione o valore di capitalizzazione in caso di rendite. Per i *beni immobili*, il contribuente deve essenzialmente comunicare i seguenti dati o gruppi di dati: dati identificativi del bene immobile, precisandone la tipologia; collocazione all'interno dello Stato, del paese o del territorio in cui è posto, città, strada e numero civico; data di acquisto, valore di acquisto; in caso di annullamento o di trasferimento dei beni, sono richieste informazioni riguardo alla data di annullamento o di trasferimento.

successivo all'esercizio fiscale di riferimento. Al di fuori delle eccezioni previste dalla normativa<sup>9</sup>, sono soggetti all'obbligo de quo le persone fisiche o giuridiche aventi la propria residenza fiscale in Spagna, a prescindere dalla loro cittadinanza, autorizzate ad agire in qualità di titolare, di mandatario o di beneficiario dei beni o dei diritti, o in veste di soggetto autorizzato per quanto attiene ai conti bancari.

## **B. Sulle libertà in questione**

18. Con il suo ricorso, la Commissione contesta al Regno di Spagna la violazione delle libertà sancite agli articoli 21 (cittadini), 45 (lavoratori), 49 (stabilimento), 56 (servizi) e 63 TFUE (capitali) e le corrispondenti libertà previste nell'accordo SEE. A tal riguardo, la Commissione osserva che, benché il regime del Modello 720 possa ledere ciascuna di dette libertà, la normativa controversa pregiudicherebbe soprattutto la libera circolazione dei capitali; occorrerebbe quindi esaminare la normativa spagnola unicamente alla luce di quest'ultima.

19. Condivido in parte tale posizione. Infatti, in base a una giurisprudenza consolidata, quando un provvedimento nazionale si riferisce contemporaneamente alla libera circolazione dei capitali e alla libera prestazione dei servizi, la Corte esamina il provvedimento di cui trattasi, in linea di principio, con riferimento ad una sola delle due libertà qualora risulti che, nelle circostanze del caso, una di esse sia del tutto secondaria rispetto all'altra e possa esserle ricollegata<sup>10</sup>. Lo stesso vale per quanto attiene a una misura nazionale che si riferisce contemporaneamente alla libera circolazione dei capitali e alla libertà di stabilimento<sup>11</sup>.

20. A tal riguardo, ritengo che la libera circolazione dei capitali sia la libertà principale cui la misura nazionale si riferisce. La normativa nazionale concerne infatti, in termini generali, la detenzione di beni o diritti situati all'estero da parte dei residenti in Spagna, senza che ciò assuma necessariamente la forma di una partecipazione al capitale di imprese site all'estero o sia motivato principalmente dal desiderio di ivi beneficiare di servizi finanziari. Benché la prestazione dei servizi e la libertà di stabilimento possano essere pregiudicate, dette libertà risultano però secondarie rispetto alla libera circolazione dei capitali, cui possono essere ricollegate. A mio avviso, occorre pervenire alla medesima conclusione quanto alla libera circolazione dei lavoratori, che, nella specie, sembra ancor più marginale della libera prestazione dei servizi e della libertà di stabilimento. Per quanto attiene al diritto di circolazione riconosciuto ai cittadini europei e sancito dall'articolo 21 TFUE, ritengo che la Commissione non abbia dedotto argomenti che consentano di valutare perché detta libertà sia anch'essa lesa dalla normativa controversa.

21. Occorre pertanto valutare la presente causa dal punto di vista della libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63 TFUE e dall'articolo 40 dell'accordo SEE. Per chiarezza, e considerato che l'articolo 40 dell'accordo SEE ha la medesima portata giuridica dell'articolo 63 TFUE<sup>12</sup>, nell'analisi che segue mi riferirò unicamente all'articolo 63 TFUE.

<sup>9</sup> Secondo la Commissione, l'obbligo di fornire informazioni non si applica alle persone fisiche e giuridiche che detengono beni e diritti all'estero se gli stessi sono registrati in contabilità in modo specifico e individualizzato.

<sup>10</sup> V., in tal senso, sentenza del 26 maggio 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punto 39).

<sup>11</sup> V., in tal senso, sentenze del 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punti da 89 a 93), e del 28 febbraio 2013, Beker e Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punti da 25 a 31).

<sup>12</sup> V., in tal senso, sentenze dell'11 giugno 2009, Commissione/Paesi Bassi (C-521/07, EU:C:2009:360, punto 33), e del 5 maggio 2011, Commissione/Portogallo (C-267/09, EU:C:2011:273, punto 51).

## C. Sull'esistenza di una restrizione all'articolo 63 TFUE

### 1. Argomenti delle parti

22. La Commissione ritiene che la normativa relativa al Modello 720 integri una restrizione al principio della libera circolazione dei capitali; la normativa controversa impone infatti regole specifiche in materia di titolarità di beni e di diritti all'estero che non esistono per beni identici ubicati in Spagna. L'applicazione di tali regole avrebbe, segnatamente, l'effetto di rendere meno attraente per i contribuenti il trasferimento di beni all'estero.

23. A giudizio del governo spagnolo, le sanzioni applicabili alle violazioni concernenti il Modello 720 non integrerebbero una restrizione, posto che la loro introduzione sarebbe indispensabile per dare efficacia all'obbligo di informazione. Inoltre, le persone che occultano per ragioni di carattere fiscale i propri beni collocati all'estero non possono beneficiare di una tutela in virtù della libera circolazione.

### 2. Analisi

24. A mio avviso, la normativa controversa integra indubbiamente una restrizione.

25. Infatti, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, costituiscono restrizioni ai movimenti di capitali ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in particolare, le misure imposte da uno Stato membro idonee a dissuadere, impedire o limitare le possibilità degli investitori di detto Stato di investire in altri Stati<sup>13</sup>. Come sostenuto dalla Commissione, senza essere contestata dal governo spagnolo, il regime del Modello 720 prevede un obbligo di informazione e delle sanzioni per il caso del suo mancato rispetto applicabili ai residenti fiscali detentori di beni all'estero che non esistono per beni identici siti in Spagna. Una tale disciplina può quindi dissuadere, impedire o limitare le possibilità dei residenti di detto Stato di investire in altri Stati.

26. A questo riguardo, l'argomento dedotto dal governo spagnolo secondo cui le persone che occultano per ragioni di carattere fiscale i propri beni non potrebbero beneficiare di alcuna protezione in virtù della libera circolazione non può condurre a una conclusione in senso contrario. Occorre constatare che dalla formulazione stessa dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera b), TFUE emerge che una restrizione alla libera circolazione dei capitali può essere giustificata se impedisce le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni degli Stati membri nel settore fiscale. La disposizione di cui trattasi presuppone, in altre parole, che una misura nazionale, come quella controversa, non sia esclusa dalla definizione di restrizioni ai sensi dell'articolo 63 TFUE per il semplice fatto che mira a introdurre controlli fiscali o a contrastare l'evasione fiscale<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> V., in tal senso, in particolare, sentenze del 26 settembre 2000, Commissione/Belgio (C-478/98, EU:C:2000:497, punto 18); del 23 ottobre 2007, Commissione/Germania (C-112/05, EU:C:2007:623, punto 19), e del 26 maggio 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punto 44).

<sup>14</sup> Lo stesso vale per gli obiettivi riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte, al di fuori del TFUE, come la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, delle pratiche abusive e la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. V., ad esempio, sentenza del 4 marzo 2004, Commissione/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129, punto 27).

## **D. Sull'esistenza di un'eventuale giustificazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali**

### ***1. Argomenti delle parti***

27. A parere della Commissione, la differenza nel trattamento applicato dal Regno di Spagna a seconda del luogo in cui i beni interessati sono ubicati non corrisponde a situazioni oggettivamente diverse ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE. Per valutare l'esistenza di una diversa situazione tra i contribuenti detentori di beni e diritti sul territorio nazionale e all'estero, occorrerà tener conto dell'oggetto della normativa controversa<sup>15</sup>. Considerato l'obiettivo da quest'ultima perseguito, vale a dire la prevenzione e la lotta all'evasione e all'elusione fiscale, non esisterebbe alcuna differenza oggettiva tra i contribuenti residenti in Spagna a seconda che i loro attivi siano situati sul territorio spagnolo o al di fuori di esso. Infatti, in entrambi i casi, non si può escludere che un residente con intenzioni fraudolente possa sottrarsi ai suoi obblighi fiscali in ragione di redditi provenienti da attività o da operazioni occultate<sup>16</sup>.

28. In particolare, contrariamente a quanto sostenuto dal governo spagnolo, il fatto che l'amministrazione finanziaria non disponga per gli attivi all'estero delle medesime informazioni di cui dispone per quelli situati sul territorio nazionale non avrebbe alcuna rilevanza. La Corte avrebbe peraltro già respinto detto argomento<sup>17</sup>. Per contro, a parere della Commissione, la restrizione può essere giustificata dalla necessità di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale nonché le pratiche abusive e altresì dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali<sup>18</sup>.

29. Il governo spagnolo ritiene, in subordine, che se la Corte dovesse ravvisare l'esistenza di una restrizione, quest'ultima potrebbe essere giustificata.

30. In primo luogo, la normativa controversa distinguerebbe, ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, tra contribuenti che non si trovano in una medesima situazione quanto al luogo in cui sono investiti i loro capitali e ciò in considerazione delle possibilità di effettuare un controllo fiscale. In particolare, le informazioni di cui le autorità nazionali disporrebbero in merito ai beni e ai diritti detenuti dai loro residenti all'estero sarebbero frammentarie a causa della limitatezza degli scambi internazionali di informazioni fiscali, anche all'interno dell'Unione, e tenuto conto del divieto di «fishing expedition» (richieste con finalità esplorativa). Quanto a un obbligo di dichiarazione, il livello di informazioni di cui le autorità dispongono costituirebbe il criterio pertinente per stabilire se i residenti i cui beni sono situati sul territorio nazionale o al di fuori di esso si trovino in situazioni equiparabili.

31. In secondo luogo, detto governo ritiene che la restrizione sarebbe altresì giustificata da ragioni di interesse pubblico che rispondono alla necessità di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale e le pratiche abusive, e altresì alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> V. sentenze del 1° luglio 2010, *Dijkman e Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, punti da 45 a 48), e del 13 marzo 2014, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, punti da 46 a 48).

<sup>16</sup> V., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2009, *X e Passenheim-van Schoot* (C-155/08 e C-157/08; in prosieguo: la «sentenza X e Passenheim-van Schoot», EU:C:2009:368, punti da 36 a 40).

<sup>17</sup> V. sentenza X e Passenheim-van Schoot, punti da 36 a 40. A parere della Commissione, la questione della portata delle informazioni cui l'amministrazione finanziaria ha accesso in ragione del luogo in cui i beni sono ubicati potrà, per contro, essere esaminata nel quadro della giustificazione della normativa controversa e della sua proporzionalità.

<sup>18</sup> V. sentenza del 4 marzo 2004, *Commissione/Francia* (C-334/02, EU:C:2004:129, punto 27).

<sup>19</sup> Sentenza del 20 febbraio 1979, *Rewe-Zentral* (120/78, EU:C:1979:42).

## 2. *Analisi*

32. In linea con la Commissione, ritengo che la differenza di trattamento derivante dalla normativa di cui trattasi non corrisponda a situazioni oggettivamente diverse ai sensi dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE. Tale circostanza risulta già, a buon diritto, dalla giurisprudenza della Corte<sup>20</sup>, posto che la posizione contraria avrebbe per effetto di negare ogni restrizione alla libera circolazione dei capitali per il solo fatto che le informazioni disponibili in merito ai beni situati all'estero non sono sufficienti rispetto a quelle relative ai beni siti sul territorio nazionale.

33. Ciò detto, come osservato dalla Commissione e dal governo spagnolo, gli obiettivi perseguiti dalla normativa controversa, vale a dire la lotta all'evasione e all'elusione fiscale, possono giustificare una siffatta restrizione, come emerge sia dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera b), TFUE sia dalla giurisprudenza<sup>21</sup>.

34. La questione centrale nell'ambito della presente causa è quindi quella della proporzionalità della normativa controversa.

### **E. Sulla proporzionalità della normativa in questione**

#### ***1. Sulla qualificazione degli attivi quali plusvalenze patrimoniali non giustificate senza possibilità di eccepire la prescrizione (prima censura)***

35. Con la sua prima censura, la Commissione afferma che il fatto «che l'inadempimento dell'obbligo di informazione o la presentazione tardiva del Modello 720 comporti la qualificazione di tali attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate, senza possibilità di eccepire la prescrizione» integra una restrizione sproporzionata.

##### ***a) Normativa di cui trattasi***

36. La prima censura verte sulle disposizioni di cui all'articolo 39 della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'articolo 121 della legge relativa all'imposta sulle società. Le disposizioni di cui trattasi, sostanzialmente identiche, riguardano le plusvalenze patrimoniali non giustificate e contengono una regola generale e una regola specifica.

37. In forza della regola *generale*, i beni o i diritti il cui possesso, la cui dichiarazione o il cui acquisto non corrispondono a redditi o capitali dichiarati dal contribuente sono considerati plusvalenze patrimoniali non giustificate e sono inseriti nella base imponibile generale del periodo d'imposta nel corso del quale l'amministrazione finanziaria li ha individuati. Tuttavia, tali plusvalenze non sono inserite nella base imponibile se il contribuente dimostra di aver acquisito la proprietà o dei diritti di cui trattasi nel corso «di un periodo d'imposta prescritto»<sup>22</sup>. Alla luce delle ricerche da me condotte, il diritto riconosciuto all'amministrazione di procedere a una rettifica del debito d'imposta è soggetto, in concreto, a un termine di prescrizione di quattro

<sup>20</sup> V., in tal senso, sentenze X e Passenheim-van Schoot, punti da 36 a 40, e del 5 luglio 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punti da 30 a 33).

<sup>21</sup> V., a titolo esemplificativo, sentenza del 4 marzo 2004, Commissione/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129, punto 27).

<sup>22</sup> V. articolo 39, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, e articolo 121, paragrafi da 1 a 5, della legge relativa all'imposta sulle società.

anni, che inizia a decorrere dal giorno successivo alla scadenza del termine previsto ex lege per la presentazione della dichiarazione di cui trattasi<sup>23</sup>. In pratica, per quanto mi è dato comprendere, un contribuente può quindi sottrarsi all'integrazione di detti beni nella base imponibile decorsi quattro anni dal momento in cui avrebbero dovuto essere dichiarati.

38. Quanto alla regola *specificata*, essa riguarda il possesso, la dichiarazione o l'acquisto di beni o diritti per i quali non è stato rispettato nei termini fissati l'obbligo di informazione di cui al Modello 720. Tali beni o diritti sono trattati come plusvalenze patrimoniali non giustificate e sono inseriti nella base imponibile generale. Orbene, per detta categoria di attivi la succitata norma sulla prescrizione non è prevista. In forza della disposizione succitata, per escludere l'inclusione delle plusvalenze patrimoniali nella base imponibile, il contribuente deve pertanto fornire la prova che «detti beni o diritti sono stati acquisiti mediante redditi dichiarati o conseguiti nel corso di periodi di imposta per i quali lo stesso non era assoggettato all'imposta di cui trattasi»<sup>24</sup>.

## ***b) Argomenti delle parti***

### *1) Argomenti della Commissione*

39. La Commissione osserva che il mancato adempimento dell'obbligo di presentare il Modello 720 nei termini previsti comporta una presunzione di percezione di un reddito corrispondente al valore dei beni e dei diritti in causa, considerati come una plusvalenza patrimoniale non giustificata, con conseguente obbligo di assolvere l'imposta sui redditi delle persone fisiche o sulle società su un reddito che si presume corrispondente al valore complessivo dei beni e dei diritti interessati dall'obbligo di dichiarazione.

40. Essa non ritiene che detta presunzione integri, di per sé, una misura sproporzionata, posto che consegue all'inadempimento, da parte del contribuente, di un obbligo fiscale sostanziale di pagamento delle imposte<sup>25</sup>. Orbene, il carattere sproporzionato della normativa risiederebbe nel fatto che il contribuente non potrebbe avvalersi della prescrizione per sottrarsi a detta presunzione. Il titolare di beni e di diritti all'estero che non abbia presentato il Modello 720 nei termini previsti non potrebbe, infatti, avvalersi della norma sulla prescrizione che fissa il termine entro il quale l'amministrazione finanziaria è tenuta ad agire per rettificare le basi imponibili.

41. Per quanto mi è dato comprenderli, gli argomenti dedotti dalla Commissione e diretti a dimostrare il carattere sproporzionato del suddetto aspetto della normativa, si articolano, sostanzialmente, in due aspetti.

42. Il primo aspetto riguarda il caso in cui il contribuente *ha effettivamente assolto* l'imposta sui redditi. Si tratta, più in particolare, del caso specifico in cui l'acquisto di beni o diritti all'estero sia avvenuto più di quattro anni prima del dies a quo del termine di presentazione, per la prima volta,

<sup>23</sup> Detto termine di prescrizione e le sue modalità di applicazione sono previsti all'articolo 66, lettera a), e all'articolo 67, paragrafo 1, lettera a), del codice generale dei tributi.

<sup>24</sup> V. articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società.

<sup>25</sup> Essa indica così che, a partire dalla qualificazione come plusvalenze patrimoniali in ragione dell'inadempimento da parte del contribuente di un obbligo fiscale sostanziale di pagamento delle imposte, detta qualificazione opera come un recupero del debito d'imposta su iniziativa dell'amministrazione finanziaria al fine di rettificare la situazione del contribuente che, in un primo momento, non si era adeguato alle regole fiscali in vigore.

del Modello 720<sup>26</sup>, in cui i redditi impiegati per acquistare detti beni o diritti sarebbero quindi stati tassati del pari oltre quattro anni prima e in cui il contribuente fosse assoggettato a imposta in quel momento, ma non disponga di alcuna prova attestante l'intervenuta dichiarazione da parte sua di detti redditi al fisco<sup>27</sup>. A parere della Commissione, in una situazione siffatta, il titolare di beni o diritti che non sia in grado di dimostrare di aver assoggettato a imposta i redditi di cui trattasi non può neppure invocare la prescrizione per evitare la regolarizzazione da parte dell'amministrazione finanziaria. L'impossibilità di dimostrare il pagamento dell'imposta sui redditi corrispondenti agli attivi ubicati all'estero si tradurrebbe così in una presunzione assoluta di evasione fiscale. La Commissione ricorda che, secondo una giurisprudenza costante, la presunzione di evasione e di elusione fiscale non può essere fondata su circostanze come la titolarità, da parte di un contribuente fiscalmente residente, di beni siti all'estero<sup>28</sup>.

43. A tal riguardo, la Commissione respinge quanto affermato dal governo spagnolo a detta del quale l'onere della prova graverebbe sull'amministrazione finanziaria, cosicché spetterebbe a quest'ultima effettuare adeguate indagini al fine di verificare la reale situazione del contribuente e agire di conseguenza. A suo avviso, questa prassi non sarebbe descritta nella normativa di cui trattasi e non esisterebbe alcun documento attestante la sua effettiva applicazione da parte delle autorità spagnole. La normativa farebbe gravare sul contribuente, in maniera espressa e tassativa, l'onere di dimostrare l'intervenuta dichiarazione dei redditi o il loro carattere non imponibile. Inoltre, gli esempi di concreta applicazione della normativa relativa al Modello 720 dimostrerebbero che l'onere della prova grava in capo al titolare di beni e diritti che non abbia rispettato l'obbligo di informazione nei termini fissati.

44. Il secondo punto concerne «l'assoluta assenza di prescrizione». La Commissione ritiene che il mancato o tardivo adempimento dell'obbligo di informazione previsto dal Modello 720 abbia un'«effetto di imprescrittibilità».

45. A questo riguardo, essa ritiene, sostanzialmente, *in primo luogo*, che la mancanza di prescrizione non sarebbe idonea a conseguire l'obiettivo perseguito poiché la presentazione del Modello 720 nei termini previsti consente al contribuente, di per sé, di conservare il beneficio della prescrizione già maturata a tale data, benché si tratti manifestamente di un caso di elusione fiscale.

46. *In secondo luogo*, l'assoluta assenza di prescrizione non sarebbe neppure necessaria per conseguire gli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi in considerazione degli strumenti esistenti in seno all'Unione in materia di scambio di informazioni fiscali.

47. Più in particolare, la Commissione precisa che essa non nega che, all'atto dell'adozione del regime del Modello 720 nel 2012, nessuno degli strumenti esistenti in materia di scambio di informazioni fiscali consentisse di ottenere informazioni adeguate sui beni e i diritti all'estero. Il regime di scambio delle informazioni a livello di Unione si sarebbe però considerevolmente evoluto tra il 2012 e il 2017 e, alla data dell'emanazione del parere motivato, vale a dire il 15 febbraio 2017 – data questa che dovrebbe essere presa in considerazione ai fini della valutazione, da parte della Corte, del quadro giuridico del ricorso di cui trattasi –, gli strumenti

<sup>26</sup> Per quanto attiene a detto termine di quattro anni, v. paragrafo 37 delle presenti conclusioni.

<sup>27</sup> Secondo la Commissione, quando l'attivo all'estero è stato acquistato nel corso di un esercizio fiscale rispetto al quale il diritto dell'amministrazione finanziaria di accertare il debito d'imposta o di esigerne il pagamento è prescritto, è del tutto possibile che il contribuente non abbia conservato i documenti attestanti l'intervenuta dichiarazione a fini fiscali dei redditi impiegati per l'acquisto di detto bene.

<sup>28</sup> V. sentenze del 7 novembre 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 60), e, per analogia, dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punto 51).

di scambio di informazioni presenti a livello di Unione avrebbero consentito agli Stati membri di ottenere le informazioni sui beni e sui diritti detenuti all'estero necessarie per procedere ad adeguati controlli fiscali.

48. Infatti, *anzitutto*, le informazioni da indicare in una dichiarazione resa mediante il Modello 720 sarebbero ampiamente coperte dalla direttiva 2011/16.

49. A sostegno di tale considerazione, la Commissione rinvia alle specifiche disposizioni che vertono sulle tre categorie di beni considerate dal Modello 720.

50. Per quanto attiene alle informazioni relative ai *conti bancari*, essa rinvia all'articolo 8, paragrafo 3 bis, della direttiva 2011/16, e agli allegati che includono lo scambio automatico di informazioni sui conti bancari, ivi compresi i conti di deposito e i conti di custodia. Tale scambio di informazioni riguarderebbe le «persone oggetto di comunicazione». Sarebbero interessate le persone fisiche e le entità diverse: i) dalle società di capitali i cui titoli sono regolarmente scambiati su uno o più mercati dei valori mobiliari regolamentati; ii) dalle società di capitali collegate a una società descritta al punto i); iii) dalle entità statali; iv) dalle organizzazioni internazionali; v) dalle banche centrali, e vi) delle istituzioni finanziarie<sup>29</sup>.

51. Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 3 bis, lettera a), della direttiva 2011/16, le informazioni da trasmettere attraverso il sistema automatico di scambio comprenderebbero tutte le informazioni necessarie per identificare il titolare di un conto, l'istituto finanziario presso il quale il conto è intrattenuto e il conto stesso. Le informazioni riguarderebbero anche il saldo o il valore del conto. Nel caso dei conti di custodia, le informazioni si riferirebbero all'importo totale lordo degli interessi, all'importo totale lordo dei dividendi, nonché all'importo totale lordo dei redditi generati in relazione alle attività detenute nel conto e agli introiti totali lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie. Nel caso di un conto di deposito, le informazioni da scambiare coprirebbero l'importo totale lordo degli interessi pagati o accreditati sul conto nel corso dell'anno solare o di un altro adeguato periodo di rendicontazione. Per tutti gli altri tipi di conto, le informazioni devono comprendere l'importo totale lordo pagato o accreditato al titolare del conto.

52. Ai sensi del suddetto articolo 8, paragrafo 3 bis, lettera a), le informazioni oggetto di uno scambio automatico sarebbero sufficienti per stabilire l'importo dell'imposta sui redditi derivante dal possesso di conti bancari all'estero.

53. La Commissione osserva poi che lo scambio automatico di informazioni introdotto dalla direttiva 2011/16 impone alle persone tenute a presentare una dichiarazione l'obbligo di inserirvi le informazioni relative ai *valori* detenuti in un altro Stato membro. Per i valori detenuti attraverso conti di deposito o conti di custodia, nella maggior parte dei casi le informazioni oggetto di scambio sarebbero le stesse richieste per i conti bancari, il che consentirebbe, in questo caso, anche la determinazione dell'ammontare dell'imposta sui redditi corrispondenti.

54. Quanto ai *diritti o ai contratti di assicurazione sulla vita* non coperti da altri atti giuridici dell'Unione, ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2011/16, anch'essi potrebbero essere oggetto di uno scambio automatico di informazioni relative all'intero periodo

<sup>29</sup> Allegato I, sezione VIII, punto D.2, della direttiva 2011/16.

imponibile. In questo caso, le informazioni riguarderebbero i residenti di uno Stato membro, che si tratti di persone fisiche o di entità, e consentirebbero alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di determinare l'ammontare delle imposte applicabili a detti redditi.

55. Le informazioni relative ai *beni immobili* che possono essere oggetto di uno scambio automatico in forza dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera e), di detta direttiva riguarderebbero, infine, sia la proprietà sia i redditi derivanti da detti beni, a prescindere dal fatto che essi appartengano a persone fisiche o a entità residenti in uno Stato membro. Queste informazioni consentirebbero di liquidare le imposte sui redditi corrispondenti a detti beni e diritti.

56. *Inoltre*, benché il sistema di scambio *automatico* di informazioni non copra tutte le informazioni oggetto dell'obbligo di dichiarazione ai sensi del Modello 720<sup>30</sup>, le amministrazioni finanziarie degli Stati membri possono però ricorrere, in tali casi, allo scambio di *su richiesta* (non automatico), come previsto agli articoli da 5 a 7 della direttiva 2011/16.

57. *Infine*, la Commissione sottolinea che le asserite carenze del regime di scambio di informazioni esistente a livello di Unione, invocate dal governo spagnolo, non potrebbero mettere in discussione tale situazione di fatto. Da una giurisprudenza consolidata della Corte, e segnatamente dalla sua sentenza Commissione/Belgio<sup>31</sup>, emergerebbe che i meccanismi di mutua assistenza esistenti tra le autorità degli Stati membri sono sufficienti per consentire a uno Stato membro di procedere al controllo della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti quanto ai redditi realizzati in un altro Stato membro. La Corte avrebbe altresì stabilito che, di conseguenza, benché i summenzionati strumenti di cooperazione non operino sempre in modo soddisfacente e senza ostacoli nella pratica, gli Stati membri non possono trarre da eventuali difficoltà riscontrate nel raccogliere le informazioni richieste o da carenze che possano prodursi nella cooperazione tra le rispettive amministrazioni finanziarie la giustificazione della restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato.

58. *In terzo luogo* e in ogni caso, la Commissione ritiene che, benché l'insufficienza delle informazioni di cui uno Stato membro dispone quanto ai beni detenuti dai suoi residenti all'estero possa giustificare un termine di rettifica *più lungo*, sempreché questo miri a consentire alle autorità finanziarie di ricorrere utilmente ai meccanismi di assistenza reciproca<sup>32</sup>, tale insufficienza non possa giustificare *l'assoluta assenza* di un termine di prescrizione, riservata di norma alle ipotesi più gravi di violazione dei diritti dell'uomo.

<sup>30</sup> Secondo la Commissione, ciò accade nel caso dei conti bancari e dei valori quando i rispettivi titolari sono società quotate in borsa e imprese loro collegate o istituti finanziari. Il sistema di scambio automatico di informazioni non coprirebbe neppure le informazioni relative alle persone autorizzate (non titolari) rispetto a determinati conti finanziari oggetto del Modello 720. Esso non coprirebbe neppure le informazioni relative ai valori non detenuti attraverso conti presso istituti finanziari.

<sup>31</sup> Sentenza del 6 giugno 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, punti 52 e 53).

<sup>32</sup> V. sentenze X e Passenheim-van Schoot, punti da 62 a 75, e del 15 settembre 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punto 35).

## 2) Argomenti del governo spagnolo

59. Per quanto attiene al primo aspetto degli argomenti della Commissione, il governo spagnolo contesta l'esistenza di una presunzione assoluta di evasione. A questo riguardo, esso precisa che l'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche<sup>33</sup> costituisce una clausola anti-evasione, ma non prevede alcuna presunzione di evasione. Infatti, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, l'amministrazione finanziaria deve fornire la prova di due elementi: anzitutto, la mancata dichiarazione, da parte del contribuente, dei beni corrispondenti nel Modello 720 benché questi vi fosse tenuto e, poi, il mancato assolvimento, da parte di esso, dell'imposta sui redditi relativa all'acquisto di detti attivi.

60. La mancata conservazione, da parte di un contribuente, della dichiarazione relativa all'esercizio nel corso del quale sostiene di essere stato assoggettato a imposta non implicherebbe che l'amministrazione lo ritenga automaticamente in possesso di plusvalenze patrimoniali non giustificate. In tali casi, l'amministrazione finanziaria deve esaminare le deduzioni del contribuente; ove non vi provveda, la circostanza alla base della presunzione (vale a dire la mancata tassazione del contribuente per i redditi di cui trattasi) non potrebbe dirsi dimostrata e non si potrebbe ritenere che si sia in presenza di plusvalenze patrimoniali non giustificate. In caso di dubbio, non si potrà procedere a una regolarizzazione, vista la mancata dimostrazione di una delle circostanze alla base della presunzione. Per contro, se il contribuente intende evitare l'applicazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche poiché aveva in precedenza dichiarato, mediante il Modello 720, i redditi impiegati per l'acquisto dei beni o dei diritti non dichiarati, sarà sufficiente che egli indichi in quali precedenti dichiarazioni fiscali ha provveduto in tal senso. L'amministrazione finanziaria sarà quindi tenuta a verificarlo.

61. A sostegno di tali affermazioni, il governo spagnolo richiama una serie di disposizioni in materia di onere della prova<sup>34</sup>. Quest'ultimo graverebbe così a carico dell'amministrazione finanziaria, come risulterebbe chiaramente dalla normativa citata nella nota 34 delle presenti conclusioni. Esso cita altresì, a titolo esemplificativo, una sentenza riguardante una rettifica ai

<sup>33</sup> Osservo che la Commissione non ha precisato, nel suo ricorso, su quali disposizioni del diritto spagnolo vertesse la sua prima censura. Tuttavia, nell'illustrare il contesto giuridico di riferimento del ricorso, essa ha citato sia l'articolo 39 della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche sia l'articolo 121 della legge relativa all'imposta sulle società. Intendo pertanto la prima censura della Commissione come vertente su entrambe queste disposizioni. A tal riguardo, osservo che nel suo controricorso, nel riferirsi alla prima censura della Commissione, il governo spagnolo cita unicamente l'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ciò detto, dal momento che il governo spagnolo propone alla Corte di respingere il ricorso nella sua interezza, intendo gli argomenti da esso dedotti in relazione all'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche come riferiti anche all'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società.

<sup>34</sup> In primo luogo, nel quadro della procedura di verifica ai fini dell'applicazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'articolo 105, paragrafo 1, del codice generale dei tributi, dal titolo «Onere della prova», prevede che «[n]ei procedimenti di imposizione chi fa valere un proprio diritto deve provarne i fatti costitutivi». In secondo luogo, l'articolo 102 del codice generale dei tributi, dal titolo «Notifica delle liquidazioni», cita, nel suo paragrafo 2, lettera c), quale elemento che deve necessariamente figurare all'interno di dette liquidazioni, «[l]a motivazione di queste ultime quando non corrisponde alle informazioni fornite dal contribuente o all'applicazione o all'interpretazione della normativa da parte di quest'ultimo, indicando i fatti e gli elementi essenziali sottostanti e il relativo fondamento giuridico». In terzo luogo, il governo spagnolo rinvia alla «teoria della prossimità dell'oggetto della prova» di cui all'articolo 217 della Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (legge sulla procedura civile del 7 gennaio 2000) (BOE n. 7, dell'8 gennaio 2000), secondo cui occorre tener conto della possibilità e della facilità per ciascuna parte contraente di produrre prove. Benché, in linea di principio, ciascuna parte debba fornire la prova dei fatti da essa dedotti a proprio favore in forza dell'articolo 106, paragrafo 1, del codice generale dei tributi, l'applicazione della «teoria della prossimità dell'oggetto della prova» significherebbe che se il contribuente dichiara di non aver conservato i documenti relativi alle sue imposte al fine di dimostrare il proprio intervenuto assoggettamento a tassazione, l'amministrazione finanziaria deve ricercare dette informazioni nei propri archivi per verificare se ciò sia effettivamente accaduto. In quarto luogo, dette regole e detti principi figurerebbero anche nella Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (legge 39/2015 del 1° ottobre 2015, recante una procedura amministrativa comune per le pubbliche amministrazioni) (BOE n. 236, del 2 ottobre 2015). In quinto e ultimo luogo, gli articoli 141 e 145 del codice generale dei tributi stabilirebbero che spetterebbe alle autorità finanziarie «indagare sugli elementi sostanziali degli obblighi fiscali al fine di individuare quelli che sarebbero stati ignorati dall'amministrazione» e «[v]erificare la veridicità e la correttezza delle dichiarazioni presentate dai contribuenti».

sensi dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, che avrebbe annullato la liquidazione controversa: secondo il Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna), il contribuente avrebbe dedotto di essere stato assoggettato a imposizione e prodotto i documenti in suo possesso, mentre l'amministrazione non si sarebbe attivata per fornire la pertinente prova contraria<sup>35</sup>.

62. Per quanto attiene al secondo aspetto degli argomenti dedotti dalla Commissione, il governo spagnolo osserva, anzitutto, che la Commissione muove da una premessa errata nella misura in cui ritiene che il regime del Modello 720 non preveda alcuna prescrizione. Si tratterebbe infatti, in realtà, di un'applicazione in concreto del principio dell'«*actio nata*», secondo cui il termine di prescrizione di un diritto o di un'azione può iniziare a decorrere solo nel momento in cui il suo titolare viene a conoscenza dell'esistenza di detto diritto o di detta azione<sup>36</sup>. L'applicazione del principio de quo farebbe sì che un termine di prescrizione di quattro anni<sup>37</sup> inizi a decorrere nel momento in cui l'amministrazione finanziaria viene a conoscenza di elementi relativi alla fattispecie imponibile che le consentono di avviare un'indagine, a prescindere dal fatto che ciò avvenga grazie a informazioni fornite da un altro Stato attraverso un sistema automatico o uno scambio spontaneo di informazioni oppure grazie al contribuente o a terzi. Non vi sarebbe quindi assenza di prescrizione.

63. Ciò premesso, il governo spagnolo afferma, sostanzialmente, che il principio dell'«*actio nata*» non si applica quando i beni sono siti in Spagna. Tuttavia, detta differenza di trattamento sotto il profilo della prescrizione tra i beni ubicati in Spagna e quelli situati all'estero risponderrebbe a una ragione oggettiva.

64. Infatti, *da una parte*, sul territorio spagnolo l'amministrazione finanziaria spagnola può esercitare i poteri che le sono riconosciuti senza limiti rispetto a tutti i beni e i diritti, in particolare sotto forma di «*fishing expeditions*» (richieste con finalità esplorativa), mentre tale possibilità le è preclusa quando detti beni e diritti si trovano all'estero. A questo riguardo, il governo spagnolo ricorda che le plusvalenze non giustificate corrisponderebbero a beni e diritti di cui l'amministrazione finanziaria non sarebbe in alcun modo a conoscenza e che, per essere individuati, richiederebbero che detta amministrazione effettui un'indagine che essa non può realizzare integralmente, dal momento che i suoi funzionari non possono, ad esempio, agire al di fuori del territorio spagnolo. Tenuto conto di queste difficoltà, sarebbe pienamente giustificato prevedere che il termine di prescrizione inizi a decorrere dal momento in cui diviene nota l'esistenza all'estero di detti beni e diritti, che hanno generato redditi non dichiarati e che non hanno potuto fare oggetto di un'indagine attraverso gli strumenti che sarebbero stati utilizzati se fossero stati generati sul territorio spagnolo.

65. A questo proposito, la Corte avrebbe riconosciuto l'esistenza di regimi specifici di prescrizione quando uno Stato membro deve esercitare i propri poteri nel luogo in cui si trovano beni e diritti siti all'estero<sup>38</sup>. La Corte avrebbe altresì sostenuto che i diversi termini di decadenza

<sup>35</sup> Decisione del Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunale economico-amministrativo centrale) del 16 gennaio 2019 (R.G. 4253/2016).

<sup>36</sup> Secondo il governo spagnolo, detta regola dell'«*actio nata*» è prevista in termini generali nell'articolo 1969 del codice civile spagnolo (*Gaceta de Madrid* – attualmente il «BOE» – n. 206, del 25 luglio 1889). Il governo spagnolo osserva che l'applicazione della regola dell'«*actio nata*» non solo non contrasta con il tenore letterale dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, che non parla affatto di «imprescrittibilità», ma deriva anche dalla ratio della regola e da un'interpretazione sistematica in linea con la finalità dell'istituto giuridico della prescrizione.

<sup>37</sup> V., per quanto attiene al termine di quattro anni, il paragrafo 37 e la nota 23 delle presenti conclusioni.

<sup>38</sup> V. sentenza X e Passenheim-van Schoot, punto 86.

previsti per i diritti degli amministrati rispetto a quelli dell'amministrazione finanziaria sarebbero giustificati dal fatto che quest'ultima non è a conoscenza dei dati necessari e può agire solo a partire dal momento in cui riceve la dichiarazione fiscale<sup>39</sup>, il che si applicherebbe in particolare nei casi in cui i beni e/o i diritti sono stati occultati e in cui è praticamente impossibile ottenere informazioni su di essi con gli strumenti attuali.

66. *Dall'altra parte*, il governo spagnolo contesta l'affermazione della Commissione secondo cui gli strumenti di collaborazione in essere all'interno dell'Unione sarebbero sufficienti. Nel farlo esso deduce vari argomenti che possono essere sintetizzati come segue.

67. Anzitutto, esso precisa che, posto che il ricorso della Commissione non mira a far sì che siano dichiarati invalidi taluni profili della disciplina del Modello 720 a partire dalla data del parere motivato, vale a dire il 15 febbraio 2017, occorre esaminare la situazione dell'assistenza reciproca internazionale nel 2012, anno di introduzione del Modello 720, e non nel febbraio 2017. Ciò detto, esso ritiene comunque che, a tutt'oggi, gli strumenti esistenti in materia di scambio internazionale di informazioni restino insufficienti per stabilire l'eventuale esistenza, nel patrimonio dei contribuenti spagnoli, di beni e di diritti a contenuto economico e rilevanza fiscale siti all'estero.

68. A questo riguardo, il governo spagnolo sottolinea, anzitutto, che la Commissione ha riconosciuto che le informazioni ottenute attraverso il Modello 720 non coincidano pienamente con quelle che possono essere ottenute applicando la direttiva 2011/16<sup>40</sup>.

69. Esso sottolinea poi che lo scambio automatico ai sensi dell'articolo 3, punto 9, lettera a), della direttiva 2011/16 è subordinato al principio delle «informazioni disponibili», intese come le «informazioni contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che [le] comunica, consultabili in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro». Di conseguenza, è possibile che lo Stato in cui si colloca la fonte dei redditi interessati non disponga delle informazioni oggetto dello scambio automatico, o perché la sua normativa nazionale non assoggetta a tassazione determinati redditi o beni e non richiede che siano fornite informazioni al riguardo, o perché la persona tenuta a fornire le informazioni, che si tratti del soggetto passivo o di un terzo, non ha provveduto a dichiarare i redditi o il bene oggetto dell'informazione. A suo avviso, nella sentenza X e Passenheim-van Schoot<sup>41</sup>, la Corte ha stabilito che i controlli fiscali imposti da uno Stato membro non possono dipendere dalla condotta di un altro Stato membro o di uno Stato terzo, nel caso di specie, dalle informazioni disponibili per lo specifico caso. Inoltre, per quanto attiene alle informazioni relative ai conti bancari ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 3 bis, della direttiva 2011/16, l'amministrazione finanziaria non può essere certa di ricevere le informazioni di cui ha bisogno in relazione ai conti preesistenti ai sensi della direttiva de qua, vale a dire i conti intrattenuti al 31 dicembre 2015<sup>42</sup>, poiché, per detti conti, la residenza del contribuente è determinata in conformità della normativa interna che può differire da uno Stato membro a un altro.

70. Infine, secondo il governo spagnolo, benché la situazione in materia di scambio di informazioni sia mutata considerevolmente nel corso degli ultimi anni, occorre tuttavia osservare che la situazione attuale è lungi dall'essere paragonabile alla situazione nazionale e che la sua

<sup>39</sup> V. sentenza dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti 50 e segg.).

<sup>40</sup> In particolare, secondo il governo spagnolo, la direttiva di cui trattasi non copre le informazioni in materia di valori mobiliari (azioni, partecipazioni), di diritti e redditi depositati, intrattenuti o conseguiti in un altro Stato membro, che sono oggetto delle dichiarazioni informative, né quelle relative ai diritti su beni immobili diversi dai beni di cui l'interessato è proprietario (multiproprietà, diritto d'uso e di godimento, nuda proprietà), che sono anch'essi oggetto della dichiarazione.

<sup>41</sup> V. punto 61 di detta sentenza.

<sup>42</sup> V. la nozione di «Conti preesistenti» nell'allegato I, sezione VIII, punto C. 9, della direttiva 2011/16.

efficace attuazione pratica richiederà probabilmente del tempo al fine di essere debitamente adeguata, tenuto conto della sua complessità, dei numerosi Stati che ne sono interessati e delle diverse normative e prassi nazionali.

### *c) Analisi*

71. Ricordo che, secondo una giurisprudenza consolidata, nell'ambito di un procedimento per inadempimento, incombe alla Commissione provare la sussistenza dell'asserito inadempimento. Essa deve fornire alla Corte gli elementi necessari perché questa accerti l'esistenza di tale inadempimento, senza potersi fondare su alcuna presunzione<sup>43</sup>. Come illustrerò in prosieguo, ritengo che nel caso di specie la Commissione non abbia, in ampia misura, fornito alla Corte gli elementi necessari per poter valutare la sussistenza dell'inadempimento dedotto.

72. Ciò risulta, a mio avviso, dal fatto che il ricorso della Commissione è estremamente sintetico. Inoltre, nel suo controricorso, il governo spagnolo ha replicato alle deduzioni della Commissione in modo molto dettagliato deducendo numerosi argomenti la cui fondatezza non può, a mio avviso, in ampia parte, essere esclusa prima facie. Orbene, nella sua replica, la Commissione si limita a rispondere a detti argomenti in maniera molto sintetica, senza, a mio avviso, utilmente replicare all'argomentazione dedotta dal governo spagnolo. Per tale ragione, ritengo che la Corte non disponga, in larga misura, degli elementi necessari per verificare l'esistenza dell'inadempimento dedotto dalla Commissione.

#### *1) Sulla questione dell'«assoluta assenza» di prescrizione (secondo aspetto)*

73. Per quanto attiene alla questione se la mancata o tardiva presentazione del Modello 720 comporti un'«imprescrittibilità», di per sé sproporzionata<sup>44</sup>, ritengo necessario, *in primo luogo*, precisare la portata della norma di cui trattasi.

74. In concreto, in caso di mancata presentazione del Modello 720 nei termini previsti, l'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società consentono all'amministrazione finanziaria di procedere a una rettifica fiscale in relazione ai redditi corrispondenti ad attivi siti all'estero rientranti nel patrimonio dei contribuenti anche se detti attivi sono stati acquisiti nel corso di un periodo di imposta che era già prescritto nel momento in cui l'amministrazione finanziaria ne è venuta a conoscenza. Tale circostanza si ricava dalla formulazione stessa delle disposizioni di cui trattasi e non è peraltro contestata dal governo spagnolo. In altre parole, il termine di prescrizione di quattro anni che consente a un contribuente in possesso di attivi siti in Spagna di sottrarsi all'imposizione, in forza del mero decorso di un periodo di quattro anni dal momento in cui gli attivi avrebbero dovuto essere dichiarati, non si applica agli attivi oggetto del Modello 720.

<sup>43</sup> V., segnatamente, sentenza del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).

<sup>44</sup> Osservo che, successivamente alla presentazione del ricorso per inadempimento di cui trattasi dinanzi alla Corte, quest'ultima ha ricevuto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna) (causa C-330/20). In detta domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio solleva, sostanzialmente, la medesima questione oggetto del caso di specie, vale a dire la proporzionalità della norma sulla prescrizione di cui all'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e la rilevanza, al riguardo, del regime di scambio delle informazioni.

75. In pratica, per tali attivi, le disposizioni succitate consentono all'amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica fiscale a prescindere dalla data di acquisto degli attivi interessati e senza limiti nel tempo. Esse hanno così per effetto un'«imprescrittibilità», come asserisce, correttamente, la Commissione. Osservo, a tal proposito, che le informazioni concernenti il principio dell'«actio nata», fornite dal governo spagnolo, non possono condurre a una conclusione diversa. Detto principio implica infatti, unicamente, che l'amministrazione finanziaria, ove sia in possesso di indizi in merito a un elemento imponibile, deve procedere alla rettifica dell'eventuale debito d'imposta entro un termine di quattro anni. Pertanto, anche applicando tale principio, applicazione che la Commissione non mi sembra peraltro contestare<sup>45</sup>, l'effetto di imprescrittibilità permane posto che l'amministrazione finanziaria può, fintantoché rispetti il termine di quattro anni, procedere alla rettifica fiscale, indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati<sup>46</sup>.

76. Per quanto attiene, *in secondo luogo*, alla proporzionalità di una siffatta regola che comporta un'ipotesi di «imprescrittibilità», occorre stabilire se essa sia *idonea* a garantire la realizzazione dell'obiettivo che essa persegue e non vada al di là di quanto è *necessario* per conseguirlo.

77. Quanto al primo punto, la Corte ha già stabilito che l'applicazione ad opera di uno Stato membro di un termine di rettifica fiscale prolungato nel caso di elementi imponibili detenuti o generati in un altro Stato membro contribuisce a garantire l'efficacia dei controlli fiscali e a contrastare l'evasione fiscale, dal momento che una siffatta disciplina può dissuadere i contribuenti detentori di tali beni dall'occultare al fisco i beni stessi o i redditi che ne ricavano, allo scopo di non esporsi successivamente ad una rettifica fiscale<sup>47</sup>. Tuttavia, nel caso di specie si deve osservare che il controverso termine di prescrizione trova applicazione unicamente in caso di mancata presentazione del Modello 720 nei termini previsti. Esso non si applica quindi in generale quando gli attivi sono collocati all'estero. Ciò detto, non sono certo che la norma di cui trattasi non sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito, come sostenuto dalla Commissione. È sì vero che i contribuenti che rispettano l'obbligo di informazione nei termini previsti mantengono il beneficio della prescrizione rispetto ad eventuali redditi occultati per acquistare i beni o i diritti di cui dispongono all'estero<sup>48</sup>. Tuttavia, se un contribuente vuole occultare taluni redditi, mi sembra poco probabile che intenda, in prima battuta, rispettare l'obbligo di informazione per poter beneficiare della prescrizione.

78. Per quanto attiene poi alla necessità del controverso termine di prescrizione, ritengo che la Commissione abbia dimostrato che esso va al di là di quanto è necessario per conseguire l'obiettivo perseguito, ma soltanto rispetto a determinati beni oggetto del Modello 720, vale a dire i nuovi conti bancari ai sensi della direttiva 2011/16 (in prosieguo: i «nuovi conti bancari»)<sup>49</sup>.

79. Più in particolare, come illustrerò nella sezione i), dalla giurisprudenza della Corte emerge, a mio avviso, che quando uno Stato membro dispone, o può disporre, in forza del sistema di scambio automatico e obbligatorio, di informazioni sui beni detenuti all'estero dai suoi contribuenti sufficienti per liquidare le imposte in misura adeguata, l'applicazione di un termine di prescrizione prolungato va al di là di quanto è necessario per conseguire l'obiettivo che esso

<sup>45</sup> La Commissione si limita infatti a sostenere che si tratta «di un caso di assoluta assenza di termine di prescrizione».

<sup>46</sup> Ad esempio, nulla impedisce che detta rettifica fiscale avvenga molti decenni dopo l'entrata degli attivi di cui trattasi nel patrimonio dei contribuenti se la data di detto evento è quella in cui l'amministrazione finanziaria viene a conoscenza della loro esistenza.

<sup>47</sup> Sentenze X e Passenheim-van Schoot, punti 51 e 52, e del 15 settembre 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punto 32).

<sup>48</sup> Tale aspetto, sottolineato dalla Commissione, è stato confermato dal governo spagnolo.

<sup>49</sup> La nozione di «nuovi conti» è definita nell'allegato I, sezione VIII, punto C.10, della direttiva 2011/16 come i conti finanziari aperti il 1° gennaio 2016 o successivamente.

persegue. A questo proposito, come illustrerò nella sezione ii), ritengo che la Commissione abbia sufficientemente dimostrato che, alla data del termine fissato nel parere motivato nel 2017, data che occorre prendere in considerazione ai fini della valutazione del ricorso<sup>50</sup>, l'amministrazione finanziaria spagnola disponeva, o poteva disporre, in forza della direttiva 2011/16, di informazioni sui nuovi conti bancari detenuti all'estero dai suoi contribuenti sufficienti per determinare imposte adeguate.

*i) Principi tratti dalla giurisprudenza*

80. A mio avviso, la Corte si è espressa in due filoni giurisprudenziali complementari e pertinenti nel caso di specie.

81. *In primo luogo*, la Corte si è pronunciata sulla necessità per uno Stato membro di applicare un termine di rettifica fiscale prolungato ove sospetti la dissimulazione di patrimoni imponibili detenuti in un altro Stato membro, e sull'impatto, al riguardo, degli strumenti di scambio di informazioni presenti a livello di Unione<sup>51</sup>. Occorre tuttavia osservare, come spiegherò in prosieguo, che detta giurisprudenza, da un lato, è stata emanata nel contesto specifico della precedente direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette<sup>52</sup>, che ha preceduto la direttiva di cui trattasi nel caso di specie. In particolare, come spiegherò più avanti, detta precedente direttiva si discosta da quella oggetto della presente causa in quanto non consentirebbe alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di ottenere, in maniera *automatica e obbligatoria*, informazioni relative ai suoi contribuenti. Dall'altro lato, la Corte si è pronunciata unicamente sull'applicazione di un termine di prescrizione *prolungato*, nello specifico di dodici anni, che ha giudicato come proporzionato, ma non ha affrontato la questione di un termine di prescrizione che abbia un «effetto di imprescrittibilità», come nel caso di specie.

82. Nella giurisprudenza di cui trattasi, la Corte, nello stabilire se un termine di prescrizione prolungato vada al di là di quanto necessario per conseguire detti obiettivi, ha distinto due ipotesi: la prima corrisponde alla situazione in cui gli elementi imponibili sono stati occultati e in cui le autorità finanziarie non dispongono di alcun indizio che consenta l'avvio di un'indagine, mentre la seconda riguarda il caso in cui dette autorità dispongono di informazioni relative a tali elementi imponibili<sup>53</sup>.

83. La Corte ha riconosciuto, in termini generali, la necessità di un termine di rettifica fiscale prolungato unicamente in detto primo caso. Essa ha quindi sostanzialmente ritenuto che in un siffatto caso, il primo Stato membro si trovasse, alla luce della direttiva 77/799, nell'impossibilità di rivolgersi alle autorità competenti dell'altro Stato membro per ottenere da queste ultime le informazioni necessarie ai fini di un corretto accertamento dell'importo dell'imposta<sup>54</sup>. Infatti, come sostanzialmente osservato dalla Corte, detta precedente direttiva non consentiva alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di ottenere, in modo automatico e obbligatorio,

<sup>50</sup> Secondo una giurisprudenza costante, l'esistenza di un inadempimento deve essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato. V. sentenza del 28 gennaio 2020, Commissione/Italia (Direttiva lotta contro i ritardi di pagamento) (C-122/18, EU:C:2020:41, punto 58 e giurisprudenza ivi citata). La data del termine fissato nel parere motivato del 15 febbraio 2017 era di due mesi a decorrere dal suo ricevimento da parte del governo spagnolo.

<sup>51</sup> Si tratta delle sentenze X e Passenheim-van Schoot e del 15 settembre 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), anch'esse invocate dalle parti.

<sup>52</sup> Direttiva del Consiglio del 19 dicembre 1977 (GU 1977, L 336, pag. 15).

<sup>53</sup> V. sentenze X e Passenheim-van Schoot, punti 62, 63 e 74, e del 15 settembre 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punto 33).

<sup>54</sup> V. sentenza X e Passenheim-van Schoot, punti 64 e 65.

dati bancari relativi ai propri contribuenti<sup>55</sup>. Per tale ragione, lo Stato membro interessato che non disponesse già di indizi tali da consentirgli di rivolgersi alle autorità competenti degli Stati membri ricorrendo alla reciproca assistenza non poteva ottenere le informazioni necessarie per stabilire l'importo esatto dell'imposta.

84. In una situazione siffatta, la Corte ha riconosciuto la necessità di un termine di rettifica fiscale prolungato poiché il rischio per un contribuente che beni e redditi occultati alle autorità finanziarie del proprio Stato membro di residenza siano scoperti è inferiore nel caso di beni e di redditi provenienti da un altro Stato membro rispetto al caso di beni e di redditi nazionali<sup>56</sup>.

85. Per quanto attiene alla seconda fattispecie, la Corte ha stabilito che, qualora le autorità finanziarie di uno Stato membro abbiano a disposizione indizi tali da consentire loro di rivolgersi alle autorità competenti di altri Stati membri, facendo ricorso alla reciproca assistenza prevista dalla direttiva 77/799, per ottenere da queste ultime autorità le informazioni necessarie per determinare l'importo esatto dell'imposta, non può essere giustificata l'applicazione, ad opera del primo Stato membro, di un termine di rettifica fiscale prolungato che non miri specificamente a consentire alle proprie autorità finanziarie di ricorrere utilmente a meccanismi di reciproca assistenza e che scatti non appena gli elementi imponibili di cui trattasi siano situati in un altro Stato membro<sup>57</sup>.

86. A questo riguardo, dall'altro filone giurisprudenziale si evince, *in secondo luogo*, che, quando i meccanismi di mutua assistenza esistenti tra le autorità degli Stati membri sono sufficienti per consentire a uno Stato membro di effettuare i controlli necessari, gli Stati membri non possono trarre da eventuali difficoltà riscontrate nel raccogliere le informazioni richieste o da carenze che possano prodursi nella cooperazione tra le rispettive amministrazioni finanziarie la giustificazione della restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, e ciò neppure se non è escluso che il summenzionato strumento di cooperazione non operi sempre in modo soddisfacente e senza ostacoli nella pratica<sup>58</sup>. In altre parole, se i meccanismi di assistenza reciproca esistenti tra le autorità degli Stati membri sono sufficienti per consentire a uno Stato membro di effettuare i controlli necessari, quest'ultimo deve accettare il fatto che il controllo in un altro Stato membro sia più difficile da eseguire che nel proprio territorio<sup>59</sup>.

87. A mio parere, ne deriva altresì che, laddove lo strumento di cooperazione non operi in maniera soddisfacente, con la conseguenza che uno Stato membro non riceve le informazioni dovute, spetta a quest'ultimo mettersi in contratto con lo Stato membro al fine di risolvere il problema e, se del caso, rivolgersi alla Commissione<sup>60</sup>. Per contro, uno Stato membro non può applicare un termine di prescrizione prolungato per porre rimedio al mancato ricevimento delle informazioni dovute.

<sup>55</sup> V., in tal senso, sentenza X e Passenheim-van Schoot, punti 64 e 65.

<sup>56</sup> V. sentenza X e Passenheim-van Schoot, punti 72 e 73.

<sup>57</sup> V. sentenze X e Passenheim-van Schoot, punti 74 e 75, e del 15 settembre 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punti 35 e 36).

<sup>58</sup> V., in particolare, sentenze del 28 gennaio 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punto 18); del 14 settembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punto 50), e del 23 gennaio 2014, Commissione/Belgio (C-296/12, EU:C:2014:24, punto 43).

<sup>59</sup> V., in tal senso, anche le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, paragrafi 54 e 55).

<sup>60</sup> Come ultima opzione, gli resta la possibilità di avviare un procedimento per inadempimento ai sensi dell'articolo 259 TFUE. V., in tal senso, sentenze del 27 aprile 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punto 46), e del 6 febbraio 2018, Altun e a. (C-359/16, EU:C:2018:63, punto 45).

88. Alla luce della giurisprudenza succitata, l'amministrazione finanziaria spagnola, ove sia in grado di ottenere attraverso lo scambio automatico e obbligatorio le informazioni necessarie per determinare il corretto importo dell'imposta, non può trarre da eventuali difficoltà riscontrate nel raccogliere le informazioni richieste o da carenze che possano prodursi nella cooperazione tra le rispettive amministrazioni finanziarie la giustificazione della restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato e prevedere in materia un termine di prescrizione prolungato.

89. A mio avviso, la distinzione operata dalla Corte è fondata. Infatti, quando l'amministrazione finanziaria ha, come unica fonte di informazioni in merito ai beni imponibili, il contribuente stesso, l'individuazione da parte dello Stato membro interessato dei beni occultati risulta più difficile rispetto al caso in cui detta amministrazione disponga di tali informazioni in forza del regime di scambio delle informazioni, il che giustifica l'applicazione di un termine di prescrizione prolungato.

90. Da quanto precede risulta che la necessità del termine di prescrizione di cui si controverte nella presente causa dipende, in primo luogo, dalla questione se lo scambio automatico e obbligatorio in forza della direttiva 2011/16 sia sufficiente a consentire all'amministrazione finanziaria spagnola di effettuare i controlli necessari per determinare il corretto importo dell'imposta. In caso affermativo, l'amministrazione finanziaria spagnola non può, diversamente da quanto da essa sostenuto, avvalersi di eventuali difficoltà per applicare un termine di prescrizione prolungato.

*ii) Lo scambio automatico e obbligatorio in forza della direttiva 2011/16 è sufficiente a consentire all'amministrazione finanziaria spagnola l'effettuazione dei necessari controlli?*

91. In merito a tale questione le parti hanno opinioni divergenti. La Commissione ritiene che la direttiva 2011/16 consentirebbe all'amministrazione finanziaria spagnola di ottenere le informazioni necessarie per effettuare controlli fiscali adeguati sui beni oggetto del Modello 720, mentre il governo spagnolo lo contesta.

92. A mio avviso, occorre distinguere tre ipotesi.

93. *In primo luogo*, le informazioni relative ai conti bancari di cui al Modello 720. Su questo punto, come correttamente osservato dalla Commissione, l'articolo 8, paragrafo 3 bis, lettera a), della direttiva 2011/16, in combinato disposto con gli allegati I e II cui detta disposizione rimanda, impone agli Stati membri di scambiarsi automaticamente le informazioni relative ai conti finanziari<sup>61</sup> affinché possano effettuare i controlli necessari per determinare il corretto importo dell'imposta nelle situazioni transfrontaliere<sup>62</sup>. Queste informazioni devono essere dichiarate dalle istituzioni finanziarie di ciascuno Stato membro all'autorità competente affinché quest'ultima le comunichi agli altri Stati membri.

94. Il governo spagnolo ha dedotto due argomenti diretti a dimostrare perché la disposizione di cui trattasi non consentirebbe però all'amministrazione finanziaria di disporre delle informazioni di cui trattasi.

<sup>61</sup> Quanto alle informazioni specifiche, v. paragrafo 51 delle presenti conclusioni.

<sup>62</sup> V., in tal senso, considerando 1, 2 e 10 della direttiva 2011/16.

95. A tal riguardo, va respinto l'argomento tratto dal principio delle «informazioni disponibili». Si deve constatare che le informazioni relative ai conti finanziari non sono soggette alla condizione della disponibilità delle informazioni richieste<sup>63</sup>. Per quanto concerne poi l'argomento relativo ai conti preesistenti, nutro forti dubbi che esso comporti, in pratica, che gli Stati membri non ricevano le informazioni di cui trattasi. Orbene, la Commissione non ha esposto alcuna contro-argomentazione su questo punto e ritengo quindi che essa non abbia fornito gli elementi richiesti dalla giurisprudenza<sup>64</sup> che consentono di verificare l'esistenza di un qualche inadempimento al riguardo<sup>65</sup>.

96. Ritengo pertanto che, esclusivamente in relazione ai nuovi conti bancari, la Commissione abbia fornito prova sufficiente del fatto che l'amministrazione finanziaria spagnola dispone delle informazioni necessarie. Ne consegue che l'applicazione del termine di prescrizione controverso va al di là di quanto necessario per quanto riguarda dette categorie di attivi<sup>66</sup>.

97. Per quanto concerne poi i conti preesistenti, la durata del termine di prescrizione controverso applicabile a detti attivi non mi sembra sproporzionata.

98. Ricordo infatti che, ad oggi, la Corte si è pronunciata unicamente, nella sentenza X e Passenheim-van Schoot, sulla proporzionalità in concreto di un termine di prescrizione prolungato di dodici anni, oggetto di detta causa, che essa ha giudicato proporzionato<sup>67</sup>.

99. Nella presente causa, la Corte è chiamata a pronunciarsi sulla questione se uno Stato membro, nel caso di attivi occultati all'estero di cui esso non ha avuto conoscenza, possa procedere alla rettifica fiscale anche indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati e, quindi, senza limiti di tempo. Ritengo che sia così. Osservo infatti, da una parte, che le ragioni invocate dalla Corte nella sentenza X e Passenheim-van Schoot, nell'ammettere la necessità per gli Stati membri di applicare un termine di prescrizione prolungato<sup>68</sup>, possono essere trasposte anche al caso di specie. Dall'altra parte, tenuto conto del livello di armonizzazione ad oggi raggiunto nel settore della fiscalità, che è molto limitato, e della necessità per gli Stati membri di contrastare

<sup>63</sup> V. considerando 10 della direttiva 2011/16. Quanto ai due argomenti dedotti dal governo spagnolo, si veda il paragrafo 69 delle presenti conclusioni.

<sup>64</sup> V. paragrafo 71 delle presenti conclusioni.

<sup>65</sup> Osservo che l'argomento dedotto dal governo spagnolo in relazione ai conti preesistenti figura nella sua controreplica sotto forma di un rinvio alla risposta data dal governo spagnolo al parere motivato della Commissione. La Commissione, pur non avendo avuto la possibilità di rispondere alla controreplica, dal momento che quest'ultima conclude il procedimento scritto dinanzi alla Corte, è tuttavia venuta a conoscenza di detto argomento del governo spagnolo e ha quindi avuto occasione di replicarvi.

<sup>66</sup> Nello specifico, il carattere sproporzionato del termine di prescrizione controverso si concretizza quando l'amministrazione finanziaria spagnola *non ottiene* dagli altri Stati membri informazioni in merito ai nuovi conti finanziari dei propri contribuenti in forza delle disposizioni succitate, benché dette informazioni avrebbero dovuto essere fornite. In tali situazioni, l'applicazione del principio dell'«actio nata» implica così la mancata decorrenza del termine di rettifica fiscale di quattro anni, benché, in linea con la giurisprudenza succitata, l'amministrazione finanziaria non possa trarre dalle difficoltà riscontrate nel raccogliere le informazioni richieste o da carenze che possano prodursi nella cooperazione tra le rispettive amministrazioni finanziarie degli Stati membri la giustificazione della restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Per contro, se le informazioni sono *effettivamente fornite*, ad esempio prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione del Modello 720, l'effetto della regola dell'«actio nata» non comporterà, in tal caso, alcuna proroga reale del termine di prescrizione rispetto al termine applicabile nelle situazioni interne.

<sup>67</sup> Nello specifico, essa ha ritenuto che il termine di cui trattasi fosse proporzionato in quanto la scelta di uno Stato membro di limitare detto termine nel tempo e di definire tale limite in funzione del termine applicabile per le azioni penali aventi ad oggetto il reato di frode fiscale non appare sproporzionata (sentenza X e Passenheim-van Schoot, punto 69).

<sup>68</sup> V., a tale proposito, paragrafi 83, 84 e 89 delle presenti conclusioni.

l'evasione fiscale, riconosciuta anche dalla Corte, ritengo che questi ultimi dispongano di un ampio margine di discrezionalità in questo settore, ivi compresa quella di applicare la regola di cui trattasi<sup>69</sup>.

100. *In secondo luogo*, vi è la categoria di attivi considerata nel Modello 720 che è oggetto di scambi automatici in forza dell'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 2011/16<sup>70</sup>. Con riferimento a detta categoria di attivi, il governo spagnolo afferma correttamente che lo scambio automatico è subordinato al principio delle «informazioni disponibili»<sup>71</sup>. Detto principio comporta, sostanzialmente, che gli Stati membri siano tenuti a condividere solo le informazioni disponibili nelle rispettive banche dati nazionali. Non è richiesta nessun'altra raccolta di dati oltre a quella compiuta dalle amministrazioni finanziarie per fini fiscali interni.

101. Pur riconoscendo quindi che lo scambio automatico per detta categoria di attivi può essere, in linea di principio, limitato, dubito fortemente che sia così per tutti gli attivi considerati, come sostiene il governo spagnolo. L'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 2011/16 comprende infatti cinque categorie di beni e, quantomeno per i beni immobili, mi sembra poco probabile che gli Stati membri non dispongano delle informazioni necessarie affinché lo Stato membro interessato possa determinare il corretto importo dell'imposta<sup>72</sup>.

102. Ciò detto, la Commissione non ha replicato alle suddette affermazioni del governo spagnolo e, a mio avviso, non ha quindi fornito argomenti che consentono alla Corte di respingerli con certezza<sup>73</sup>. Ne consegue che la Commissione non ha fornito la richiesta prova del fatto che, rispetto a detta categoria di beni, l'amministrazione finanziaria spagnola è in grado di effettuare i controlli necessari. Inoltre, per i motivi sopra illustrati nei paragrafi da 97 a 99, ritengo che per detta categoria di attivi il controverso termine di prescrizione non vada al di là di quanto necessario.

103. *In terzo luogo*, venendo alle informazioni che non sono oggetto della direttiva 2011/16<sup>74</sup>, l'amministrazione finanziaria spagnola non riceve, per detta categoria di attivi, alcuna informazione in modo sistematico e automatico in forza di tale direttiva. Per i motivi sopra illustrati nei paragrafi da 97 a 99, ritengo che per detta categoria di attivi il controverso termine di prescrizione non vada al di là di quanto necessario.

<sup>69</sup> Osservo che, tenuto conto del principio dell'«*actio nata*», l'autorità finanziaria, ove disponga di indizi in merito a un elemento imponibile, deve procedere alla rettifica dell'eventuale debito d'imposta entro un termine di quattro anni. Posto che detto termine è identico a quello applicabile in situazioni interne, non si tratta di un termine di rettifica fiscale prolungato che non mira specificamente a consentire alle proprie autorità finanziarie di ricorrere utilmente a meccanismi di reciproca assistenza e che scatta non appena gli elementi imponibili di cui trattasi siano situati in un altro Stato membro, come menzionato dalla Corte nella sentenza X e Passenheim-van Schoot.

<sup>70</sup> Si tratta dei diritti o dei contratti di assicurazione sulla vita di cui all'articolo 8, paragrafo 1, lettera c), della direttiva de qua, e dei beni immobili di cui al punto e), di detto paragrafo 1.

<sup>71</sup> Così, in forza dell'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 2011/16, l'autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, «le informazioni disponibili». A tal riguardo, l'articolo 3, punto 9, della direttiva di cui trattasi precisa che le informazioni disponibili ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva de qua sono le informazioni contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni, consultabili in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro.

<sup>72</sup> Per quanto attiene ai beni immobili, gli Stati membri dispongono di norma di registri contenenti tutte le informazioni pertinenti.

<sup>73</sup> V., per analogia, sentenza del 12 luglio 2012, Commissione/Germania (C-562/10, EU:C:2012:442, punti 53 e 61).

<sup>74</sup> V., in merito a dette informazioni, le note 30 e 40 delle presenti conclusioni.

104. Per concludere, a mio parere la Commissione ha fornito la prova del carattere sproporzionato del termine di prescrizione solo con riferimento alla categoria delle informazioni relative ai nuovi conti bancari. Propongo quindi alla Corte di accogliere la prima censura nella misura in cui il governo spagnolo ha previsto il controverso termine di prescrizione per detta categoria di attivi.

2) *Sull'esistenza di una presunzione assoluta di evasione fiscale (primo aspetto)*

105. Per quanto attiene all'esistenza di una presunzione assoluta di evasione fiscale, ritengo si debbano respingere gli argomenti dedotti dalla Commissione.

106. È vero che l'istituto della presunzione di evasione fiscale non può fondarsi sul solo fatto che la situazione di un contribuente comporta un elemento di estraneità<sup>75</sup>. Una disposizione che presume l'esistenza di una condotta fraudolenta per la sola ragione che ricorrono le condizioni da essa enunciate, senza concedere al contribuente alcuna possibilità di confutare tale presunzione, eccede peraltro, in linea di principio, quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti<sup>76</sup>.

107. Ciò detto, la Commissione non ha tuttavia dimostrato che, nella specie, si tratterebbe di una presunzione assoluta di evasione fiscale.

108. Occorre in primo luogo constatare che l'impossibilità di avvalersi di un termine di prescrizione non rileva rispetto alla possibilità di confutare una presunzione di evasione fiscale<sup>77</sup>. In secondo luogo, e al di là della questione della prescrizione, resta da stabilire se il contribuente possa tuttavia sottrarsi all'applicazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società e quindi evitare l'inclusione nella base imponibile dell'imposta di importi corrispondenti al valore dei beni o dei diritti siti all'estero, ove dette somme siano state sì assoggettate a imposta, ma il contribuente non sia o non sia più in grado di provare che sono state dichiarate. A tal proposito, i punti controversi tra le parti si ricollegano sostanzialmente alla portata della disciplina di cui trattasi, sia sul piano normativo sia sul piano della sua attuazione<sup>78</sup>.

109. Ricordo a questo proposito che, per quanto attiene segnatamente all'attuazione di una disposizione nazionale, la dimostrazione di un inadempimento di Stato richiede la produzione di elementi di prova di natura specifica rispetto a quelli abitualmente presi in considerazione nell'ambito di un ricorso per inadempimento avente unicamente ad oggetto il contenuto di una disposizione nazionale. Ciò considerato, l'inadempimento può essere provato soltanto attraverso

<sup>75</sup> V., in tal senso, ad esempio, sentenze dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punto 51), del 5 maggio 2011, Commissione/Portogallo (C-267/09, EU:C:2011:273, punti da 33 a 49), e del 7 novembre 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punto 60).

<sup>76</sup> V., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punto 82); del 5 luglio 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punto 50); del 3 ottobre 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punto 37), e del 26 febbraio 2019, X (Società intermedie stabilite in paesi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punto 88).

<sup>77</sup> Infatti, per sua natura, il beneficio della prescrizione consente unicamente di precludere gli effetti che dovrebbero scaturire dall'applicazione della presunzione; si tratta quindi di un aspetto diverso, posto che l'accertamento dell'evasione, in sé, permane. Il fatto che le disposizioni interessate non consentono di sottrarsi automaticamente alla presunzione di evasione fiscale per la mera ragione che si tratta di attivi acquisiti nel corso di un periodo d'imposta prescritto non equivale, quindi, di per sé, a una presunzione assoluta di evasione.

<sup>78</sup> La Commissione richiama così, su questo punto, sia la formulazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, sia taluni esempi di concreta applicazione della normativa de qua. V. paragrafo 43 delle presenti conclusioni.

una dimostrazione sufficientemente documentata e circostanziata della pratica rimproverata alle autorità amministrative e/o giudiziarie nazionali e attribuibile allo Stato membro di cui trattasi<sup>79</sup>.

110. Per quanto attiene alla portata della normativa di cui trattasi, ritengo che il governo spagnolo abbia spiegato in maniera convincente, rinviando a numerose disposizioni sull'onere della prova e a una sentenza in materia, che detto onere grava sull'amministrazione finanziaria, cosicché se il contribuente non conserva la documentazione comprovante l'intervenuta dichiarazione a fini fiscali dei redditi utilizzati per acquistare i propri attivi ciò non comporta automaticamente che detto contribuente è titolare di plusvalenze patrimoniali non giustificate ai sensi dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche<sup>80</sup>. La Commissione non ha fornito prove che consentano di respingere tale spiegazione. In particolare, la formulazione della suddetta disposizione non osta, di per sé, all'interpretazione sostenuta dal governo spagnolo. Per quanto concerne poi la prassi dell'amministrazione finanziaria, occorre constatare che l'indicazione, da parte della Commissione, di taluni «esempi di applicazione concreta», senza ulteriori precisazioni, non soddisfa i criteri di una dimostrazione sufficientemente documentata e circostanziata della pratica rimproverata.

111. Ne consegue che la Commissione non ha fornito la prova necessaria per dimostrare l'esistenza di una presunzione assoluta di evasione fiscale.

112. Per concludere, propongo alla Corte di accogliere parzialmente la prima censura poiché, nella misura in cui, in caso di mancato adempimento o di adempimento tardivo dell'obbligo di informazione relativo ai nuovi conti bancari, l'amministrazione finanziaria può effettuare una rettifica del debito d'imposta che ne risulta indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'accordo SEE.

## ***2. Sulla sanzione proporzionale del 150% (seconda censura)***

113. Con la sua seconda censura, la Commissione afferma che «l'imposizione automatica di una sanzione proporzionale del 150%, applicabile nei casi di inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e i diritti situati all'estero o della presentazione tardiva del Modello 720», integra una restrizione sproporzionata.

### ***a) Normativa di cui trattasi***

114. La presente censura verte sulla norma contenuta in due disposizioni aggiuntive alla legge n. 7/2012. Tali disposizioni sanzionano l'infrazione fiscale risultante dall'applicazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'analoga norma contenuta nell'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società. A questo proposito, la prima disposizione aggiuntiva alla legge n. 7/2012 prevede che l'applicazione delle disposizioni di cui trattasi «comporti l'infrazione fiscale» che sarà considerata come «molto grave» e sanzionata con una sanzione del 150%. La sanzione sarà calcolata sulla base dell'importo dell'imposta applicabile al valore dei beni e dei diritti di cui trattasi.

<sup>79</sup> V. sentenza del 12 maggio 2005, Commissione/Belgio (C-287/03, EU:C:2005:282, punto 28).

<sup>80</sup> Osservo come, nelle proprie argomentazioni, il governo spagnolo citi unicamente l'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Trattandosi di principi generali, le intendo tuttavia come riferite anche all'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società.

## ***b) Argomenti delle parti***

### *1) Argomenti della Commissione*

115. Secondo la Commissione, la sanzione proporzionale del 150% sarebbe sproporzionata sia in considerazione della sua severità sia del suo carattere automatico e non modulabile.

116. Per quanto attiene alla severità della sanzione, l'aliquota del 150% sarebbe nettamente superiore all'aliquota delle sanzioni progressive applicabili in caso di tardiva presentazione della dichiarazione fiscale, posto che il livello di queste ultime si attesterebbe sul 5%, 10%, 15% e 20%, a seconda che il ritardo sia pari, rispettivamente, a 3, 6, 12 mesi o superiore a 12 mesi<sup>81</sup>. Si dovrebbero comparare tali aliquote più contenute con l'aliquota della sanzione proporzionale del 150% poiché, nei due casi, si tratta di conseguenze che comporta la presentazione fuori termine di una dichiarazione relativa a redditi imponibili. Ciò detto, le maggiorazioni più contenute sarebbero collegate a una dichiarazione fiscale direttamente connessa all'*obbligo di pagamento*, mentre la sanzione più pesante del 150% sarebbe associata alla dichiarazione informativa di cui al Modello 720, che integrerebbe un semplice *obbligo formale* di comunicare informazioni che, di norma, non comporta alcuna imposizione.

117. Per quanto attiene al carattere automatico e non modulabile della sanzione, la Commissione osserva, *in primo luogo*, che la sanzione del 150% non può essere in alcun modo adeguata, dal momento che detta aliquota si applica a prescindere dal livello di informazioni cui le autorità fiscali nazionali hanno accesso<sup>82</sup>, dalla data di acquisto degli attivi di cui trattasi (prima o nel corso di un periodo di imposta prescritto) e dalla condotta del contribuente che, lungi dall'aver omesso in tutti i casi di adempiere l'obbligo di informazione, potrebbe averlo semplicemente fatto in ritardo.

118. Quanto alla facoltà di regolarizzazione riconosciuta nella risposta all'interpello del 6 giugno 2017, invocata dal governo spagnolo, la Commissione osserva che, in forza di essa, un contribuente che non abbia adempiuto l'obbligo di dichiarazione può regolarizzare la propria posizione nel quadro di un'autoliquidazione fuori termine dell'imposta sui redditi delle persone fisiche accompagnata dal pagamento dell'imposta corrispondente. In tal caso, in luogo della sanzione del 150%, è applicata una maggiorazione di imposta del 20%. Orbene, la risposta all'interpello di cui trattasi non può essere presa in considerazione in quanto, da una parte, non avrebbe forza di legge e la legge n. 7/2012, che costituisce il quadro giuridico in cui si colloca l'obbligo di presentazione del Modello 720, non consentirebbe di concludere per l'esistenza di una siffatta facoltà. Dall'altra parte, detta risposta sarebbe stata pubblicata dopo il parere motivato della Commissione, circostanza questa che osterebbe a una sua presa in considerazione. Quanto alla prassi seguita dall'amministrazione finanziaria prima della pubblicazione della risposta di cui trattasi, la possibilità di sostituire la sanzione del 150% con una sovrattassa del 20% non mi sembra essere stata applicata da detta amministrazione in maniera uniforme, ma piuttosto caso per caso. Dalle informazioni di cui la Commissione dispone risulterebbe che, prima della pubblicazione della risposta de qua, poteva accadere, in talune ipotesi di tardiva presentazione del Modello 720, che la sanzione del 150% venisse applicata al titolare di beni e diritti all'estero per il solo fatto che non era in grado di giustificare di aver debitamente assolto, in tempo utile, l'imposta sui redditi corrispondenti.

<sup>81</sup> Si tratta dell'articolo 27 del codice generale dei tributi.

<sup>82</sup> Come spiegato nei paragrafi da 47 a 57 delle presenti conclusioni, nel quadro della sua prima censura, la Commissione reputa che gli Stati membri dispongano, in forza della direttiva 2011/16, di mezzi sufficienti per ottenere le informazioni sui beni e sui diritti detenuti all'estero necessarie per procedere ad adeguati controlli fiscali.

119. *In secondo luogo* e al pari di quanto accade per la qualificazione degli attivi siti all'estero come plusvalenze patrimoniali non giustificate, in caso di mancato adempimento dell'obbligo di dichiarazione, ove il titolare dei beni non fosse in grado di dimostrare che gli attivi corrispondono a redditi dichiarati e assoggettati a imposizione, l'amministrazione finanziaria non effettuerebbe alcuna specifica indagine, il che sfocerebbe in una presunzione assoluta di evasione fiscale.

120. *In terzo luogo*, la Commissione reputa altresì sproporzionato che la sanzione del 150%, l'assoggettamento a imposta dei redditi di cui trattasi e le sanzioni forfettarie siano applicati tutti simultaneamente, senza tener conto del debito d'imposta complessivo che ne deriva. In particolare, possono verificarsi casi in cui il debito d'imposta complessivo supera il valore dei beni e dei diritti imponibili. La Commissione rinvia ai «casi portati a [sua] conoscenza» e cita due esempi di applicazione simultanea delle sanzioni.

## 2) *Argomenti del governo spagnolo*

121. Il governo spagnolo osserva anzitutto, da parte sua, che la proporzionalità delle sanzioni, che si tratti della sanzione proporzionale del 150% o delle sanzioni forfettarie, rientrerebbe nella valutazione esclusiva dei giudici nazionali posto che esse non sono oggetto di armonizzazione a livello europeo.

122. Ciò detto, per quanto attiene *in primo luogo*, alla severità della sanzione, quella pari al 150% e le maggiorazioni più contenute invocate dalla Commissione non sarebbero, anzitutto, tra loro comparabili. Soltanto la prima avrebbe un carattere sanzionatorio diretto a contrastare la condotta del contribuente che si limita a conformarsi all'obbligo di informazione *senza* regolarizzare l'imposta corrispondente, mentre le seconde avrebbero quale unica finalità quella di stimolare i contribuenti a rispettare i termini fissati e di indennizzare lo Stato per il danno subito in ragione del tardivo pagamento dell'imposta.

123. Inoltre, il fatto che la risposta all'interpello del 6 giugno 2017 è posteriore al parere motivato non dovrebbe ostare a che l'interpretazione in essa contenuta sia presa in considerazione. Infatti, da un lato, le risposte agli interpelli si limiterebbero a interpretare le disposizioni e non sarebbe possibile modificarle o rettificarle. Di conseguenza, la risposta all'interpello non introdurrebbe alcuna nuova disposizione applicabile e gli effetti favorevoli per il contribuente retroagirebbero alla data di entrata in vigore della disposizione. D'altro canto, non è corretto considerare che la facoltà di regolarizzazione non è prevista nella legge. Detta facoltà e i suoi effetti sarebbero infatti riconosciuti, in termini generali, nell'articolo 27 e nell'articolo 179, paragrafo 3, del codice generale dei tributi. Da tale normativa, che sarebbe quella presa in considerazione nella risposta all'interpello, emergerebbe che, fatte salve eventuali sovrattasse, sarebbe possibile presentare rettifiche tardive volontarie senza applicazione di sanzioni per mancato pagamento. La normativa di cui trattasi si applicherebbe a tutte le dichiarazioni fiscali, compresa la regolarizzazione di beni siti all'estero ed era già in vigore alla data di adozione della legge n. 7/2012. La possibilità di procedere a una regolarizzazione sarebbe pertanto già esistita prima della pubblicazione della risposta all'interpello. Per quanto attiene, dall'altro lato, alle affermazioni della Commissione in merito alla prassi seguita prima della pubblicazione della risposta de qua, essa si limiterebbe a sostenere che la facoltà di regolarizzazione non sarebbe applicata in maniera uniforme senza fornire al riguardo alcuna prova concreta.

124. Le condizioni risultanti dal principio di proporzionalità sancito nel diritto spagnolo<sup>83</sup> consentirebbero peraltro all'amministrazione anche di modulare le sanzioni per garantire che siano in linea con le infrazioni cui sono applicabili.

125. Inoltre, la sanzione proporzionale del 150% non punirebbe la violazione di un semplice obbligo di dichiarazione, bensì l'occultamento di redditi e il ripetuto mancato pagamento dell'imposta dovuta, in altre parole, atti di evasione fiscale. Posto che la sanzione di cui trattasi mira a punire la condotta del contribuente, andrebbe escluso un adeguamento della sua aliquota in ragione del livello di informazioni che i terzi possono fornire all'amministrazione finanziaria.

126. *In secondo luogo*, il governo spagnolo contesta il carattere automatico della sanzione. Da una parte, esso ricorda che ai fini dell'applicazione di detta sanzione devono essere necessariamente soddisfatti gli elementi costitutivi dell'infrazione e che l'onere della prova a tale riguardo grava sull'amministrazione<sup>84</sup>. Dall'altra, a suo avviso, l'amministrazione finanziaria deve altresì dimostrare la colpevolezza del contribuente, come emerge, segnatamente, dagli articoli 178, 179 e 183, paragrafo 1, del codice generale dei tributi. A suo parere, nel sistema fiscale e amministrativo spagnolo, le sanzioni non possono essere applicate in maniera automatica; in particolare, le sanzioni richiedono che la colpevolezza sia stata sufficientemente giustificata e motivata, fermo restando che l'onere di fornire la prova dei fatti e della colpevolezza grava interamente ed esclusivamente sull'amministrazione in forza del principio della presunzione di innocenza. A seguito della creazione del Modello 720, solo il 7,6% dei casi di tardiva presentazione della dichiarazione avrebbe comportato l'applicazione di una sanzione fiscale.

127. Pertanto, la colpevolezza dovrebbe necessariamente essere oggetto di una specifica motivazione ed essere comprovata mediante elementi di fatto sufficientemente chiari e dettagliati che ricomprendano il ragionamento che ha consentito di ravvisarne la sussistenza. A titolo esemplificativo, il governo spagnolo rinvia a una decisione giurisdizionale<sup>85</sup> con cui la sanzione applicata è stata annullata in quanto la motivazione della colpevolezza contenuta nella decisione con cui è stata inflitta la sanzione de qua è stata ritenuta insufficiente. Esso elenca altresì una serie di dati volti sostanzialmente a dimostrare che l'applicazione della sanzione di cui trattasi sarebbe sempre soggetta a valutazione: su 781 procedimenti di controllo, solo 296 sarebbero sfociati in procedimenti sanzionatori e, tra questi, 108<sup>86</sup> avrebbero comportato l'applicazione della sanzione proporzionale del 150% da parte dell'amministrazione finanziaria. La normativa non comporterebbe quindi alcuna presunzione di evasione fiscale.

128. *In terzo luogo*, per giustificare la proporzionalità della sanzione, il governo spagnolo afferma, da una parte, che essa può essere confrontata unicamente con altre sanzioni che puniscono l'occultamento reiterato e sistematico di beni, le quali prevedono sanzioni comprese tra il 100% e il

<sup>83</sup> Il governo spagnolo osserva che, in termini generali, nella normativa amministrativa in materia di sanzioni il principio di proporzionalità è disciplinato nell'articolo 29 della Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (legge 40/2015 sul regime giuridico del settore pubblico), il cui paragrafo 4 dispone che, «[q]uando l'equilibrio richiesto tra la sanzione da infliggere e la gravità del fatto costitutivo dell'infrazione e le circostanze specifiche lo giustificano, l'organo competente a pronunciarsi può applicare una sanzione meno severa». Nel settore tributario, il principio di proporzionalità è preso in considerazione in termini più specifici nelle seguenti disposizioni: a) nell'articolo 3 del codice generale dei tributi, dal titolo «Principi in materia di organizzazione e applicazione del sistema fiscale», il cui paragrafo 2 stabilisce che «[l]'applicazione del sistema fiscale si fonda sui principi di proporzionalità», e b) nell'articolo 178 del codice generale dei tributi, dal titolo «Principi disciplinanti il potere sanzionatorio in materia fiscale», il cui secondo comma stabilisce che «[si] applicano, segnatamente, i principi di legalità, di punibilità, di responsabilità, di proporzionalità e di non concorrenza».

<sup>84</sup> V., a tal riguardo, paragrafi da 59 a 61 delle presenti conclusioni.

<sup>85</sup> Decisione del Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunale economico-amministrativo centrale), prima sezione, del 14 febbraio 2019 (R.G. 529/2016).

<sup>86</sup> Osservo che sussiste un'incertezza quanto al numero di fascicoli in cui ha trovato applicazione la sanzione del 150%. Nelle sue osservazioni il governo spagnolo si è infatti riferito una volta a 108 fascicoli, e una volta a 129.

150%<sup>87</sup>. La sanzione del 150% rientrerebbe pertanto nei limiti previsti in termini generali nel codice generale dei tributi per i casi gravi di mancato assolvimento del debito d'imposta. Peraltro, in generale, nei casi più gravi, come quelli di reati contro il fisco, la sanzione potrebbe arrivare addirittura al 600% dell'importo non versato<sup>88</sup>. Dall'altra, la sua aliquota del 150% potrebbe essere ridotta in caso di accordo (30%) o di celere pagamento (25%), e la sanzione potrebbe quindi essere ridotta sino al 78,75%.

129. L'affermazione della Commissione in merito a una (asserita) «applicazione simultanea» dell'infrazione formale per mancata presentazione del Modello 720 e dell'infrazione sostanziale per la regolarizzazione di una plusvalenza patrimoniale ingiustificata sarebbe peraltro errata. Infatti, ove l'amministrazione finanziaria dimostri che la condotta del contribuente è colposa, occorrerebbe applicare la sanzione sostanziale, posto che quella formale è da quest'ultima assorbita in forza dell'articolo 180, paragrafo 1, del codice generale dei tributi<sup>89</sup>. Secondo il governo spagnolo, lo stretto legame tra la regolarizzazione della plusvalenza patrimoniale non giustificata e la mancata presentazione del Modello 720 implica che esse non possano essere valutate separatamente, ma debbano essere considerate come un'unità ai fini dell'infrazione in ragione del concorso tra gli strumenti.

### *c) Analisi*

130. Preciso anzitutto che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo spagnolo, si deve riconoscere la competenza della Corte a valutare le censure sollevate dalla Commissione in merito alla proporzionalità delle sanzioni<sup>90</sup>.

131. A fondamento della sua seconda censura, la Commissione ha sollevato vari argomenti tra loro differenti e diretti, ciascuno di essi, a dimostrare il carattere sproporzionato della sanzione del 150%. Benché, a mio avviso, occorra respingere la maggior parte di questi argomenti (sezione 1), ritengo che, alla luce della conclusione che propongo di accogliere in merito alla prima censura della Commissione, occorra accogliere l'argomento relativo al carattere sproporzionato del termine di prescrizione (sezione 2).

#### *1) Argomenti sollevati dalla Commissione diversi da quello relativo al carattere sproporzionato del termine di prescrizione*

132. Gli argomenti sollevati dalla Commissione su questo punto vertono, in ampia misura, sulla natura e sulla portata della sanzione, che sono tuttavia contestate dal governo spagnolo. Per valutare tali argomenti [sezione ii)], occorre, quindi, in primo luogo, chiarire questi due aspetti [sezione i)].

<sup>87</sup> Si tratterebbe dell'articolo 191, paragrafo 4, del codice generale dei tributi.

<sup>88</sup> Il governo spagnolo rinvia all'articolo 305 della Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (legge generale sul codice penale), del 23 novembre 1995 (BOE n. 281, del 24 novembre 1995).

<sup>89</sup> La disposizione di cui trattasi stabilisce che «[u]na medesima azione o omissione considerata come criterio ai fini della graduazione di un'infrazione o come circostanza che determina la qualificazione di un'infrazione come grave o molto grave non può essere sanzionata come infrazione indipendente».

<sup>90</sup> Benché, in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni, gli Stati membri possano scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, essi sono tuttavia tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto, segnatamente, del principio di proporzionalità. V., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punto 67 e giurisprudenza ivi citata).

*i) Sulla natura e sulla portata della sanzione*

133. Anzitutto, e contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, mi sembra chiaro che la sanzione del 150% non punisce l'inadempimento di un semplice obbligo *formale*, bensì l'inadempimento di un obbligo *sostanziale*. Infatti, come osserva il governo spagnolo senza peraltro essere contraddetto dalla Commissione, l'inflizione della sanzione di cui trattasi presuppone l'applicazione dell'articolo 39, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche e della norma contenuta nell'articolo 121, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulle società, il che significa che il contribuente possiede all'estero beni rispetto ai quali non ha assolto l'imposta che avrebbe dovuto versare. A questo riguardo, osservo che, come previsto dalla formulazione stessa della prima disposizione aggiuntiva alla legge n. 7/2012, la sanzione del 150% è calcolata sulla base dell'importo dell'imposta dovuta ed è quindi direttamente collegata all'obbligo sostanziale di pagamento dell'imposta. Il mancato adempimento dell'obbligo formale di presentazione del Modello 720 è sanzionato peraltro con altri mezzi, vale a dire mediante le sanzioni forfettarie che sono oggetto della terza censura sollevata dalla Commissione<sup>91</sup>.

134. Ritengo inoltre che gli argomenti sollevati dalla Commissione non consentano di respingere la spiegazione fornita dal governo spagnolo secondo cui, ai fini dell'applicazione della sanzione, l'amministrazione finanziaria deve altresì provare la colpa del contribuente. In particolare, il fatto che le due disposizioni aggiuntive alla legge n. 7/2012 non contengano, esse stesse, un'esplicita disciplina della colpevolezza non implica assolutamente che una siffatta disciplina non sia applicabile, posto che essa è chiaramente prevista dalla normativa, come dimostrato dal governo spagnolo. La Commissione non ha quindi dimostrato, come richiesto, che la sanzione sarebbe inflitta in modo automatico in caso di inadempimento degli obblighi connessi al Modello 720. La Commissione non ha pertanto fornito la prova della mancata presa in considerazione della condotta del contribuente ai fini dell'applicazione della sanzione, né del fatto che si tratta di una presunzione assoluta di evasione fiscale.

135. Infine, per quanto attiene all'asserito carattere non modulabile della sanzione, i punti oggetto di controversia tra le parti riguardano, in primo luogo, la possibilità di regolarizzare il debito, come descritta nella risposta all'interpello del 6 giugno 2017 e, in secondo luogo, la questione del cumulo delle sanzioni<sup>92</sup>.

136. Per quanto riguarda il primo punto, osservo che, ai sensi della sua formulazione, la prima disposizione aggiuntiva alla legge n. 7/2012 prevede, in maniera fissa, una sanzione del 150%. Orbene, il governo spagnolo ha spiegato che, malgrado tale formulazione, la facoltà di procedere all'autoliquidazione è prevista, in termini generali, nell'articolo 27 e nell'articolo 179, paragrafo 3, del codice generale dei tributi, che si applicherebbero anche al Modello 720 a partire dalla sua entrata in vigore. Alla luce di tali disposizioni, che hanno forza di legge, il fatto che la risposta all'interpello sia entrata in vigore successivamente al termine fissato nel parere motivato mi sembra irrilevante<sup>93</sup>. A mio avviso, la Commissione non ha fornito altri elementi di prova che consentano di escludere detta applicazione. In particolare, il fatto che, secondo le informazioni fornite dalla Commissione, «poteva accadere in talune ipotesi» che la sanzione del 150% venisse

<sup>91</sup> V., a tal riguardo, paragrafi 144 e 145 delle presenti conclusioni.

<sup>92</sup> Per contro, è pacifico che le informazioni di cui l'amministrazione dispone non saranno prese in considerazione.

<sup>93</sup> Come spiegato alla nota 50 delle presenti conclusioni, l'esistenza di un inadempimento deve essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato. Preciso che, in base alla mia lettura, non si tratta di una facoltà rientrante nel potere discrezionale dell'amministrazione.

applicata al titolare di beni e diritti all'estero per il solo fatto che non era in grado di giustificare di aver debitamente assolto, in tempo utile, la corrispondente imposta sui redditi, non è sufficiente a fornire la prova richiesta dalla giurisprudenza succitata<sup>94</sup>.

137. Quanto alla questione del cumulo di sanzioni, ritengo, in maniera analoga, che la Commissione non abbia fornito la prova idonea a respingere le spiegazioni fornite dal governo spagnolo, secondo cui dall'articolo 108 del codice generale dei tributi risulterebbe che l'infrazione formale è assorbita dall'infrazione sostanziale.

*ii) Sul carattere proporzionato della sanzione*

138. Una volta precisate la portata e la natura della sanzione, ne consegue che la Commissione non ha dimostrato che la sanzione del 150% sarebbe inflitta in maniera automatica e non modulabile. Ciò detto, restano i casi in cui una sanzione del 150% è inflitta a un contribuente responsabile di un occultamento di attivi. Tuttavia, una sanzione di tale entità non mi sembra sproporzionata.

139. Infatti, da una parte, posto che la sanzione del 150% è comminata per punire l'occultamento sistematico di attivi, essa non può essere comparata con le maggiorazioni più contenute invocate dalla Commissione e applicate in caso di tardivo pagamento. Per contro e in linea con il governo spagnolo, reputo più corretto confrontare la sanzione del 150% con quelle previste dalle disposizioni del diritto spagnolo che puniscono l'occultamento reiterato e sistematico di beni in situazioni interne che prevedono, in base a quanto da esso indicato, sanzioni sino al 150%. La Commissione, non avendo fornito alcun argomento che consente di respingere tale confronto, non ha dimostrato che la sanzione inflitta in caso di attivi occultati all'estero è più severa di quelle applicate a fattispecie interne.

140. D'altra parte, gli altri argomenti sollevati dalla Commissione non mi convincono. In particolare, il fatto che, applicando la sanzione del 150%, non siano prese in considerazione le informazioni di cui l'amministrazione finanziaria dispone non mi sembra, di per sé, sproporzionato. La sanzione punisce infatti la condotta del contribuente, vale a dire l'occultamento sistematico di beni e diritti e, come illustrato in precedenza, è calcolata sulla sola base dell'importo dell'imposta dovuta. Nello stesso senso, nemmeno il fatto che la sanzione sia inflitta contestualmente al recupero dell'imposta mi sembra sproporzionato, trattandosi di due importi di natura differente. Solo la sanzione pecuniaria di cui trattasi è da considerarsi tale, essendo calcolata, per l'appunto, sulla base dell'importo dell'imposta dovuta.

*2) Argomento relativo all'assoluta assenza di prescrizione*

141. Uno degli argomenti adottati dalla Commissione per dimostrare il carattere automatico della sanzione verte sul fatto che quest'ultima si applica in maniera indifferenziata a tutti i beni e i diritti non dichiarati, senza tener conto della data di acquisto degli attivi. Interpreto questo argomento come un corollario dell'argomento dedotto dalla Commissione nel quadro della sua prima censura, poiché, nella misura in cui essa ritiene che il recupero dell'imposta sia sproporzionato a causa della mancanza di prescrizione, lo sarebbe anche la sanzione inflitta per punire il mancato pagamento.

<sup>94</sup> V. giurisprudenza citata ai paragrafi 71 e 109 delle presenti conclusioni.

142. Su questo specifico punto, condivido il ragionamento della Commissione. Pertanto, dal momento che reputo sproporzionato prevedere, in caso di inadempimento dell'obbligo di informazione in merito ai nuovi conti bancari, che l'amministrazione finanziaria possa procedere a una rettifica del debito d'imposta che ne deriva indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati, ritengo parimenti, di conseguenza, che l'applicazione della sanzione in un caso siffatto sia sproporzionata.

143. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di accogliere parzialmente la seconda censura poiché, comminando una sanzione proporzionale del 150% in caso di inadempimento dell'obbligo di informazione in merito ai nuovi conti bancari indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati, il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'accordo SEE.

### ***3. Sulle sanzioni forfettarie (terza censura)***

144. Con la sua terza censura, la Commissione afferma che integra una restrizione sproporzionata il fatto di «[comminare], per l'inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e i diritti situati all'estero o per la presentazione tardiva del Modello 720, sanzioni pecuniarie forfettarie con un'aliquota superiore rispetto alle sanzioni previste dal regime sanzionatorio generale per infrazioni simili».

#### ***a) Normativa controversa***

145. La presente censura verte sulle sanzioni forfettarie previste dalla diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi. Detto articolo prevede un regime di infrazioni e di sanzioni in caso di inadempimento degli obblighi legati al Modello 720. In forza della disposizione di cui trattasi, sono considerate infrazioni fiscali «molto gravi» la dichiarazione fuori termine delle informazioni di cui al Modello 720 e l'indicazione di informazioni incomplete, inesatte o false. Le sanzioni previste, in primo luogo, in caso di informazioni incomplete, inesatte o false e, in secondo luogo, in caso di mancato invio delle informazioni, sono più severe rispetto, in terzo luogo, al caso di una dichiarazione tardiva. Per le prime due categorie si applica così una sanzione forfettaria di EUR 5 000 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso conto/bene, immobile/ecc., con una sanzione minima di EUR 10 000. In caso di dichiarazione tardiva senza previa richiesta in tal senso da parte dell'amministrazione finanziaria, è prevista una sanzione di EUR 100 per ciascun dato o insieme di dati relativi a uno stesso conto/bene, immobile/ecc., con una sanzione minima di EUR 1 500.

#### ***b) Argomenti delle parti***

##### ***1) Argomenti della Commissione***

146. Pur ammettendo che la detenzione di beni al di fuori del territorio nazionale può richiedere l'applicazione di sanzioni specifiche a fronte dell'inadempimento dell'obbligo di informazione corrispondente, a parere della Commissione è in ogni caso necessario tener conto delle informazioni relative agli attivi detenuti all'estero di cui l'amministrazione finanziaria dispone. Orbene, i soli criteri impiegati per determinare l'importo delle sanzioni forfettarie sono il numero di dati o gruppi di dati relativi agli attivi di cui trattasi.

147. In ogni caso, un confronto tra le situazioni interne e i casi in cui le sanzioni forfettarie sono state applicate nel quadro delle disposizioni relative al Modello 720 mostrerebbe il carattere sproporzionato delle sanzioni considerate. Da detto confronto emergerebbe che le sanzioni forfettarie specifiche per il Modello 720 sono 15, 50 o 66 volte superiori a quelle applicate nelle situazioni interne.

148. Più in particolare, la Commissione osserva che l'obbligo fiscale di presentare il Modello 720 ha un carattere informativo e deve essere qualificato come un obbligo formale, posto che la sua presentazione non consente di determinare né di liquidare alcun debito d'imposta, il che permette di concludere che la mancata presentazione del modello di cui trattasi non arreca alcun danno economico diretto al fisco. Detto obbligo assumerebbe altresì la forma di un obbligo di carattere generale (non derivando da una domanda individuale) rivolto al contribuente tenuto a presentare il Modello (e non a un terzo). Per determinare il regime parallelo delle sanzioni applicabili in situazioni interne<sup>95</sup> occorre considerare le quattro fattispecie di seguito indicate.

*i) Mancata presentazione della dichiarazione*

149. Per confrontare le sanzioni comminate in caso di mancato rispetto di detto obbligo con quelle che sarebbero inflitte per un'infrazione analoga a livello interno, occorrerebbe considerare la condotta di cui all'articolo 198, paragrafo 1, primo, secondo e terzo comma, del codice generale dei tributi. La disposizione de qua, che qualificherebbe la mancata presentazione di una dichiarazione fiscale nei termini fissati come violazione minore, punisce tale condotta con una sanzione forfettaria di EUR 200. Il Modello 720 (diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi) prevedrebbe in un tal caso una sanzione di EUR 5 000 per dato, con una sanzione minima di EUR 10 000; detto importo minimo sarebbe 50 volte superiore a quello previsto per l'infrazione di cui all'articolo 198, paragrafo 1, del codice generale dei tributi.

*ii) Presentazione tardiva della dichiarazione senza preventiva richiesta delle autorità finanziarie*

150. La presentazione del Modello 720 dopo la scadenza del termine fissato dalla legge, ma prima che l'amministrazione finanziaria chieda al contribuente di provvedervi, costituirebbe una presentazione spontanea della dichiarazione ma fuori termine. Anche in questo caso, il fisco non subirebbe alcun danno economico diretto. L'infrazione analoga a livello interno sarebbe definita nell'articolo 198, paragrafo 2, del codice generale dei tributi. A norma della disposizione de qua, se la dichiarazione è presentata fuori termine senza previa richiesta dell'amministrazione finanziaria, la sanzione e i limiti minimi e massimi sarebbero pari alla metà di quelli previsti nell'articolo 198, paragrafo 1, del codice generale dei tributi, vale a dire una sanzione forfettaria di EUR 100. Posto che la diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi prevede una sanzione pari a EUR 100 per dato, con un importo minimo di EUR 1 500, l'importo minimo sarebbe 15 volte maggiore di quello della sanzione prevista nell'articolo 198, paragrafo 2, del codice generale dei tributi.

<sup>95</sup> A parere della Commissione, posto che il diritto spagnolo non prevede alcuna dichiarazione informativa per i beni e i diritti siti in Spagna, non è possibile valutare il carattere sproporzionato della misura unicamente stabilendo quale sarebbe stata la sanzione inflitta se, in applicazione della disciplina relativa alla presentazione del Modello 720, non fosse stato attuato un regime parallelo di sanzioni specifiche.

*iii) Presentazione della dichiarazione contenente informazioni incomplete, inesatte o errate, ma rettificata spontaneamente, fuori termine, senza preventiva richiesta delle autorità finanziarie*

151. Questa ipotesi riguarda la presentazione della dichiarazione nei termini, ma in maniera incompleta, inesatta o con informazioni errate. Tuttavia, in questo caso, il contribuente provvederebbe a correggere dette informazioni prima che l'amministrazione finanziaria ne faccia richiesta (rettifica spontanea ma fuori termine). L'articolo 198, paragrafo 2, del codice generale dei tributi si applicherebbe per analogia anche al presente caso, posto che quest'ultimo può essere assimilato al caso della presentazione fuori termine di una dichiarazione corretta. La sanzione ammonterebbe quindi, in questa ipotesi, a un importo forfettario di EUR 100. Parimenti, nel caso della presentazione del Modello 720, il paragrafo 2 della diciottesima disposizione aggiuntiva al codice generale dei tributi prevede una sanzione di EUR 100 per dato, con un minimo di EUR 1 500; si tratterebbe, quindi, di una sanzione di un importo 15 volte superiore a quello previsto dall'articolo 198, paragrafo 2, del codice generale dei tributi.

*iv) Presentazione del Modello 720 contenente informazioni incomplete, inesatte o errate*

152. Per quanto attiene alla presentazione della dichiarazione nei termini, ma con informazioni incomplete, inesatte o errate, senza che il contribuente provveda a rettificarle, l'infrazione simile a livello interno sarebbe quella di cui all'articolo 199, paragrafo 1, del codice generale dei tributi. Quest'ultima disposizione qualifica come infrazione la presentazione di una dichiarazione contenente informazioni incomplete, inesatte o errate, e la sanzione prevista da detto articolo è pari a un importo forfettario di EUR 150. In base alle norme che disciplinano il Modello 720, la sanzione è pari a EUR 5 000 per dato, con un minimo di EUR 10 000; l'importo di detta sanzione sarebbe quindi almeno 66,66 volte superiore a quello della sanzione inflitta in forza dell'articolo 199, paragrafo 2, del codice generale dei tributi.

*2) Argomenti del governo spagnolo*

153. Il governo spagnolo afferma, dal canto suo, che la Commissione ricorre, nel compiere il suo confronto, a sanzioni non idonee in quanto si tratterebbe di casi non comparabili. A questo riguardo, sottolineo tre caratteristiche principali dell'infrazione derivante dal mancato adempimento degli obblighi connessi al Modello 720. Anzitutto, il Modello 720 costituirebbe una dichiarazione fiscale a carattere informativo. Esso corrisponderebbe poi a una dichiarazione di dati di carattere monetario e riguarderebbe, infine, una dichiarazione presentata dal contribuente al quale si riferiscono le informazioni di cui trattasi.

154. Il confronto più corretto sarebbe con la dichiarazione delle operazioni collegate, posto che le due sanzioni soddisferebbero le tre caratteristiche sopra elencate: si tratterebbe di obblighi informativi, verterebbero su valori monetari e sarebbero dichiarazioni presentate dal contribuente stesso e non da terzi.

155. Quanto alle operazioni collegate, detto governo sottolinea che il contribuente deve consegnare e conservare determinate informazioni relative alle operazioni che esso realizza con persone ed entità collegate. In caso di inadempimento dell'obbligo in questione, l'articolo 18, paragrafo 13, della legge relativa all'imposta sulle società prevede l'esistenza di un'infrazione fiscale quando dette informazioni non sono fornite o sono fornite in maniera incompleta o inesatta o indicando informazioni false in merito alle operazioni collegate di cui trattasi. Tale articolo 18, paragrafo 13, prevede, al suo punto 1, la sanzione applicabile ove non sia necessario

procedere alla rettifica della liquidazione, vale a dire quando non è stato arrecato al fisco alcun danno posto che l'importo dell'imposta resta invariato, mentre il punto 2 della disposizione de qua disciplina la sanzione applicabile quando è necessario procedere alla rettifica della liquidazione. Di conseguenza, al pari della disciplina del Modello 720, l'articolo 18, paragrafo 13, punto 1, della legge relativa all'imposta sulle società sancisce un'infrazione relativa a un obbligo di informazione – che non causa alcun danno economico – di natura monetaria e gravante sul contribuente interessato dalle informazioni di cui trattasi. Per questo tipo di infrazioni, le sanzioni consistono in un importo forfettario di EUR 1 000 per ciascun dato e di EUR 10 000 per ciascun insieme di dati omesso(i), inesatto(i) o falso(i).

156. Infine, secondo il governo spagnolo, il livello delle informazioni provenienti da terzi di cui l'amministrazione dispone non dovrebbe essere preso in considerazione, dal momento che le sanzioni forfettarie sanzionano unicamente la condotta del contribuente.

### *c) Analisi*

157. Per quanto attiene alla natura delle sanzioni forfettarie, osservo che le parti concordano sul fatto che l'obbligo di presentare il Modello 720 costituisce un obbligo formale, il cui mancato adempimento non arreca alcun danno economico diretto al fisco, e che assume la forma di un obbligo di carattere generale rivolto direttamente al contribuente.

158. Ciò precisato, le sanzioni forfettarie mi sembrano sproporzionate per le ragioni invocate dalla Commissione.

159. Infatti, quanto alla questione se le sanzioni forfettarie comminate in caso di inadempimento degli obblighi connessi al Modello 720 debbano essere confrontate con quelle previste negli articoli 198 e 199 del codice generale dei tributi o con quelle delle operazioni collegate, condivido il punto di vista della Commissione. Le operazioni collegate costituiscono infatti operazioni specifiche e non hanno quindi carattere generale. Osservo inoltre che la diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi richiama direttamente gli articoli 198 e 199 del codice generale dei tributi, nei limiti in cui prevede che le sanzioni forfettarie non si cumulano con quelle previste da dette disposizioni. Tale rimando mi porta a pensare che, in mancanza di sanzioni specifiche previste nella diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi, troverebbero applicazione le sanzioni di cui agli articoli 198 e 199 del codice generale dei tributi.

160. A tal riguardo, rilevo che, come osservato dalla Commissione ai paragrafi da 147 a 152 delle presenti conclusioni, senza essere contestata dal governo spagnolo, le sanzioni comminate in caso di inadempimento degli obblighi connessi al Modello 720 sono 15, 50 e 66 volte superiori a quelle applicate nelle situazioni interne. Benché gli Stati membri dispongano di un margine di discrezionalità nello stabilire le sanzioni adeguate<sup>96</sup>, ritengo tuttavia che le sanzioni controverse siano talmente elevate da risultare sproporzionate senza che sia necessario distinguere qui tra le diverse categorie di beni. Così, se mi sembra chiaro che le sanzioni comminate per la categoria dei nuovi conti bancari sono sproporzionate in ragione del fatto che l'amministrazione

<sup>96</sup> V., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punto 67 e giurisprudenza ivi citata).

finanziaria spagnola dispone già di tali informazioni<sup>97</sup>, ritengo, tenuto conto dell'ammontare molto elevato delle sanzioni e del fatto che esse puniscono unicamente l'inadempimento di un obbligo formale, che si debba trarre la medesima conclusione anche per le altre categorie di attivi.

161. Osservo, infine, che il fatto che, in base alle informazioni del governo spagnolo, dette sanzioni possono essere ridotte in forza del principio di proporzionalità non giustifica una diversa conclusione. Occorre constatare che una facoltà rientrante nel potere discrezionale dell'amministrazione non è sufficiente a superare l'inadempimento risultante dalla diciottesima disposizione aggiuntiva, paragrafo 2, al codice generale dei tributi<sup>98</sup>.

162. Alla luce di quanto precede, occorre accogliere integralmente il terzo motivo.

## F. Sulle spese

163. In forza dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura della Corte, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, ciascuna parte sopporta le proprie spese, a meno che la Corte ritenga giustificato, alla luce delle circostanze, che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte.

164. Nel caso di specie, la Commissione ha chiesto la condanna del Regno di Spagna alle spese. Posto che il Regno di Spagna è rimasto soccombente nell'ambito della terza censura e parzialmente soccombente nell'ambito della prima e della seconda censura dedotte dalla Commissione, ritengo che occorra condannare il Regno di Spagna alla metà delle spese sostenute dalla Commissione.

## V. Conclusione

165. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di pronunciarsi come segue:

- 1) Il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 63 TFUE e dell'articolo 40 dell'accordo sullo Spazio economico europeo:
  - avendo stabilito che l'inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai nuovi conti bancari all'estero o la presentazione tardiva del Modello 720 comportano la qualificazione di tali attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate indipendentemente dalla data di acquisto degli attivi interessati;
  - avendo previsto l'imposizione di una sanzione proporzionale del 150% in caso di inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai nuovi conti bancari all'estero o di presentazione tardiva del Modello 720 indipendentemente dalla data di acquisto di tali attivi;
  - avendo previsto per l'inadempimento dell'obbligo di informazione relativo ai beni e i diritti situati all'estero o per la presentazione tardiva del Modello 720, l'imposizione di sanzioni

<sup>97</sup> V. le mie conclusioni sulla prima censura. Preciso che, a differenza della sanzione proporzionale del 150%, le sanzioni forfettarie puniscono direttamente la mancata fornitura delle informazioni richieste dal Modello 720. La mancata presa in considerazione di dette informazioni mi sembra quindi, a questo riguardo, sproporzionata.

<sup>98</sup> Sentenza del 2 agosto 1993, Commissione/Francia (C-276/91, EU:C:1993:336, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

forfettarie più rigorose rispetto alle sanzioni previste dal regime sanzionatorio generale per infrazioni simili.

- 2) Il ricorso è respinto quanto al resto.
- 3) Il Regno di Spagna sopporta la metà delle spese sostenute dalla Commissione europea.