SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

27 ta’ Jannar 2022*

“Nuqqas ta’ Stat li jwettaq obbligu – Artikolu 258 TFUE – Moviment liberu tal-kapital – Obbligu ta’ informazzjoni dwar il-beni jew id-drittijiet miżmuma fi Stati Membri oħra tal-Unjoni Ewropea jew taż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) – Ksur ta’ dan l-obbligu – Preskrizzjoni – Sanzjonijiet”

Fil-Kawża C-788/19,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippreżentat fit-23 ta’ Ottubru 2019,

**Il-Kummissjoni Ewropea**, irrappreżentata inizjalment minn C. Perrin, N. Gossement u M. Jáuregui Gómez, bħala aġenti, sussegwentement minn C. Perrin u N. Gossement, bħala aġenti,

rikorrenti,

vs

**Ir-Renju ta’ Spanja**, irrappreżentat minn L. Aguilera Ruiz u S. Jiménez García, bħala aġenti,

konvenut,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn L. Bay Larsen, Viċi President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qiegħed jaġixxi bħala President tal-Ewwel Awla, J.-C. Bonichot (Relatur) u M. Safjan, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-15 ta’ Lulju 2021,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

## Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li:

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

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

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

ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikoli 21, 45, 49, 56 u 63 TFUE kif ukoll taħt l-Artikoli 28, 31, 36 u 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE").

### Il-kuntest ġuridiku

2 Skont it-tmintax il dispożizzjoni addizzjonali tal-Ley 58/2003 General Tributaria (il-Liġi 58/2003 dwar il-Liġi Fiskali Ġenerali), tas-17 ta' Diċembru 2003, kif emendata bil-Liġi 7/2012 (iktar 'il quddiem il-"Liġi Fiskali Ġenerali"):

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

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

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

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

[…]

2. Sistema ta' ksur u ta' sanzjonijiet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 L-Artikolu 39 tal-Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (il-Liġi 35/2006 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u li Temenda Parzjalment il-Liġijiet dwar it-Taxxi fuq il-Kumpanniji, fuq id-Dħul ta' Persuni Mhux Residenti u fuq il-Patrimonju), tat-28 ta' Novembru 2006, kif emendata bil-Liġi 7/2012 (iktar 'il quddiem "il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi"), intitolat "Dħul patrimonjali mhux iġġustifikat", jistabbilixxi li:

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

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

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

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

4 L-Artikolu 121 tal-Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (il-Liġi 27/2014 dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), tas-27 ta' Novembru 2014 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji"), intitolat "Beni u drittijiet mhux irreġistrati fil-kontabbiltà jew mhux iddikjarati: kisba preżunta ta' dħul", jipprevedi li,

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

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

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

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

L-ammont tal-valur ta' akkwist huwa vverifikat fir-rigward tad-dokumenti ta' sostenn korrispondenti jew, jekk dan ma huwiex possibbli, fir-rigward tar-regoli ta' evalwazzjoni previsti mil-[Liġi Fiskali Ġenerali].

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

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

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

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

[...]"

5 L-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi 7/2012, intitolata "Sistema ta' sanzjonijiet fil-każ ta' dħul patrimonjali mhux iġġustifikat u ta' kisba preżunta ta' dħul", hija fformulata kif ġej:

"L-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 39(2) tal-[Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi] u tal-Artikolu 134(6) tat-test ikkonsolidat tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, approvata mid-Digriet Irjali Leġiżlattiv Nru 4/2004 tal-5 ta' Marzu 2004[, li d-dispożizzjonijiet tiegħu ġew riprodotti sussegwentement fl-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji], tiddetermina l-ksur fiskali, li ser jiġi kkunsidrat bħala gravi ħafna, u ser jiġi ppenalizzat b'multa ta' 150 % tal-ammont tas-sanzjoni.

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

## Il-proċedura prekontenzjuża

6 Permezz ta' ittra ta' intimazzjoni tal-20 ta' Novembru 2015, il-Kummissjoni ġibdet l-attenzjoni tal-awtoritajiet Spanjoli dwar l-inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' ċerti aspetti tal-obbligu li jiġu ddikjarati l-beni jew id-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż permezz tal-"Formola 720". Fil-fehma tagħha, il-konsegwenzi marbuta man-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu kienu sproporzjonati fid-dawl tal-għan imfittex mil-leġiżlazzjoni Spanjola.

7 Wara t-tweġiba mibgħuta mir-Renju ta' Spanja, fid-29 ta' Frar 2016, li fiha dan l-Istat Membru kkontesta l-eżistenza ta' kwalunkwe inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni, il-Kummissjoni ħarġet, fil-15 ta' Frar 2017, opinjoni motivata li fiha sostniet il-pożizzjoni kkomunikata fl-ittra ta' intimazzjoni tagħha.

8 Permezz tal-ittri tat-12 ta' April 2017 u tal-31 ta' Mejju 2019, ir-Renju ta' Spanja wieġeb għal din l-opinjoni motivata. Huwa sostna, essenzjalment, billi bbaża ruħu fuq ċerti eżempji prattiċi, li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni kienet kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

9 Peress li ma kinitx konvinta mill-argumenti tar-Renju ta' Spanja, il-Kummissjoni, fit-23 ta' Ottubru 2019, ippreżentat dan ir-rikors, abbażi tal-Artikolu 258 TFUE.

## Fuq ir-rikors

### *Fuq il-libertajiet inkwistjoni*

10 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni tqis li r-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikoli 21, 45, 49, 56 u 63 TFUE kif ukoll taħt l-Artikoli 28, 31, 36 u 40 tal-Ftehim ŻEE minħabba l-konsegwenzi marbuta mil-leġiżlazzjoni tiegħu mal-ksur jew mal-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu li jiġu ddikjarati l-beni jew id-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż permezz tal-"Formola 720".

11 Għandu jitfakkar li, meta miżura nazzjonali tkun relatata ma' diversi libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattati, il-Qorti tal-Ġustizzja teżamina l-miżura inkwistjoni, bħala prinċipju, fir-rigward ta' waħda biss minn dawn iż-żewġ libertajiet jekk jirriżulta li, fid-dawl tal-għan ta' din il-miżura, l-oħrajn huma kompletament sekondarji meta mqabbla magħha u jistgħu jingħaqdu magħha (ara, f'dan is-sens, fir-rigward ta' miżura relatata kemm mal-moviment liberu tal-kapital kif ukoll mal-libertà ta' stabbiliment, is-sentenzi tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punti 89 sa 93, kif ukoll tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punti 25 sa 31, u, fir-rigward ta' miżura relatata kemm mal-moviment liberu tal-kapital u mal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2015:356, punt 39).

12 Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni f'din il-kawża, ir-residenti Spanjoli li jonqsu milli jiddikjaraw jew jiddikjaraw b'mod imperfett jew tardiv il-beni u d-drittijiet li huma għandhom barra mill-pajjiż jesponu ruħhom għall-aġġustament tat-taxxa dovuta fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet, inkluż meta dawn tal-aħħar ikunu ġew akkwistati matul perijodu diġà preskritt, kif ukoll għall-impożizzjoni ta' multa proporzjonali u ta' multi fissi speċifiċi.

13 Tali leġiżlazzjoni, li ssemmi, b'mod ġenerali, iż-żamma ta' beni jew ta' drittijiet barra mill-pajjiż mir-residenti Spanjoli, mingħajr ma din tieħu neċessarjament il-forma ta' investimenti fil-kapital ta' entitajiet stabbiliti barra mill-pajjiż jew tkun prinċipalment immotivata mix-xewqa ta' benefiċċju minn servizzi finanzjarji, taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-moviment liberu tal-kapital. Għalkemm tista' taffettwa wkoll l-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-libertà ta' stabbiliment, dawn il-libertajiet jidhru, madankollu, sekondarji meta mqabbla mal-moviment liberu tal-kapital, li magħha jistgħu jingħaqdu. Fi kwalunkwe każ, l-istess japplika għal dak li jirrigwarda l-moviment liberu tal-ħaddiema.

14 Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma tipproduċix provi suffiċjenti sabiex tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tevalwa kif il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni taffettwa l-moviment liberu taċ-ċittadini tal-Unjoni jew il-moviment liberu tal-ħaddiema, iggarantiti fl-Artikoli 21 u 45 TFUE.

15 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-ilmenti mqajma mill-Kummissjoni għandhom jinftiehmu mill-perspettiva tal-moviment liberu tal-kapital iggarantit fl-Artikolu 63 TFUE kif ukoll fl-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE, li l-portata ġuridika tiegħu hija, essenzjalment, l-istess (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-521/07, EU:C:2009:360, punt 33, u tal-5 ta' Mejju 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-267/09, EU:C:2011:273, punt 51).

### *Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment tal-kapital*

*L-argumenti tal-partijiet*

16 Skont il-Kummissjoni, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża, li ma għandha l-ebda ekwivalenti għal dak li jikkonċerna l-beni jew id-drittijiet miżmuma mill-kontribwenti fit-territorju nazzjonali, tistabbilixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital peress li għandha l-effett li tiddiswadi lir-residenti Spanjoli milli jittrasferixxu l-assi tagħhom barra mill-pajjiż. Hija ssostni li, kif diġà rrikonoxxiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot (C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punti 36 sa 40), ma teżistix differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni bejn il-kontribwenti residenti fi Spanja kemm jekk l-assi tagħhom jinsabux fit-territorju Spanjol jew barra minnu.

17 Ir-Renju ta' Spanja jqis, min-naħa tiegħu, li l-persuni li jaħbu l-assi tagħhom għal raġunijiet fiskali ma jistgħux jinvokaw il-libertà ta' moviment tal-kapital. Barra minn hekk, huwa jsostni li s-sanzjonijiet marbuta mal-ksur tal-obbligu ta' informazzjoni ma jistgħux jitqiesu li jistabbilixxu restrizzjonijiet għal din il-libertà, peress li huma indispensabbli sabiex tiġi żgurata l-effettività ta' dan l-obbligu. Fi kwalunkwe każ, fil-fehma tiegħu, fir-rigward tal-possibbiltajiet ta' kontroll fiskali, il-kontribwenti li l-assi tagħhom jinsabu fit-territorju Spanjol ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni bħal dawk li l-assi tagħhom jinsabu barra minn dan tal-aħħar.

*Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

18 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jikkostitwixxu, b'mod partikolari, restrizzjonijiet għall-movimenti tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, miżuri imposti minn Stat Membru li huma ta' natura li jiddisswadu, ixekklu jew jillimitaw il-possibbiltajiet tal-investituri ta' dan l-Istat milli jinvestu fi Stati oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-

26 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju C-478/98, EU:C:2000:497, punt 18, tat-23 ta' Ottubru 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-112/05, EU:C:2007:623, punt 19, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 44).

19 F'dan il-każ, l-obbligu li jiġu ddikjarati l-beni jew id-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż permezz tal-"Formola 720" u s-sanzjonijiet marbuta mal-ksur jew mal-osservanza imperfetta jew tardiva ta' dan l-obbligu, li ma għandhomx ekwivalenti għal dak li jirrigwarda l-beni jew id-drittijiet li jinsabu fi Spanja, jistabbilixxu differenza fit-trattament bejn ir-residenti Spanjoli skont il-post fejn jinsabu l-assi tagħhom. Dan l-obbligu huwa ta' natura li jiddisswadi, ixekkel jew jillimita l-possibbiltajiet tar-residenti ta' dan l-Istat Membru li jinvestu fi Stati Membri oħra u jikkostitwixxi għalhekk, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fir-rigward ta' leġiżlazzjoni li għandha bħala għan li tiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u li tiġġieled kontra l-evażjoni tat-taxxa marbuta mal-ħabi ta' assi barra mill-pajjiż, restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE u tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punti 36 sa 40).

20 Il-fatt li din il-leġiżlazzjoni tirrigwarda kontribwenti li jaħbu l-assi tagħhom għal raġunijiet fiskali ma huwiex ta' natura li jikkontesta din il-konklużjoni. Fil-fatt, il-fatt li leġiżlazzjoni għandha bħala għan li tiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u li tiġġieled kontra l-evażjoni tat-taxxa ma jistax jostakola l-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment tal-kapital. Dawn l-għanijiet huma biss fost ir-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw l-istabbiliment ta' tali restrizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punti 45 u 46, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punt 30).

***Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital***

*L-argumenti tal-partijiet*

21 Fil-każ li l-leġiżlazzjoni kontenzjuża titqies bħala restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, il-Kummissjoni u r-Renju ta' Spanja jaqblu fuq il-fatt li din tista' tiġi ġġustifikata min-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u mill-għan tal-ġlieda kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa. Il-Kummissjoni ssostni, madankollu, li din il-leġiżlazzjoni tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet.

*Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

22 Kif ġie indikat fil-punt 20 ta' din is-sentenza, in-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u l-għan tal-ġlieda kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa huma fost ir-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw l-istabbiliment ta' restrizzjoni għal-libertajiet ta' moviment (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punti 45 u 46, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punt 30).

23 Għal dak li jirrigwarda l-moviment tal-kapital, l-Artikolu 65(1)(b) TFUE jipprevedi li l-Artikolu 63 KE ma jaffettwax id-dritt tal-Istati Membri li jieħdu l-miżuri kollha indispensabbli sabiex jilqgħu għall-ksur tal-liġijiet u tar-regolamenti tagħhom, b'mod partikolari fil-qasam fiskali.

24 F'dan il-każ, peress li l-livell ta' informazzjoni li għandhom l-awtoritajiet nazzjonali dwar l-assi miżmuma mir-residenti fiskali tagħhom barra mill-pajjiż huwa, globalment, iktar baxx minn dak li huma għandhom fir-rigward tal-assi li jinsabu fit-territorju tagħhom, anki jekk tittieħed inkunsiderazzjoni l-eżistenza ta' mekkaniżmi ta' skambju ta' informazzjoni jew ta' assistenza amministrattiva bejn l-Istati Membri, il-leġiżlazzjoni kontenzjuża tidher xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għanijiet imfittxija. Madankollu, jibqa' l-fatt li hemm bżonn li jiġi vverifikat jekk dan imurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet.

***Fuq il-proporzjonalità tal-klassifikazzjoni tal-assi miżmuma barra mill-pajjiż bħala "dħul patrimonjali mhux iġġustifikat", mingħajr il-possibbiltà li wieħed jibbenefika mill-preskrizzjoni***

*L-argumenti tal-partijiet*

25 Skont il-Kummissjoni, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni jew il-preżentazzjoni imperfetta jew tardiva tal-"Formola 720" iwassal għal konsegwenzi sproporzjonati fir-rigward tal-għanijiet li għandhom jintlaħqu mil-leġiżlatur Spanjol, sa fejn dawn jagħtu lok għal preżunzjoni inkonfutabbli ta' kisba ta' dħul mhux iddikjarat, ugwali għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet inkwistjoni, li jwassal għat-tassazzjoni tas-somom korrispondenti fir-rigward tal-kontribwent, mingħajr ma dan ikun jista' jinvoka r-regoli ta' preskrizzjoni jew jevita t-taxxa billi jsostni li jkun ħallas, fil-passat, it-taxxa dovuta fir-rigward ta' dawk il-beni jew drittijiet.

26 Ir-Renju ta' Spanja jikkontesta l-eżistenza ta' preżunzjoni inkonfutabbli ta' evażjoni tat-taxxa. Huwa jsostni li l-ħabi tal-beni jew tad-drittijiet inkwistjoni u l-assenza ta' ħlas, mill-kontribwent, tat-taxxa korrispondenti għandhom jiġu stabbiliti sabiex l-assenza ta' dikjarazzjoni jew id-dikjarazzjoni tardiva ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet permezz tal-"Formola 720" tagħti lok għal preżunzjoni ta' kisba ta' dħul mhux iddikjarat għall-kontribwent. Ir-Renju ta' Spanja jikkontesta wkoll in-nuqqas ta' kull regola ta' preskrizzjoni. Fil-fehma tiegħu, id-dritt Spanjol jinkludi biss partikolarità fir-rigward tal-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' preskrizzjoni, li, skont ir-regola tal-*actio nata*, jibda jiddekorri biss mid-data li fiha l-awtorità tat-taxxa ssir taf bl-eżistenza tal-beni jew tad-drittijiet li għalihom l-obbligu ta' informazzjoni ma ġiex osservat jew ġie osservat b'mod imperfett jew tardiv.

*Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

27 Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-sempliċi fatt li kontribwent residenti jkollu beni jew drittijiet barra mit-territorju ta' Stat Membru ma jistax jiġġustifika preżunzjoni ġenerali ta' evażjoni u ta' evitar tat-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 51, u tas-7 ta' Novembru 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punt 60).

28 Barra minn hekk, dispożittiv li jippreżumi l-eżistenza ta' aġir frawdolenti għall-unika raġuni li l-kundizzjonijiet li dan jipprevedi huma ssodisfatti, mingħajr ma tingħata l-ebda possibbiltà lill-kontribwent sabiex jikkonfuta din il-preżunzjoni, imur, bħala prinċipju, lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan tal-ġlieda kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa (ara, f'dan

is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-16 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 88).

29 Mill-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u mill-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jirriżulta li l-kontribwent li ma jkunx osserva l-obbligu ta' informazzjoni jew li jkun għamel dan b'mod imperfett jew tardiv jista' jevita l-inklużjoni fil-bażi tat-taxxa dovuta għall-iktar snin fiskali antiki mhux preskritti, bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat, somom li jikkorrispondu għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet tiegħu mhux iddikjarati permezz tal-"Formola 720" billi jipproduċi l-prova li dawn il-beni jew dawn id-drittijiet kienu ġew akkwistati permezz ta' dħul iddikjarat jew ta' dħul miksub matul snin fiskali li għalihom ma kienx suġġett għat-taxxa.

30 Barra minn hekk, ir-Renju ta' Spanja jsostni, mingħajr ma ġie kontradett b'mod utli mill-Kummissjoni, li l-fatt li l-kontribwent ma żammx il-prova tat-taxxa mħallsa fil-passat fir-rigward tas-somom li servew sabiex jinkisbu l-beni jew id-drittijiet mhux iddikjarati permezz tal-"Formola 720" ma jwassalx awtomatikament għall-inklużjoni ta' dawn is-somom fil-bażi tat-taxxa dovuta minn dan il-kontribwent bħala dħul patrimonjali mhux iġġustifikat. Dan l-Istat Membru jindika, fil-fatt, li, skont ir-regoli ġenerali ta' trasferiment tal-oneru tal-prova, hija l-awtorità tat-taxxa li għandha, fi kwalunkwe każ, l-obbligu li tipprova li l-kontribwent ma jkunx issodisfa l-obbligu tiegħu ta' ħlas tat-taxxa.

31 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta, minn naħa, li l-preżunzjoni ta' kisba ta' dħul patrimonjali mhux iġġustifikat stabbilita mil-leġiżlatur Spanjol ma hijiex ibbażata biss fuq iż-żamma ta' beni jew ta' drittijiet barra mill-pajjiż mill-kontribwent, peress li l-iskattar tagħha huwa marbut mal-ksur jew mal-osservanza tardiva, minn dan tal-aħħar, tal-obbligi speċifiċi ta' dikjarazzjoni imposti fuqu fir-rigward ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet. Min-naħa l-oħra, skont l-informazzjoni pprovduta lill-Qorti tal-Ġustizzja, il-kontribwent jista' jikkonfuta din il-preżunzjoni mhux biss billi jipproduċi l-prova li l-proprjetà jew id-drittijiet inkwistjoni nkisbu permezz ta' dħul iddikjarat jew ta' dħul miksub matul is-snin fiskali li għalihom huwa ma kienx suġġett għat-taxxa, iżda wkoll, meta ma jkunx f'pożizzjoni li jipproduċi tali prova, billi jsostni li huwa jkun issodisfa l-obbligu tiegħu ta' ħlas tat-taxxa fir-rigward tad-dħul li jkun serva sabiex jakkwista dawn il-beni jew dawn id-drittijiet, liema fatt għandu jiġi vverifikat mill-awtorità tat-taxxa.

32 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-preżunzjoni stabbilita mil-leġiżlatur Spanjol ma tidhirx sproporzjonata meta mqabbla mal-għanijiet ta' garanzija tal-effikaċja tal-kontrolli fiskali u tal-ġlieda kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa.

33 L-impossibbiltà, għall-kontribwent, li jikkonfuta din il-preżunzjoni billi jsostni li l-beni jew id-drittijiet, li fir-rigward tagħhom huwa ma osservax l-obbligu ta' informazzjoni jew għamel dan b'mod imperfett jew tardiv, ġew akkwistati matul perijodu preskritt ma tistax tinvalida din il-konklużjoni. Fil-fatt, l-invokazzjoni ta' regola ta' preskrizzjoni ma hijiex ta' natura li tqiegħed inkwistjoni preżunzjoni ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa, iżda tippermetti biss li jiġu evitati l-konsegwenzi li għandha twassal għalihom l-applikazzjoni ta' din il-preżunzjoni.

34 Madankollu, għandu jiġi vverifikat jekk l-għażliet magħmula mil-leġiżlatur Spanjol fil-qasam tal-preskrizzjoni jidhrux, fihom infushom, sproporzjonati fir-rigward tal-għanijiet li għandhom jintlaħqu.

35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u l-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jippermettu, fir-realtà, lill-awtorità tat-taxxa tipproċedi mingħajr limitazzjoni *ratione temporis* għall-aġġustament tat-taxxa dovuta fir-rigward tas-somom li jikkorrispondu għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż u mhux iddikjarati, jew iddikjarati b'mod imperfett jew tardiv, permezz tal-"Formola 720". L-istess jgħodd anki jekk jitqies li l-leġiżlatur Spanjol kellu biss l-intenzjoni, b'applikazzjoni tar-regola tal-*actio nata*, li jbiddel l-bidu tad-dekorrenza tat-terminu ta' preskrizzjoni u li jistabbilixxih għad-data li fiha l-awtorità tat-taxxa tikseb għall-ewwel darba konjizzjoni tal-eżistenza tal-beni jew tad-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż, peress li din l-għażla twassal, fil-prattika, sabiex l-awtorità tat-taxxa tkun tista' tintaxxa matul perijodu indefinit id-dħul li jikkorrispondi għall-valur ta' dawn l-assi, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni s-sena finanzjarja jew is-sena li għaliha kienet normalment dovuta t-tassazzjoni tas-somom korrispondenti.

36 Barra minn hekk, mill-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi u mill-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jirriżulta li n-nuqqas ta' osservanza jew l-osservanza tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni twassal għall-inklużjoni fil-bażi tat-taxxa dovuta mill-kontribwent tal-ammonti li jikkorrispondu għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet mhux iddikjarati li jinsabu f'pajjiż barrani, inkluż meta dawn il-beni jew dawn id-drittijiet ikunu daħlu fil-patrimonju tiegħu matul sena jew sena finanzjarja diġà preskritta fid-data li fiha huwa kellu jissodisfa l-obbligu ta' informazzjoni. Min-naħa l-oħra, il-kontribwent li jkun ssodisfa dan l-obbligu fit-termini mogħtija jżomm il-benefiċċju tal-preskrizzjoni fir-rigward tal-eventwali dħul moħbi li jkun serva sabiex jakkwista l-beni jew id-drittijiet li huwa għandu barra mill-pajjiż.

37 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta mhux biss li d-dispożittiv adottat mil-leġiżlatur Spanjol għandu effett ta' nuqqas ta' preskrizzjoni, iżda wkoll li jippermetti lill-awtorità tat-taxxa tikkontesta preskrizzjoni diġà miksuba mill-kontribwent.

38 Issa, għalkemm il-leġiżlatur nazzjonali jista' jistabbilixxi terminu ta' preskrizzjoni itwal bil-għan li jiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa marbuta mal-ħabi ta' assi barra mill-pajjiż, bil-kundizzjoni li t-tul ta' dan it-terminu ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet fid-dawl, b'mod partikolari, tal-mekkaniżmi ta' skambju ta' informazzjoni u ta' assistenza amministrattiva bejn l-Istati Membri (ara s-sentenza tal-11 ta' Ġunju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, EU:C:2009:368, punti 66, 72 u 73), dan ma jistax japplika wkoll għall-istabbiliment ta' mekkaniżmi li, fil-prattika, jestendu b'mod indefinit il-perijodu li matulu t-tassazzjoni tista' sseħħ jew li jippermettu li tiġi rreveduta preskrizzjoni diġà miksuba.

39 Fil-fatt, ir-rekwiżit fundamentali ta' ċertezza legali jipprekludi, bħala prinċipju, li l-awtoritajiet pubbliċi jkunu jistgħu jagħmlu użu indefinit mis-setgħat tagħhom sabiex itemmu sitwazzjoni illegali (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Lulju 1972, Geigy vs Il-Kummissjoni, 52/69, EU:C:1972:73, punt 21).

40 F'dan il-każ, kif ġie indikat fil-punti 35 u 36 ta' din is-sentenza, il-possibbiltà għall-awtorità tat-taxxa li taġixxi mingħajr limitazzjoni *ratione temporis*, jew li tikkontesta preskrizzjoni diġà miksuba, tirriżulta biss min-nuqqas ta' osservanza mill-kontribwent tal-formalità li tikkonsisti f'li jissodisfa, fit-termini mogħtija, l-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni jew id-drittijiet li huwa jkollu barra mill-pajjiż.

41 Billi torbot konsegwenzi daqshekk severi għall-ksur ta' tali obbligu ta' dikjarazzjoni, l-għażla magħmula mil-leġiżlatur Spanjol tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa, mingħajr ma jkun hemm lok li jiġu eżaminati l-konsegwenzi li għandhom jinsiltu mill-eżistenza ta' mekkaniżmi ta' skambju ta' informazzjoni jew ta' assistenza amministrattiva bejn l-Istati Membri.

### *Fuq il-proporzjonalità tal-multa ta' 150 %*

*L-argumenti tal-partijiet*

42 Il-Kummissjoni ssostni li, billi jissanzjona l-ksur jew l-osservanza tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni ta' multa proporzjonali ta' 150 % tat-taxxa kkalkolata fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur tad-drittijiet jew tal-beni li jinsabu barra mill-pajjiż, ta' natura awtomatika u mhux aġġustabbli, il-leġiżlatur Spanjol stabbilixxa restrizzjoni sproporzjonata għall-moviment liberu tal-kapital.

43 Il-Kummissjoni ssostni, b'mod partikolari, li r-rata ta' din il-multa hija ferm ogħla mir-rati progressivi tal-multa fil-każ ta' dikjarazzjoni tardiva tad-dħul taxxabbli f'sitwazzjoni purament nazzjonali, li jammontaw, skont id-dewmien ikkonstatat, għal 5, 10, 15 jew 20 % tas-somom dovuti mill-kontribwent, u dan minkejja li, b'differenza minn din l-aħħar multa, li hija marbuta mal-ksur ta' obbligu ta' ħlas tat-taxxa, il-multa ta' 150 % tissanzjona biss in-nuqqas ta' osservanza ta' obbligu formali li tiġi kkomunikata informazzjoni li, bħala regola ġenerali, ma tinvolvix il-ħlas ta' tassazzjoni addizzjonali.

44 Din l-istituzzjoni tippreċiża wkoll li, fil-fehma tagħha, ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni l-possibbiltajiet ta' aġġustament previsti minn deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017, sa fejn din id-deċiżjoni ma għandhiex saħħa ta' liġi u hija sussegwenti għad-data tal-opinjoni motivata. Hija tenfasizza li, fin-nuqqas ta' investigazzjoni min-naħa tal-awtorità tat-taxxa, il-kontribwenti li ma jistgħux juru li l-beni tagħhom jew id-drittijiet tagħhom barra mill-pajjiż ikunu nkisbu permezz ta' dħul iddikjarat u intaxxat jiġu awtomatikament suġġetti għal multa ta' 150 %, li huwa ekwivalenti, għal darba oħra, għall-istabbiliment ta' preżunzjoni inkonfutabbli ta' evażjoni tat-taxxa, u li ma jittieħed ebda kunsiderazzjoni tad-dejn fiskali globali impost fuq il-kontribwent minħabba l-kumulu tal-multa proporzjonali ta' 150 % u tal-multi fissi previsti fit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali.

45 Ir-Renju ta' Spanja jqis, min-naħa tiegħu, li l-proporzjonalità tas-sanzjonijiet taqa' taħt l-evalwazzjoni esklużiva tal-awtoritajiet nazzjonali sa fejn din il-kwistjoni ma hijiex is-suġġett ta' armonizzazzjoni fuq livell Ewropew. Madankollu, huwa jsostni li l-multa ta' 150 % għandha l-għan li tissanzjona l-ksur ta' obbligu ta' dikjarazzjoni mingħajr regolarizzazzjoni tat-taxxa korrispondenti, jiġifieri atti ta' evitar tat-taxxa, u ma tistax, f'dan ir-rigward, titqabbel maż-żidiet imposti fil-każ ta' dewmien ta' dikjarazzjoni, li huma intiżi biss sabiex iħeġġu lill-persuni taxxabbli josservaw it-termini mogħtija.

46 Ir-Renju ta' Spanja jqis ukoll li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-possibbiltajiet ta' aġġustament offruti mid-deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017, li l-kontenut tagħha huwa inkorporat fil-liġi b'mod retroattiv, kif ukoll il-fakultà ġenerali ta' aġġustament irrikonoxxuta lill-awtorità tat-taxxa fid-dritt nazzjonali, skont il-prinċipju ta' proporzjonalità.

47 Fl-aħħar, dan l-Istat Membru jikkontesta n-natura awtomatika tal-multa ta' 150 %, billi jsostni li din tal-aħħar tista' tiġi imposta biss meta l-elementi li jikkostitwixxu l-ksur li hija tissanzjona jkunu ssodisfatti, li l-oneru tal-prova tal-ħtija tal-kontribwent jkun dejjem tal-awtorità tat-taxxa u li din il-multa ma hijiex, fil-prattika, imposta b'mod sistematiku. Barra minn hekk, fid-dawl tal-karatteristiċi tal-multa ta' 150 %, il-proporzjonalità tagħha għandha tiġi evalwata billi jittieħdu inkunsiderazzjoni s-sanzjonijiet imġarrba fl-iktar ipoteżi gravi ta' assenza ta' ħlas ta' dejn fiskali, li, fil-każ ta' reat kontra l-awtoritajiet tat-taxxa, jistgħu jwasslu għall-impożizzjoni ta' multa ta' 600 % tal-ammont tat-taxxa dovuta mill-kontribwent.

*Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

48 Qabelxejn, għandu jitfakkar li, għalkemm huma l-Istati Membri, fl-assenza ta' armonizzazzjoni fid-dritt tal-Unjoni, li għandhom jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa fil-każ ta' ksur tal-obbligi previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, dawn tal-aħħar huma, madankollu, marbuta li jeżerċitaw is-setgħa tagħhom fl-osservanza ta' dan id-dritt u tal-prinċipji ġenerali tiegħu, u, konsegwentement, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Għal dak li jirrigwarda l-proporzjonalità tal-multa ta' 150 %, mill-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi 7/2012 jirriżulta li l-applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi jew tal-Artikolu 134(6) tat-test ikkonsolidat tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji approvat bid-Digriet Irjali Leġiżlattiv 4/2004 tal-5 ta' Marzu 2004, li d-dispożizzjonijiet tiegħu ġew sussegwentement riprodotti fl-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, tinvolvi l-impożizzjoni ta' multa ta' 150 % tal-ammont totali tat-taxxa dovuta fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur tal-beni jew tad-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż. Din il-multa hija kumulattiva mal-multi fissi previsti fit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali, li japplikaw għal kull informazzjoni jew għal kull kategorija ta' informazzjoni nieqsa, inkompleta, ineżatta jew falza li għandha tidher fil-"Formola 720".

50 Għalkemm ir-Renju ta' Spanja jsostni li din il-multa proporzjonali tissanzjona n-nuqqas ta' osservanza ta' obbligu materjali ta' ħlas tat-taxxa, għandu jiġi kkonstatat li l-impożizzjoni tagħha hija marbuta direttament man-nuqqas ta' osservanza ta' obbligi ta' dikjarazzjoni. Fil-fatt, tali obbligi ta' dikjarazzjoni huma r-responsabbiltà biss tal-kontribwenti li s-sitwazzjoni tagħhom taqa' taħt l-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi jew taħt l-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, jiġifieri l-kontribwenti li ma osservawx l-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni tagħhom jew dwar id-drittijiet tagħhom barra mill-pajjiż jew għamlu dan b'mod imperfett jew tardiv, bl-esklużjoni ta' dawk li, filwaqt li jkunu akkwistaw tali beni jew tali drittijiet permezz ta' dħul mhux iddikjarat, ikun għall-kuntrarju osservaw tali obbligu.

51 Barra minn hekk, għalkemm ir-Renju ta' Spanja jsostni li, fil-prattika, l-impożizzjoni tal-multa proporzjonali ta' 150 % tirriżulta minn evalwazzjoni każ b'każ u li r-rata tagħha tista' tiġi aġġustata, il-kliem tal-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi 7/2012 jagħtu x'jifhem li s-sempliċi applikazzjoni tal-Artikolu 39(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi jew tal-Artikolu 121(6) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji hija suffiċjenti sabiex twassal għall-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' ksur fiskali, meqjus bħala gravi ħafna u ssanzjonat b'multa ta' 150 % tal-ammont tat-taxxa evaduta, fejn din ir-rata ma hijiex ifformulata bħala rata massima.

52 F'dan ir-rigward, għandu jiġi ppreċiżat li l-possibbiltajiet ta' aġġustament offruti minn deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2017, wara l-opinjoni motivata indirizzata mill-Kummissjoni lir-Renju ta' Spanja fil-15 ta' Frar 2017, ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni fil-kuntest ta' dan ir-rikors peress li l-eżistenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandha, skont ġurisprudenza stabbilita, tiġi evalwata skont is-sitwazzjoni tal-Istat Membru fi tmiem it-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Jannar 2020, Il-Kummissjoni vs L-Italja (Direttiva ġlieda kontra l-ħlas tard), C-122/18, EU:C:2020:41, punt 58). Il-fatt li l-interpretazzjoni li tinsab f'din id-deċiżjoni hija inkorporata retroattivament fil-liġi ma għandux effett fuq dan il-punt.

53 Fl-aħħar, għandha tiġi osservata r-rata għolja ħafna tal-multa proporzjonali mġarrba, li tagħtiha natura estremament repressiva u li tista' twassal, f'numru ta' każijiet, b'teħid inkunsiderazzjoni tal-kumulu mal-multi fissi previsti barra minn hekk mit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali, għall-fatt li l-ammont totali tas-somom dovuti mill-kontribwent għall-ksur tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni tiegħu jew id-drittijiet tiegħu barra mill-pajjiż ikun iktar minn 100 % tal-valur ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet, kif tenfasizza l-Kummissjoni.

54 F'dawn iċ-ċirkustanzi, din l-istituzzjoni stabbilixxiet li, billi impona, għall-ksur mill-kontribwent tal-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu relatati mal-beni tiegħu jew mad-drittijiet tiegħu li jinsabu barra mill-pajjiż, multa proporzjonali ta' 150 % tal-ammont tat-taxxa kkalkolata fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet, li tista' tkun kumulattiva mal-multi fissi, il-leġiżlatur Spanjol ħoloq preġudizzju sproporzjonat għall-moviment liberu tal-kapital.

***Fuq il-proporzjonalità tal-multi fissi***

*L-argumenti tal-partijiet*

55 Fl-aħħar, skont il-Kummissjoni, il-fatt li huma previsti, fil-każ tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni jew id-drittijiet miżmuma barra mill-pajjiż jew ta' osservanza imperfetta jew tardiva ta' dan l-obbligu, multi fissi b'rata ogħla minn dik prevista għal ksur simili f'kuntest purament nazzjonali, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni l-informazzjoni li jista' jkollha l-awtorità tat-taxxa fir-rigward ta' dawn l-assi, jikkostitwixxi restrizzjoni sproporzjonata għall-moviment liberu tal-kapital.

56 Fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni tqis li l-fatt li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew l-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni, li jikkostitwixxi sempliċi obbligu formali li l-ksur tiegħu ma jikkawża ebda dannu ekonomiku dirett lill-awtoritajiet tat-taxxa, iwassal għall-impożizzjoni ta' multi li huma, skont il-każ, 15, 50 jew 66 darba ogħla minn dawk li huma suġġetti għalih istanzi ta' ksur simili f'sitwazzjoni purament nazzjonali, previsti fl-Artikoli 198 u 199 tal-Liġi Fiskali Ġenerali, huwa biżżejjed sabiex tiġi stabbilita n-natura sproporzjonata tal-ammont ta' dawn il-multi.

57 Filwaqt li jaqbel li l-multi fissi previsti mit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali jissanzjonaw il-ksur ta' obbligu formali, li l-ksur tiegħu ma jikkawżax dannu ekonomiku dirett lill-awtoritajiet tat-taxxa, ir-Renju ta' Spanja jqis li l-elementi ta' tqabbil adottati mill-Kummissjoni ma humiex rilevanti. Fil-fehma tiegħu, ikun aħjar jekk isir paragun bejn il-multi fissi sostnuti fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni jew ta' osservanza tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni u dawk imġarrba fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tad-"dikjarazzjoni

tat-tranżazzjonijiet marbuta", prevista mid-dritt Spanjol, sa fejn din id-dikjarazzjoni tieħu, hija wkoll, il-forma ta' obbligu ta' informazzjoni dwar id-data monetarja, li għandu jiġi ssodisfatt mill-kontribwent kkonċernat mill-informazzjoni inkwistjoni. Barra minn hekk, dan l-Istat Membru huwa tal-opinjoni li l-livell ta' informazzjoni li għandha l-awtorità tat-taxxa fir-rigward tal-assi miżmuma minn kontribwent barra mill-pajjiż ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex tiġi evalwata l-proporzjonalità tal-multi fissi mġarrba, li għandha tiġi eżaminata biss fid-dawl tal-aġir tal-kontribwent.

*Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

58 Skont it-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali, il-kontribwenti għandhom jipprovdu lill-awtorità tat-taxxa sensiela ta' informazzjoni dwar il-beni tagħhom jew id-drittijiet tagħhom barra mill-pajjiż, fosthom il-proprjetajiet immobbli, il-kontijiet bankarji, is-sigurtajiet, l-assi, it-titoli jew id-drittijiet rappreżentattivi tal-kapital azzjonarju, fondi proprji jew tal-patrimonju ta' kull tip ta' entità, jew ukoll l-assigurazzjonijiet għall-ħajja u għall-invalidità li huma għandhom barra mit-territorju Spanjol. Il-fatt li kontribwent jiddikjara lill-awtorità tat-taxxa informazzjoni inkompleta, ineżatta jew falza, li ma jipprovdix lil din tal-aħħar l-informazzjoni meħtieġa jew li ma jagħmilx dan fit-termini jew skont il-forom preskritti huwa kklassifikat bħala "ksur fiskali" u jwassal għall-applikazzjoni ta' multi fissi fl-ammont ta' EUR 5 000 għal kull informazzjoni jew kategorija ta' informazzjoni nieqsa, inkompleta, ineżatta jew falza, b'minimu ta' EUR 10 000, u fl-ammont minimu ta' EUR 100 għal kull informazzjoni jew kategorija ta' informazzjoni ddikjarata tard jew mhux iddikjarata b'forma dematerjalizzata min-kejja li dan kien meħtieġ, b'minimu ta' EUR 1 500.

59 It-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali tipprovdi wkoll li dawn il-multi ma jistgħux jiġu akkumulati ma' dawk previsti fl-Artikoli 198 u 199 ta' din il-liġi, li jiddeterminaw b'mod ġenerali s-sanzjonijiet applikabbli għall-kontribwenti li ma josservawx l-obbligi ta' dikjarazzjoni tagħhom jew jagħmluh b'mod imperfett, tardiv jew barra mill-forom preskritti. Skont dawn id-dispożizzjonijiet, fl-assenza ta' dannu ekonomiku dirett għall-awtoritajiet tat-taxxa, in-nuqqas ta' preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni fit-terminu stabbilit huwa, ħlief f'każ partikolari, issanzjonat b'multa fissa ta' EUR 200, li l-ammont tagħha jitnaqqas bin-nofs fil-każ ta' preżentazzjoni tardiva mill-kontribwent, mingħajr talba minn qabel tal-awtorità tat-taxxa. Il-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni inkompleta, ineżatta jew falza hija, min-naħa tagħha, suġġetta għal multa fissa ta' EUR 150 u l-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni barra mill-forom preskritti għal multa fissa ta' EUR 250.

60 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li t-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali tissanzjona l-ksur ta' sempliċi obbligi ta' dikjarazzjoni jew purament formali marbuta maż-żamma, mill-kontribwent, ta' beni jew ta' drittijiet barra mill-pajjiż, permezz tal-impożizzjoni ta' multi fissi għoljin ħafna, peress li japplikaw għal kull informazzjoni jew kategorija ta' informazzjoni kkonċernata, li għandhom, skont il-każ, ammont minimu ta' EUR 1 500 jew ta' EUR 10 000 u li l-ammont totali tagħhom ma huwiex limitat. Dawn il-multi fissi huma kumulattivi, barra minn hekk, mal-multa proporzjonali ta' 150 % prevista mill-ewwel dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi 7/2012.

61 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta wkoll li l-ammont ta' dawn il-multi fissi huwa sproporzjonat meta mqabbel mal-ammont ta' dawk imġarrba mill-kontribwenti abbażi tal-Artikoli 198 u 199 tal-Liġi Fiskali Ġenerali, li jidhru komparabbli sa fejn dawn jissanzjonaw in-nuqqas ta' osservanza ta' obbligi simili għal dawk previsti mit-tmintax-il dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi Fiskali Ġenerali.

62 Dawn il-karatteristiċi huma biżżejjed sabiex jiġi stabbilit li l-multi fissi previsti minn din id-dispożizzjoni jistabbilixxu restrizzjoni sproporzjonata għall-moviment liberu tal-kapital.

63 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, hemm lok li jiġi kkonstatat li:

– billi stabbilixxa li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew l-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż twassal għall-impożizzjoni ta' dħul mhux iddikjarat li jikkorrispondi għall-valur ta' dawn l-assi bħala "dħul patrimonjali mhux iġġustifikat", mingħajr il-possibbiltà, fil-prattika, li wieħed jibbenefika mill-preskrizzjoni;

– billi impona għan-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew għall-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż multa proporzjonali ta' 150 % tat-taxxa kkalkolata fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet, li jistgħu jiġu akkumulati ma' multi fissi, u

– billi impona għan-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew għall-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż multi fissi li l-ammont tagħhom huwa sproporzjonat meta mqabbel mas-sanzjonijiet previsti għal ksur simili f'kuntest purament nazzjonali u li l-ammont totali tagħhom ma huwiex limitat,

ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE.

**Fuq l-ispejjeż**

64 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li r-Renju ta' Spanja tilef, hemm lok li dan l-Istat Membru jiġi kkundannat għall-ispejjeż, kif mitlub mill-Kummissjoni.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

**1) – Billi stabbilixxa li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew l-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż twassal għall-impożizzjoni ta' dħul mhux iddikjarat li jikkorrispondi għall-valur ta' dawn l-assi bħala "dħul patrimonjali mhux iġġustifikat", mingħajr il-possibbiltà, fil-prattika, li wieħed jibbenefika mill-preskrizzjoni;**

**– billi impona għan-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew għall-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż multa proporzjonali ta' 150 % tat-taxxa kkalkolata fuq is-somom li jikkorrispondu għall-valur ta' dawn il-beni jew ta' dawn id-drittijiet, li jistgħu jiġu akkumulati ma' multi fissi, u**

**– billi impona għan-nuqqas ta' eżekuzzjoni jew għall-osservanza imperfetta jew tardiva tal-obbligu ta' informazzjoni dwar il-beni u d-drittijiet li jinsabu barra mill-pajjiż multi fissi li l-ammont tagħhom huwa sproporzjonat meta mqabbel mas-sanzjonijiet previsti għal ksur simili f'kuntest purament nazzjonali u li l-ammont totali tagħhom ma huwiex limitat,**

**ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992.**

**2) Ir-Renju ta' Spanja huwa kkundannat għall-ispejjeż.**

Firem