



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
apresentadas em 15 de julho de 2021¹

Processo C-788/19

**Comissão Europeia
contra**

Reino de Espanha

«Incumprimento de Estado — Declaração de ativos detidos noutros Estados-Membros da União e do Espaço Económico Europeu — Omissão — Sanções desproporcionadas — Modelo 720 — Artigos 63.º e 65.º TFUE — Artigo 40.º do Acordo EEE — Proporcionalidade — Prazo de prescrição — Diretiva 2011/16/UE — Diretiva 2014/107/UE — Assistência mútua — Troca automática»

I. Introdução

1. A presente ação por incumprimento diz respeito a uma regulamentação em matéria fiscal implementada em 2012 pelo Reino de Espanha que tem por finalidade combater a fraude e a evasão fiscais no que respeita aos ativos localizados fora do território espanhol. Esta legislação compreende, por um lado, a obrigação de os residentes fiscais em Espanha declararem determinados dos seus bens e direitos situados no estrangeiro (obrigação que é cumprida em Espanha com o «modelo 720») e, por outro, um conjunto de consequências ligadas ao incumprimento dessa obrigação. Estas consequências implicam, primeiro, a qualificação dos ativos como ganhos patrimoniais não justificados e a sua integração na matéria coletável geral independentemente da data de aquisição dos ativos em causa, segundo, a aplicação de uma coima proporcional de 150 % e, terceiro, a aplicação de coimas fixas.

2. A Comissão Europeia considera que estas três consequências e as suas modalidades de aplicação constituem restrições desproporcionadas que violam diversas liberdades de circulação previstas pelo TFUE e pelo Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE), em particular, a livre circulação de capitais (artigo 63.º TFUE e artigo 40.º do Acordo EEE). Segundo a Comissão, o caráter desproporcionado consiste nomeadamente no facto de as três consequências sancionarem o incumprimento da obrigação de informação pelo contribuinte de uma forma muito severa, sem ter em conta o facto de a Administração Fiscal espanhola já dispor das informações em causa, ou poder dispor delas, ao abrigo do regime de troca de informações no domínio fiscal previsto pela Diretiva 2011/16/UE², conforme alterada pela Diretiva

¹ Língua original: francês.

² Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1).

2014/107/UE³ (a seguir «Diretiva 2011/16»). Por conseguinte, com a presente ação por incumprimento, pede ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino de Espanha, ao prever estas três consequências, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem, nomeadamente, nos termos do artigo 63.º TFUE e do artigo 40.º do Acordo EEE.

3. No termo da minha exposição, proporei ao Tribunal de Justiça que julgue a ação parcialmente procedente.

II. Direito espanhol

4. A lei central em causa é a 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 (Lei n.º 7/2012 que altera a regulamentação fiscal e orçamental e adequa a regulamentação financeira para a intensificação das ações de prevenção e combate à fraude), de 29 de outubro de 2012 (BOE n.º 261 de 30 de outubro de 2012, a seguir «Lei n.º 7/2012»). Esta lei introduziu o regime do modelo 720, nomeadamente, alterando diversas leis no domínio da fiscalidade. Mais especificamente, os diversos elementos do regime do modelo 720, estão previstos nas referidas leis, nas seguintes secções: a obrigação de informação enquanto tal [secção 1)] e, no que respeita às três consequências controvertidas mencionadas na introdução das presentes conclusões, primeiro, a qualificação dos ativos como ganhos patrimoniais não justificados e a sua integração na matéria coletável geral independentemente da data de aquisição dos ativos em causa (secções 2 e 3)⁴, segundo, a aplicação de uma coima proporcional de 150 % (secção 4)⁵ e, terceiro, a aplicação de coimas fixas (secção 1)⁶.

A. Ley 58/2003 General Tributaria (Lei n.º 58/2003, de 17 de dezembro de 2003, relativa à Lei fiscal geral, conforme alterada pela Lei n.º 7/2012 (a seguir «LFG»))

5. A décima oitava disposição adicional, com a epígrafe «Obrigação de prestar informações sobre bens e direitos situados no estrangeiro», da LFG prevê:

«1. Em conformidade com os artigos 29.º e 93.º da presente lei, os sujeitos passivos devem fornecer às autoridades fiscais, nas condições fixadas por via regulamentar, as seguintes informações:

- a) Informações relativas às contas situadas no estrangeiro, abertas em instituições que exercem atividades bancárias ou de crédito, e das quais os interessados sejam titulares ou beneficiários, ou para as quais possuam, qualquer que seja a forma, uma autorização ou um direito de disposição.
- b) Informações relativas a todos os títulos, ativos, valores ou direitos representativos do capital social, de fundos próprios ou do património de qualquer tipo de entidade, ou relativas à cessão de fundos próprios a terceiros, de que os interessados sejam titulares e estejam depositados ou situados no estrangeiro, bem como informações relativas aos seguros de vida

³ Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO 2014, L 359, p. 1).

⁴ Esta consequência é objeto da primeira alegação da Comissão.

⁵ Esta sanção é objeto da segunda alegação da Comissão.

⁶ Esta sanção é objeto da terceira alegação da Comissão.

ou de invalidez de que sejam tomadores e às rendas vitalícias ou temporárias de que sejam beneficiários na sequência de uma transferência de capital em numerário, ou ainda informações relativas aos bens móveis ou imóveis adquiridos a entidades estabelecidas no estrangeiro.

- c) Informações relativas aos bens imóveis e aos direitos sobre os imóveis situados no estrangeiro de que sejam proprietários.

[...]

2. Regime de infrações e de sanções.

Constitui infração fiscal o facto de não apresentar no prazo previsto as declarações informativas previstas na presente disposição adicional ou de incluir nelas informações incompletas, inexatas ou falsas.

Constitui igualmente infração fiscal a apresentação das referidas declarações por meios não eletrónicos, informáticos e telemáticos, quando estiver previsto proceder por esses meios.

As infrações referidas são consideradas muito graves e são puníveis em conformidade com as seguintes regras:

- a) O incumprimento da obrigação de declarar contas detidas em instituições de crédito situadas no estrangeiro é punido com uma coima fixa de 5 000 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a uma mesma conta que deveria constar da declaração, ou relativamente a qualquer dado prestado de forma incompleta, inexata ou falsa, com a coima mínima fixada em 10 000 euros.

A coima é de 100 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a uma mesma conta, com um mínimo de 1 500 euros, quando a declaração tenha sido apresentada fora de prazo, sem interpelação prévia da Administração Fiscal. É aplicada a mesma sanção em caso de apresentação da declaração por meios que não sejam eletrónicos, informáticos e telemáticos, quando esteja previsto proceder por estes meios.

- b) O incumprimento da obrigação de declarar os títulos, ativos, valores, direitos, seguros e rendas depositados, geridos ou obtidos no estrangeiro, é punido com uma coima fixa de 5 000 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a cada elemento de património tomado individualmente, segundo a categoria considerada, que devia ter sido incluído na declaração ou de qualquer dado fornecido de forma incompleta, inexata ou falsa, com um mínimo de 10 000 euros.

A coima é de 100 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a cada elemento de património considerado individualmente, segundo a categoria em causa, com um mínimo de 1 500 euros, quando a declaração tenha sido apresentada fora de prazo, sem interpelação prévia da Administração Fiscal. É aplicada a mesma sanção em caso de apresentação da declaração por meios que não sejam eletrónicos, informáticos e telemáticos, quando esteja previsto proceder por estes meios.

- c) O incumprimento da obrigação de declarar os bens imóveis e os direitos sobre bens imóveis situados no estrangeiro é punido com uma coima fixa de 5 000 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a um mesmo bem imóvel ou a um mesmo direito sobre um bem imóvel que devia constar da declaração ou por qualquer dado fornecido de forma incompleta, inexata ou falsa, sendo a coima mínima fixada em 10 000 euros.

A coima é de 100 euros por cada dado ou conjunto de dados relativos a um mesmo bem imóvel ou a um mesmo direito sobre um bem imóvel, com um mínimo de 1 500 euros, quando a declaração tenha sido apresentada fora de prazo sem interpelação prévia da Administração Fiscal. É aplicada a mesma sanção em caso de apresentação da declaração por meios que não sejam eletrónicos, informáticos e telemáticos, quando esteja previsto proceder por estes meios.

As infrações e as sanções reguladas pela presente disposição adicional não são acumuláveis com as previstas nos artigos 198.º e 199.º da presente lei.

3. As leis que regulam cada imposto podem prever consequências específicas em caso de incumprimento da obrigação de informação prevista na presente disposição adicional.»

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 (Lei n.º 35/2006 do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e que altera parcialmente as leis relativas aos impostos sobre as sociedades, sobre o rendimento dos não residentes e sobre o património), de 28 de novembro de 2006, conforme alterada pela Lei 7/2012 (a seguir «Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares»)

6. O artigo 39.º da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, com a epígrafe «Ganhos patrimoniais não justificados», dispõe:

«1. Consideram-se ganhos patrimoniais não justificados os bens ou os direitos cuja posse, declaração ou aquisição não correspondam aos rendimentos ou capitais declarados pelo contribuinte, bem como a inscrição de dívidas inexistentes numa declaração a título do presente imposto ou do imposto sobre a fortuna, ou a sua inscrição nos livros ou registos oficiais.

Os ganhos patrimoniais não justificados são integrados na matéria coletável geral do período fiscal durante o qual foram apurados, salvo se o contribuinte demonstrar que adquiriu a propriedade dos direitos ou dos bens em questão durante um período prescrito.

2. Em todo o caso, a posse, a declaração ou a aquisição de bens ou de direitos relativamente aos quais a obrigação de informação prevista na décima oitava disposição adicional da [LFG] não foi cumprida nos prazos fixados, são tratados como ganhos patrimoniais não declarados e são integrados na matéria coletável geral do mais antigo dos exercícios fiscais não prescritos e ainda suscetíveis de serem regularizados.

Todavia, as disposições previstas no presente número não são aplicáveis se o contribuinte provar que os bens ou direitos de que é detentor foram adquiridos através de rendimentos declarados ou de rendimentos obtidos no decurso de exercícios fiscais em relação aos quais não estava sujeito a esse imposto.»

C. Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades (Lei n.º 27/2014 relativa ao imposto sobre as sociedades), de 27 de novembro de 2014, conforme alterada pela Lei 7/2012 (a seguir «Lei do imposto sobre as sociedades»)

7. O artigo 121.º desta lei, com a epígrafe «Bens e direitos não contabilizados ou não declarados: aquisição presumida de rendimentos», prevê, nos seus n.ºs 1 a 6:

«1. Presumem-se adquiridos com rendimentos não declarados os bens patrimoniais detidos pelo contribuinte e não inscritos na sua contabilidade.

Esta presunção também existe em caso de dissimulação parcial do valor de aquisição.

2. Presume-se que os bens patrimoniais não inscritos na contabilidade pertencem ao contribuinte a partir do momento em este esteja na posse dos mesmos.

3. Presume-se que o montante dos rendimentos não declarados é igual ao valor de aquisição dos bens ou direitos não inscritos na contabilidade, menos o montante das dívidas reais contraídas para financiar essa aquisição, igualmente não contabilizadas. O montante líquido não pode, em caso algum, ser negativo.

O montante do valor de aquisição é verificado pelos documentos comprovativos correspondentes ou, se tal não for possível, pelas regras de avaliação previstas na [LFG].

4. Existe uma presunção de rendimentos não declarados quando são inscritas dívidas inexistentes na contabilidade do contribuinte.

5. O montante dos rendimentos estabelecido com base nas presunções referidas é associado ao mais antigo dos exercícios fiscais não prescritos, a menos que o contribuinte demonstre que corresponde a um ou mais exercícios diferentes.

6. Em todo o caso, considera-se que os bens ou os direitos relativamente aos quais a obrigação de informação prevista na décima oitava disposição adicional da [LFG] não foi cumprida nos prazos fixados, foram obtidos com rendimentos não declarados, associados ao mais antigo dos exercícios fiscais não prescritos e que ainda podem ser regularizados.

Todavia, as disposições previstas no presente número não são aplicáveis se o contribuinte fizer prova de que os bens ou direitos que detém foram adquiridos com rendimentos declarados ou obtidos em exercícios fiscais nos quais não era sujeito passivo deste imposto.»

D. Lei n.º 7/2012

8. A primeira disposição adicional desta lei, com a epígrafe «Regime de sanções em caso de ganhos patrimoniais não justificados e de obtenção presumida de rendimentos», dispõe:

«A aplicação das disposições do artigo 39.º, n.º 2, da Lei n.º 35/2006, de 28 de novembro de 2006, relativa ao Imposto sobre o Rendimento das pessoas singulares e que altera parcialmente as leis relativas aos impostos sobre as sociedades, sobre o rendimento dos não residentes e sobre o património, e do artigo 134.º, n.º 6, do texto consolidado da Lei do imposto sobre as sociedades, aprovada pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de março de 2004, determina a infração fiscal, considerada de muito grave, e punível com uma coima de 150 % do montante da sanção.

A sanção baseia-se no valor do montante total resultante da aplicação dos artigos referidos no número anterior. [...]».

III. Procedimento pré-contencioso e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

9. Por notificação para cumprir de 20 de novembro de 2015, a Comissão chamou a atenção das autoridades espanholas para a eventual incompatibilidade com o direito da União de certos aspetos relacionados com a obrigação de declarar os bens e direitos situados no estrangeiro através do modelo 720. Segundo a análise da Comissão, as consequências do incumprimento dessa obrigação e o respetivo regime de sanções aplicáveis pareciam desproporcionados face aos objetivos prosseguidos pela legislação espanhola.

10. Na sequência da resposta de 29 de fevereiro de 2016 das autoridades espanholas, contestando a existência de qualquer incompatibilidade dessa lei com o direito da União, a Comissão emitiu, em 15 de fevereiro de 2017, um parecer fundamentado mantendo, em substância, a posição que tinha tomado na sua carta de 20 de novembro de 2015.

11. Por cartas de 12 de abril de 2017 e 31 de maio de 2019, as autoridades espanholas responderam a esse parecer fundamentado.

12. Não tendo ficado convencida com essas respostas, a Comissão intentou, em 23 de outubro de 2019, com fundamento no artigo 258.º TFUE, a presente ação por incumprimento, na qual pede ao Tribunal de Justiça se digne declarar:

— que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem nos termos dos artigos 21.º, 45.º, 49.º, 56.º e 63.º TFUE e dos artigos 28.º, 31.º, 36.º e 40.º do Acordo EEE:

— ao estabelecer que o incumprimento da obrigação de informação relativamente aos bens e direitos situados no estrangeiro ou a apresentação extemporânea do modelo 720, determinam a qualificação dos referidos ativos como ganhos patrimoniais não justificados sem possibilidade de invocar a prescrição;

— ao aplicar automaticamente uma coima proporcional de 150 % no caso de incumprimento da obrigação de informação relativamente aos *bens* e *direitos* situados no estrangeiro ou por apresentação extemporânea do modelo 720;

— ao aplicar coimas pecuniárias fixas, por incumprimento da obrigação de informação relativamente aos bens e direitos no estrangeiro ou de apresentação extemporânea do modelo 720, mais graves que as sanções previstas pelo regime geral para infrações semelhantes; e

— condenar o Reino de Espanha nas despesas.

13. O Reino de Espanha pede que o Tribunal de Justiça se digne:

— negar provimento ao pedido, e

— condenar a Comissão no pagamento das despesas.

14. Não foi realizada audiência de alegações, mas ambas as partes responderam às questões escritas do Tribunal de Justiça, de 8 de dezembro de 2020.

IV. Análise

A. Observações preliminares sobre o modelo 720

15. Como já referi na introdução das presentes conclusões, a regulamentação controvertida em causa foi introduzida com o objetivo de estabelecer uma fiscalização mais rigorosa numa situação que implica um risco de fraude e de evasão fiscais significativos. A este respeito, a Comissão deixou claro que não contesta de modo algum o direito do Reino de Espanha de impor uma obrigação de informação relativa aos bens e direitos detidos no estrangeiro, tal como previsto no modelo 720. Admite também que a obrigação imposta pelo modelo 720 possa ser justificada pela necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscais, bem como as práticas abusivas e pela necessidade de garantir a eficácia das fiscalizações. Por conseguinte, a Comissão contesta apenas as consequências previstas em caso de incumprimento dessa obrigação, consequências que considera desproporcionadas.

16. Ainda que não seja a obrigação de informação prevista no modelo 720 enquanto tal que é contestada pela Comissão, mas as consequências que dele decorrem em caso de inexecução ou de execução extemporânea desta obrigação, considero útil explicar o âmbito de aplicação dessa obrigação de informação.

17. Esta obrigação refere-se a três categorias de bens e de direitos situados no estrangeiro: as contas abertas em entidades financeiras, os títulos representativos de um capital social e de outros elementos do património considerados como tal por força da regulamentação, e os bens imóveis⁷. Segundo as informações fornecidas pela Comissão, os bens e direitos em questão devem ser declarados se, no final do exercício (ou no decurso deste), o valor estimado de cada categoria exceder 50 000 euros. A declaração é renovada nos anos seguintes se o valor dos bens e direitos incluídos numa determinada categoria aumentar mais de 20 000 euros. A obrigação de informação inclui a de fornecer uma série de dados para cada categoria de bens e direitos⁸ e a declaração deve ser apresentada através do modelo 720 no prazo compreendido entre 1 de janeiro e 31 de março seguinte ao período fiscal de referência. Para além das exceções previstas pela regulamentação⁹, os devedores são pessoas singulares ou coletivas que tenham a sua resi-

⁷ V. a décima oitava disposição adicional, n.º 1, da LFG.

⁸ Segundo as informações prestadas pela Comissão, no caso de *contas bancárias*, o contribuinte deve comunicar cinco dados ou grupo de dados: nome da instituição financeira ou do banco; identificação da conta bancária; datas de abertura ou de encerramento, ou de concessão ou revogação da autorização para movimentar a conta bancária; saldo da conta em 31 de dezembro e saldo médio do último trimestre do ano. No caso de *valores ou direitos*, o contribuinte deve declarar essencialmente os seguintes dados ou grupos de dados: nome da instituição emitente dos títulos ou do mutuário da dívida ou identificação da relação jurídica; saldo dos títulos (ações ou obrigações) ou dos direitos em 31 de dezembro, com indicação do número e da categoria das ações ou dos títulos e do seu valor nominal. No caso dos *seguros de vida e das rendas vitalícias de pagamentos periódicos ou vitalícios*, o contribuinte deve declarar essencialmente os seguintes dados ou grupo de dados: identificação da companhia de seguros e da sua sede, identificação do contrato de seguro ou das rendas periódicas temporárias ou vitalícias em vigor em 31 de dezembro; o valor de resgate no caso dos contratos de seguro ou o valor de capitalização no caso das rendas. No caso dos *bens imóveis*, o contribuinte deve comunicar essencialmente os seguintes dados ou grupo de dados: identificação do bem imóvel, especificando o seu tipo; localização do Estado, do país ou do território em que se situa, cidade, rua e número; data da aquisição; valor de aquisição e, em caso de anulação ou de transmissão de bens, são pedidas informações sobre a data de anulação ou de transmissão.

⁹ Segundo a Comissão, a obrigação de fornecer informações não se aplica às pessoas singulares e coletivas que detenham bens e direitos no estrangeiro quando estes estejam registados na contabilidade de forma personalizada e identificada.

dência fiscal em Espanha, independentemente da sua nacionalidade, habilitadas a agir na qualidade de titular, de mandatário ou de beneficiário dos bens e direitos, ou até na qualidade de pessoa autorizada em relação às contas bancárias.

B. Quanto às liberdades em causa

18. Com a sua ação, a Comissão alega que o Reino de Espanha violou as liberdades consagradas nos artigos 21.º (cidadãos), 45.º (trabalhadores), 49.º (estabelecimento), 56.º (serviços) e 63.º TFUE (capitais), bem como as correspondentes liberdades previstas no Acordo EEE. A este respeito, a Comissão observou que, embora a obrigação de informação através do Modelo 720 seja suscetível de afetar todas essas liberdades, a regulamentação controvertida afeta sobretudo a liberdade de circulação de capitais, pelo que há que examinar a legislação espanhola unicamente à luz desta liberdade.

19. Partilho parcialmente desta opinião. Com efeito, segundo jurisprudência constante, quando uma medida nacional está relacionada simultaneamente com a livre circulação de capitais e a livre prestação de serviços, o Tribunal de Justiça examina a medida em causa, em princípio, à luz de apenas uma dessas liberdades se considerar que, nas circunstâncias do processo principal, uma delas é totalmente secundária relativamente à outra e lhe pode ser associada¹⁰. O mesmo se aplica no que respeita a uma medida nacional que se refere simultaneamente à livre circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento¹¹.

20. A este respeito, considero que a livre circulação de capitais é a principal liberdade a que se refere a medida nacional em causa. Com efeito, a legislação nacional controvertida visa, de modo geral, a detenção de bens ou direitos no estrangeiro pelos residentes em Espanha, sem que tome necessariamente a forma de aquisições de participações no capital de entidades estabelecidas no estrangeiro, ou seja, principalmente motivada pelo desejo de aí beneficiar de serviços financeiros. Embora a livre prestação de serviços e a liberdade de estabelecimento sejam suscetíveis de ser afetadas, estas liberdades afiguram-se, no entanto, secundárias relativamente à livre circulação de capitais, à qual podem estar associadas. Considero que há que tirar a mesma conclusão no que respeita às outras liberdades invocadas, a saber, a livre circulação dos trabalhadores e dos cidadãos europeus, que parece ainda mais marginal no caso em apreço em relação à livre prestação de serviços e à liberdade de estabelecimento. Quanto ao direito de os cidadãos europeus circularem, consagrado no artigo 21.º TFUE, entendo que a Comissão não invocou argumentos que permitam apreciar por que razão seria essa liberdade igualmente afetada pela regulamentação controvertida.

21. Daqui resulta que o presente caso deve ser avaliado do ponto de vista da livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE e no artigo 40.º do Acordo EEE. Por razões de clareza, e dado que o artigo 40.º do Acordo EEE tem o mesmo alcance jurídico que o artigo 63.º TFUE¹², referir-me-ei apenas, na análise que se segue, ao artigo 63.º TFUE.

¹⁰ V., neste sentido, Acórdão de 26 de maio de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 39).

¹¹ V., neste sentido, Acórdãos de 13 de novembro de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, n.ºs 89 a 93), e de 28 de fevereiro de 2013, Beker e Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, n.ºs 25 a 31).

¹² V., neste sentido, Acórdãos de 11 de junho de 2009, Comissão/Países Baixos (C-521/07, EU:C:2009:360, n.º 33) e de 5 de maio de 2011, Comissão/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, n.º 51).

C. Quanto à existência de uma restrição ao artigo 63.º TFUE

1. Argumentos das partes

22. A Comissão considera que a regulamentação relativa ao modelo 720 constitui uma restrição ao princípio da livre circulação de capitais, pelo facto de a regulamentação controvertida impor regras específicas relativas à detenção de bens e direitos no estrangeiro que não existem para ativos idênticos situados em Espanha. A aplicação destas regras teria nomeadamente por efeito tornar a transferência de bens para o estrangeiro menos atrativa para esses contribuintes.

23. Segundo o Governo espanhol, as sanções aplicáveis às infrações relativas ao modelo 720 não constituem uma restrição, dado que a aplicação de sanções é indispensável para tornar a obrigação de informação efetiva. Além disso, as pessoas que dissimulam os seus ativos por motivos fiscais não podem beneficiar de proteção ao abrigo da liberdade de circulação.

2. Apreciação

24. Na minha opinião, a regulamentação controvertida constitui, sem dúvida alguma, uma restrição.

25. Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, constituem, nomeadamente, restrições aos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, medidas impostas por um Estado-Membro suscetíveis de dissuadir, impedir ou limitar as possibilidades dos investidores desse Estado de investir noutros Estados¹³. Como alega a Comissão, impugnação do Governo espanhol, o regime do modelo 720 prevê uma obrigação de informação e, em caso de incumprimento dessa obrigação, de sanções aplicáveis aos residentes fiscais que possuam ativos no estrangeiro, que não existem para ativos idênticos situados em Espanha. Tal regulamentação é, portanto, suscetível de dissuadir, impedir ou limitar as possibilidades de os residentes desse Estado investirem noutros Estados.

26. A este respeito, o argumento do Governo espanhol de que as pessoas que dissimulam os seus ativos por motivos fiscais não podem beneficiar de qualquer proteção ao abrigo da liberdade de circulação, não pode conduzir a um resultado contrário. Há que constatar que decorre da própria redação do artigo 65.º, n.º 1, alínea b), TFUE que uma restrição à livre circulação de capitais pode ser justificada se impedir infrações às leis e regulamentos dos Estados-Membros em matéria fiscal. Esta disposição pressupõe, por outras palavras, que uma medida nacional, como a que está em causa, não escapa à definição de restrições na aceção do artigo 63.º TFUE pelo simples facto de ter por objetivo controlos fiscais ou combater a fraude fiscal¹⁴.

¹³ V., neste sentido, nomeadamente, Acórdãos de 26 de setembro de 2000, Comissão/Bélgica (C-478/98, EU:C:2000:497, n.º 18); de 23 de outubro de 2007, Comissão/Alemanha (C-112/05, EU:C:2007:623), n.º 19) e Acórdão de 26 de maio de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 44).

¹⁴ O mesmo se diga dos objetivos reconhecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, além do TFUE, como a prevenção da fraude e da evasão fiscais, práticas abusivas e a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais. V., a título de exemplo, Acórdão de 4 de março de 2004, Comissão/França (C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 27).

D. Quanto à existência de uma eventual justificação para a restrição à livre circulação de capitais

1. Argumentos das partes

27. Segundo a Comissão, a diferença de tratamento aplicada pelo Reino de Espanha em função do local onde estão situados os ativos em causa não corresponde a situações objetivamente diferentes na aceção do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE. Para apreciar a existência de uma diferença de situação entre os contribuintes detentores de bens e direitos no território nacional e no estrangeiro, há que ter em conta o objeto da regulamentação controvertida¹⁵. À luz do objetivo visado por esta, a saber, a prevenção e o combate à fraude e evasão fiscais, não existe uma diferença objetiva de situação entre os contribuintes residentes em Espanha consoante os seus ativos se situem no território espanhol ou fora dele. Com efeito, nos dois casos, não se pode excluir que um residente que tenha intenções fraudulentas possa subtrair-se às suas obrigações fiscais quanto a rendimentos provenientes de atividades ou de operações dissimuladas.¹⁶

28. Em especial, contrariamente ao que alega o Governo espanhol, o facto de a Administração Fiscal não dispor das mesmas informações relativas aos ativos situados no estrangeiro e aos situados no território nacional não tem qualquer importância. Aliás, o Tribunal de Justiça já rejeitou esse argumento¹⁷. Em contrapartida, na opinião da Comissão, a restrição pode ser justificada pela necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscais, e as práticas abusivas, como pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais¹⁸.

29. O Governo espanhol considera, a título subsidiário, que, se o Tribunal de Justiça considerar que existe uma restrição, esta pode ser justificada.

30. Em primeiro lugar, a regulamentação controvertida estabelece, na aceção do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, uma diferença entre os contribuintes que não se encontram na mesma situação no que respeita ao local onde os seus capitais são investidos, tendo em conta as possibilidades de controlo fiscal. Em especial, as informações de que as autoridades nacionais dispõem sobre os bens e direitos detidos pelos seus residentes no estrangeiro são parcelares, uma vez que as trocas internacionais de informações fiscais são limitadas, incluindo na União, tendo em conta a proibição das «fishing expeditions» (pedidos lançados ao acaso). Tratando-se de uma obrigação de declaração, o nível de informação de que as autoridades dispõem constitui o critério pertinente para determinar se os residentes cujos bens estão situados no território nacional ou fora dele se encontram em situações comparáveis.

31. Em segundo lugar, este governo considera que a restrição também é justificada por razões de interesse público que respondem à necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscais, e as práticas abusivas, ou à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais¹⁹.

¹⁵ V. Acórdãos de 13 de março de 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, n.ºs 46 a 48), e de 1 de julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, n.ºs 45 a 48).

¹⁶ V., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2009, X e Passenheim-van Schoot (C-155/08 e C-157/08, EU:C:2009:368, n.ºs 36 a 40, a seguir «Acórdão X e Passenheim-van Schoot»).

¹⁷ V. Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.ºs 36 a 40). Segundo a Comissão, a questão do alcance das informações a que a Administração Fiscal tem acesso em função do local onde os ativos em causa estão situados poderá, em contrapartida, ser examinada no âmbito da justificação da regulamentação controvertida e da sua proporcionalidade.

¹⁸ V. Acórdão de 4 de março de 2004, Comissão/França (C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 27).

¹⁹ Acórdão de 20 de fevereiro de 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

2. *Apreciação*

32. À semelhança da Comissão, considero que a diferença de tratamento que resulta da regulamentação em causa não corresponde a situações objetivamente diferentes na aceção do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE. Com efeito, este facto já decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça²⁰ e com razão, uma vez que a posição contrária teria por efeito negar a existência de qualquer restrição à livre circulação de capitais pelo simples facto de as informações disponíveis sobre os ativos no estrangeiro não serem suficientes em comparação com as relativas aos ativos situados no território nacional.

33. Posto isto, como observam a Comissão e o Governo espanhol, os objetivos prosseguidos pela regulamentação controvertida, a saber, combater a fraude e a evasão fiscais, podem justificar uma restrição, o que resulta tanto do artigo 65.º, n.º 1, alínea b), TFUE como da jurisprudência²¹.

34. A questão central no presente processo é, portanto, a da proporcionalidade da regulamentação controvertida.

E. Quanto à proporcionalidade da regulamentação em causa

1. Quanto à qualificação dos ativos como ganhos patrimoniais não justificados sem possibilidade de invocar a prescrição (primeira alegação)

35. Com a sua primeira alegação, a Comissão afirma que constitui uma restrição desproporcionada o facto de «o incumprimento da obrigação de informação ou a apresentação tardia do modelo 720 implicar a qualificação desses ativos como ganhos patrimoniais não justificados sem possibilidade de invocar a prescrição».

a) Regulamentação em causa

36. A primeira alegação diz respeito às regras constantes do artigo 39.º da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e ao artigo 121.º da Lei do imposto sobre as sociedades. Estas disposições, que são em substância idênticas, dizem respeito a ganhos patrimoniais não justificados e contêm uma regra geral e uma regra específica.

37. Por força da regra *geral*, os bens ou os direitos, cuja posse, declaração ou aquisição não correspondam a rendimentos ou capitais declarados pelo contribuinte, são considerados ganhos patrimoniais não justificados e são integrados na matéria coletável geral do período fiscal durante o qual a Administração Fiscal os descobriu. Todavia esses ganhos não são incluídos na matéria coletável, se o contribuinte demonstrar que adquiriu a propriedade dos direitos ou dos bens em questão durante o período prescrito²². De acordo com a minha pesquisa, o direito da administração de proceder a uma liquidação adicional da dívida fiscal está concretamente sujeito a um prazo de prescrição de quatro anos, que começa a correr a partir do dia seguinte àquele em

²⁰ V., neste sentido, Acórdãos de 5 de julho de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, n.ºs 30 a 33), e X e Passenheim-van Schoot, n.ºs 36 a 40).

²¹ V., a título de exemplo, acórdão de 4 de março de 2004, Comissão/França (C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 27)

²² V. artigo 39.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e artigo 121.º, n.ºs 1 a 5, da Lei do imposto sobre as sociedades.

que termina o prazo regulamentar para apresentar a declaração em causa²³. Na prática, na minha opinião, um contribuinte pode consequentemente evitar a integração dos seus ativos na matéria coletável quatro anos depois da data em que os seus ativos deviam ter sido declarados.

38. Quanto à regra *específica*, diz respeito à posse, à declaração ou à aquisição de bens ou de direitos relativamente aos quais a obrigação de informação referida no modelo 720 não foi respeitada nos prazos fixados. Esses bens ou direitos são tratados como ganhos patrimoniais não justificados e são integrados na matéria coletável geral. Ora, para esta categoria de ativos, não está prevista a regra da prescrição já referida. Assim, nos termos desta regra, para evitar a inclusão dos ganhos patrimoniais no valor tributável, o contribuinte deve fazer prova de que «os referidos bens ou direitos foram adquiridos através de rendimentos declarados ou de rendimentos obtidos no decurso de exercícios fiscais relativamente aos quais não estava sujeito a esse imposto»²⁴.

b) Argumentos das partes

1) Argumentos da Comissão

39. A Comissão observa que o incumprimento da obrigação de apresentar o modelo 720 nos prazos fixados dá origem a uma presunção de obtenção de um rendimento correspondente ao valor dos bens e direitos em causa, considerado um ganho patrimonial não justificado, e daí decorre a obrigação de pagar o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou do imposto sobre as sociedades em função do rendimento supostamente correspondente ao valor total dos bens e direitos abrangidos pela obrigação de declaração.

40. Não considera que esta presunção constitua, por si só, uma medida desproporcionada, desde que resulte do incumprimento, pelo contribuinte, de uma obrigação fiscal material de pagamento de imposto²⁵. Ora, o carácter desproporcionado da regulamentação reside no facto de o contribuinte não poder invocar a prescrição para evitar essa presunção. Com efeito, a partir do momento em que o detentor dos bens e dos direitos no estrangeiro não tenha apresentado o modelo 720 no prazo fixado, não pode invocar a regra da prescrição que determina o prazo de ação da Administração fiscal para corrigir as matérias coletáveis.

41. Os argumentos alegados pela Comissão que se destinam a demonstrar o carácter desproporcionado deste aspeto da regra comportam, tal como os entendo, em substância, duas vertentes.

42. A primeira vertente diz respeito à situação em que o contribuinte *efetivamente pagou* o imposto sobre os rendimentos. Por conseguinte, trata-se mais particularmente da situação específica em que a aquisição de bens ou de direitos no estrangeiro ocorreu mais de quatro anos antes do início do prazo de apresentação, pela primeira vez, do modelo 720²⁶, no qual a tributação dos rendimentos utilizados para adquirir esses bens teria também tido lugar há mais

²³ Este prazo de prescrição e as suas modalidades de aplicação estão previstos no artigo 66.º, alínea a), da LGT e no artigo 67.º, n.º 1, alínea a), da LFG.

²⁴ V. artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e artigo 121.º, n.ºs 6 da Lei do imposto sobre as sociedades.

²⁵ Refere assim que, a partir do momento em que a qualificação dos ganhos patrimoniais resulta do incumprimento, pelo contribuinte, de uma obrigação fiscal material de pagamento de impostos, a qualificação opera como cobrança da dívida fiscal por iniciativa da Administração Fiscal a fim de corrigir a situação do contribuinte que, num primeiro momento, não se tinha sujeitado às regras fiscais em vigor.

²⁶ No que respeita a este prazo de quatro anos, v. n.º 37 das presentes conclusões.

de quatro anos, e em que o contribuinte estava sujeito a esse imposto nesse momento, mas não tem nenhuma prova que ateste a declaração desses rendimentos ao fisco²⁷. Segundo a Comissão, em tal situação, quando o possuidor dos bens não está em condições de provar que pagou o imposto sobre os rendimentos em questão não pode invocar a prescrição para evitar a regularização por parte da Administração Fiscal. Assim, a impossibilidade de provar o pagamento do imposto sobre os rendimentos correspondentes aos ativos situados no estrangeiro traduz-se numa presunção inilidível de fraude fiscal. Recorda que, segundo jurisprudência constante, a presunção de fraude e evasão fiscais não se pode basear em circunstâncias como a detenção, por um contribuinte residente fiscal, de bens situados no estrangeiro²⁸.

43. A este respeito, a Comissão contesta a alegação do Governo espanhol de que o ónus da prova incumbe à Administração Fiscal, pelo que cabe a esta última realizar as investigações adequadas a fim de verificar a situação real do contribuinte e agir em conformidade. Em seu entender, esta prática não está descrita na regulamentação em causa e não existe nenhum documento suscetível de provar que foi efetivamente aplicada pelas autoridades espanholas. A regulamentação impõe ao contribuinte, expressa e restritivamente, que suporte o ónus da prova da declaração de rendimentos ou da não sujeição ao imposto. Além disso, os exemplos de aplicação concreta da regulamentação relativa ao modelo 720 demonstram que o ónus da prova incumbe ao detentor de bens e de direitos que não respeitou a obrigação de informação nos prazos fixados.

44. A segunda vertente diz respeito «à inexistência de prescrição». A Comissão considera que existe assim um «efeito de imprescritibilidade» em caso de inexecução ou de apresentação extemporânea da obrigação de informação prevista no modelo 720.

45. A este respeito, considera, em substância, *em primeiro lugar*, que a inexistência de prescrição não é adequada para atingir o objetivo prosseguido, na medida em que o simples facto de apresentar o modelo 720 nos prazos fixados permite ao contribuinte conservar o benefício da prescrição já adquirida nesse momento, ainda que se trate manifestamente de um caso de evasão fiscal.

46. *Em segundo lugar*, a inexistência de prescrição também não é necessária para atingir os objetivos prosseguidos pela regulamentação em causa tendo em conta os instrumentos existentes em matéria de troca internacional de informações fiscais à escala da União.

47. Mais especificamente, a Comissão esclarece que não contesta o facto de, no momento em que o regime do modelo 720 foi adotado em 2012, nenhum dos instrumentos existentes em matéria de troca internacional de informações fiscais permitia obter as informações adequadas sobre os bens e direitos no estrangeiro. Ora, o regime de troca de informações ao nível da União evoluiu consideravelmente entre 2012 e 2017 e na data em que o parecer fundamentado foi emitido, ou seja, 15 de fevereiro de 2017 — data a ter em conta para a apreciação pelo Tribunal de Justiça do quadro jurídico da presente ação — os instrumentos de troca de informações existentes à escala da União tinham permitido aos Estados-Membros obter as informações necessárias sobre os bens e direitos detidos no estrangeiro para proceder aos controlos fiscais adequados.

²⁷ Segundo a Comissão, quando o ativo no estrangeiro foi adquirido num exercício fiscal em relação ao qual o direito da Administração Fiscal de determinar a dívida fiscal ou de exigir o seu pagamento estava prescrito, é perfeitamente possível que o contribuinte não tenha conservado os documentos comprovativos da declaração fiscal dos rendimentos com os quais esse crédito foi adquirido.

²⁸ V. Acórdãos de 7 de novembro de 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 60), e por analogia, de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, n.º 51).

48. *Primeiro*, com efeito, à data da emissão do parecer fundamentado, as informações que deviam ser objeto de uma declaração pelo modelo 720 eram amplamente abrangidas pela Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107.

49. Em apoio desta constatação, a Comissão remete para as disposições específicas, que dizem respeito às três categorias de bens abrangidas pelo modelo 720.

50. No que diz respeito às informações sobre *contas bancárias*, remete para o artigo 8.º, n.º 3-A da Diretiva 2011/16 e para os anexos, que incluem a troca automática de informações sobre contas bancárias, incluindo contas de depósito e de custódia. Esta troca de informações respeitava às «pessoas sujeitas a comunicação». Estavam em causa as pessoas singulares e outras entidades além das: i) sociedades de capitais cujos títulos sejam objeto de transações regulares num ou mais mercados bolsistas regulamentados; ii) sociedades de capitais ligadas a uma sociedade descrita no ponto i); iii) entidades públicas; iv) organizações internacionais; v) bancos centrais ou vi) instituições financeiras²⁹.

51. Em conformidade com o artigo 8.º, n.º 3-A, alínea a), da Diretiva 2011/16 as informações a transmitir por intermédio do sistema de troca automática incluem todas as informações necessárias para identificar o titular de uma conta, a instituição financeira, onde a conta é gerida e a própria conta. As informações dizem igualmente respeito ao saldo ou ao valor da conta. No caso das contas de custódia, as informações referem-se ao montante bruto total de juros, ao montante bruto total de dividendos e ao montante bruto total de rendimentos gerados pelos ativos detidos na conta e à totalidade da receita bruta da venda ou resgate dos ativos financeiros. No caso de uma conta de depósito, as informações a trocar abrangem o montante bruto total dos juros pagos ou creditados na conta durante o ano civil ou outro período de comunicação adequado. No caso de qualquer outra conta, as informações deverão incluir o montante bruto total pago ou creditado ao titular da conta.

52. Em conformidade com o referido artigo 8.º, n.º 3-A, alínea a), as informações objeto de troca automática são suficientes para a determinação do montante do imposto sobre os rendimentos que decorre da posse de contas bancárias no estrangeiro.

53. Em seguida, a Comissão observa que a troca automática de informações instituída pela Diretiva 2011/16 impõe às pessoas que devem fazer uma declaração a obrigação de incluir nesta última as informações relativas aos *valores* detidos noutro Estado-Membro. No que respeita aos valores detidos por intermédio de contas de depósito ou de contas de custódia, na grande maioria dos casos, as informações objeto de uma troca são as mesmas que as relativas às contas bancárias, o que também permite, neste caso, determinar o montante do imposto sobre os rendimentos correspondentes.

54. No que respeita aos *direitos ou aos contratos de seguro de vida* não abrangidos por outros atos jurídicos da União, também podem ser objeto, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2011/16, de uma troca automática de informações relativas a qualquer período tributável. Neste caso, as informações dizem respeito aos residentes de um Estado-Membro, quer sejam pessoas singulares ou entidades, e permitem às autoridades fiscais dos Estados-Membros determinar o montante dos impostos aplicáveis a esses rendimentos.

²⁹ Anexo I, secção VIII, ponto D.2 da Diretiva 2011/16.

55. Por último, as informações relativas aos *bens imóveis* que podem ser objeto de uma troca automática nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea e), da diretiva dizem respeito simultaneamente à propriedade e aos rendimentos desses bens, quer sejam propriedade quer a pessoas singulares quer a entidades residentes num Estado-Membro. Essas informações permitem liquidar os impostos sobre os rendimentos correspondentes a esses bens e direitos.

56. *Segundo*, enquanto o sistema de troca automática de informações não abrange todas as informações sujeitas à obrigação de declaração no modelo 720³⁰, as Administrações Fiscais dos Estados-Membros podem, no entanto, recorrer, nesses casos, à troca de informações mediante pedido (não automático), como previsto nos artigos 5.º a 7.º da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107.

57. *Terceiro*, a Comissão salienta o facto de que as alegadas lacunas do regime de troca de informações existente à escala da União invocadas pelo Governo espanhol não podem afetar esta realidade. Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, designadamente do seu acórdão Comissão/Bélgica³¹, que os mecanismos de assistência mútua existentes entre as autoridades dos Estados-Membros são suficientes para permitir que um Estado-Membro efetue o controlo da veracidade das declarações dos contribuintes relativas aos seus rendimentos realizados noutro Estado-Membro. Consequentemente, o Tribunal de Justiça também declarou que, embora os instrumentos de cooperação nem sempre funcionem de forma satisfatória e sem entraves na prática, os Estados-Membros não podem extrair das eventuais dificuldades encontradas para reunir as informações requeridas ou das carências suscetíveis de se produzirem na cooperação entre as suas Administrações Fiscais uma justificação à restrição das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado.

58. *Em terceiro lugar* e em todo o caso, a Comissão considera que se o carácter insuficiente das informações de que um Estado-Membro dispõe relativamente aos bens ou direitos detidos pelos seus residentes no estrangeiro pode ser suscetível de justificar um prazo de liquidação adicional mais longo, desde que vise permitir às autoridades fiscais recorrer utilmente a mecanismos de assistência mútua³², não pode justificar a *inexistência* de uma regra de prescrição, geralmente reservada aos casos mais graves de violações dos direitos humanos.

2) Argumentos do Governo espanhol

59. Quanto à primeira vertente dos argumentos da Comissão, o Governo espanhol contesta a existência de uma presunção inilidível de fraude. A este respeito, esclarece que o artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares³³, constitui uma cláusula antifraude, mas não prevê nenhuma presunção de fraude. Com efeito, para aplicação desta disposição, devem

³⁰ Segundo a Comissão, é o caso das contas bancárias e dos valores, quando os seus titulares são sociedades cotadas na bolsa e as suas empresas associadas, ou instituições financeiras. O sistema de troca automática de informações também não abrange as informações relativas às pessoas autorizadas (não titulares) no que respeita a determinadas contas financeiras referidas no modelo 720. Também não abrange as informações relativas aos valores que não são detidos por intermédio de contas em instituições financeiras.

³¹ Acórdão de 6 de junho de 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, n.ºs 52 e 53).

³² V. Acórdãos X e Passenheim-van Schoot, n.ºs 62 a 75, e de 15 de setembro de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, n.º 35).

³³ Observo que a Comissão não esclareceu na sua ação em que disposições do direito espanhol baseava a sua primeira alegação. Todavia, no enquadramento jurídico da ação, citou tanto o Artigo 39.º da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares como o Artigo 121.º da Lei do Imposto sobre as Sociedades. Interpreto, portanto, a primeira crítica da Comissão no sentido de que incide sobre as duas disposições. A este respeito, saliento que o Governo espanhol, na sua contestação, quando faz referência à primeira alegação da Comissão, apenas menciona o artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Dito isto, uma vez que o Governo espanhol propõe ao Tribunal de Justiça que julgue a ação improcedente na sua totalidade, compreendo os argumentos invocados pelo Governo espanhol relativos ao artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, no sentido de que abrange o artigo 121.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre as sociedades.

ser provados dois factos pela Administração fiscal: primeiro, o facto de o contribuinte não ter declarado os ativos correspondentes ao modelo 720, quando a isso estava obrigado, e, segundo, o facto de o contribuinte não ter pago o imposto sobre o rendimento relativo à aquisição desses ativos.

60. O facto de um contribuinte não conservar a declaração do exercício durante o qual afirma ter sido tributado não implica que a Administração considere automaticamente que possui ganhos patrimoniais não justificados. Nesses casos, a Administração Fiscal deve examinar o que foi alegado pelo contribuinte e se não o fez, o facto que serve de base à presunção não está demonstrado (a saber, que o contribuinte não foi tributado pelos rendimentos em causa) e não há que considerar que existem ganhos patrimoniais não justificados. Em caso de dúvida, não há que proceder a uma regularização, uma vez que não foi provada a existência de um dos factos que serve de base à presunção. Inversamente, se o contribuinte pretender evitar a aplicação do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares pelo facto de ter anteriormente declarado, através do modelo 720, os rendimentos com os quais os bens ou os direitos não declarados foram adquiridos, basta-lhe indicar em que declarações fiscais anteriores declarou esses rendimentos. A Administração Fiscal será então obrigada a verificá-lo.

61. Em apoio destas constatações, o Governo espanhol remete para várias disposições relativas ao ónus da prova³⁴. Este incumbe assim à Administração Fiscal, o que figura de forma clara na regulamentação referida na nota de pé de página 35 das presentes conclusões. Remete também, a título de exemplo, para um acórdão relativo a uma regularização do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que anulou a liquidação em causa, uma vez que o Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo, Espanha) tinha considerado que o contribuinte tinha alegado ter sido tributado e tinha apresentado os documentos em sua posse, e que a administração não tinha feito esforço para fornecer a prova em contrário pertinente.³⁵

62. Em relação à segunda vertente dos argumentos da Comissão, o Governo espanhol observa, antes de mais, que a Comissão parte de uma premissa errada na medida em que considera que o regime do modelo 720 não comporta prescrição. Com efeito, tratava-se na realidade do princípio da «actio nata», segundo a qual o prazo de prescrição de um direito ou de uma ação só pode começar a correr a partir do momento em que o seu titular tomou conhecimento da existência

³⁴ Primeiro, no âmbito do procedimento de verificação para efeitos da aplicação do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o artigo 105.º, n.º 1, da LFG, com a epígrafe «Ónus da prova», refere que «[n]os procedimentos de tributação, a pessoa que invoca o direito deve provar os seus factos constitutivos». Segundo, o artigo 102.º do Código Tributário, com a epígrafe «Notificação das liquidações», cita, no seu n.º 2, alínea c), enquanto elemento que deve necessariamente constar dessas liquidações, «[a] fundamentação destas últimas quando não correspondam às informações prestadas pelo contribuinte ou à aplicação ou à interpretação da regulamentação efetuada por este último, indicando os factos e os elementos essenciais à sua origem, bem como os fundamentos jurídicos». Terceiro, o Governo espanhol remete para a «teoria da proximidade do objeto da prova» que consta do artigo 217.º da Ley 1/2000, de 7 de janeiro de 2000, de Enjuiciamiento Civil (Lei de Processo Civil) (BOE n.º 7, de 8 de janeiro de 2000), segundo a qual há que ter em conta a possibilidade e a facilidade de cada parte no litígio apresentar provas. Embora, em princípio, cada uma das partes deva provar os factos que alega a seu favor nos termos do artigo 106.º, n.º 1, da LGT, a aplicação da «teoria da proximidade do objeto da prova» significa que, se o contribuinte declarar que não conserva os documentos relativos aos seus impostos para provar que foi tributado, a Administração Fiscal deve procurar essas informações nos seus arquivos a fim de verificar se o mesmo foi ou não efetivamente tributado. Quarto, essas regras e princípios constam igualmente da Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Lei do Procedimento Administrativo Comum, de 1 de outubro de 2015) (BOE n.º 236, de 2 de outubro de 2015). Quinto e por último, os artigos 141.º e 145.º da LGT dispõem que compete às autoridades fiscais «investigar os elementos factuais das obrigações fiscais a fim de descobrir as que são ignoradas pela Administração» e «[v]erificar a veracidade e a exatidão das declarações apresentadas pelos contribuintes».

³⁵ Decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha) de 16 de janeiro de 2019 (R. G. 4253/2016).

desse direito ou dessa ação³⁶. A aplicação deste princípio implica assim que um prazo de prescrição de quatro anos³⁷ comece a correr a partir do momento em que a Administração Fiscal tomou conhecimento dos elementos relativos ao facto tributável que lhe permite abrir um inquérito, seja graças a informações fornecidas por um outro Estado, por intermédio de um sistema automático ou espontâneo de troca de informações ou graças ao contribuinte ou a terceiros. Por conseguinte, não há falta de prescrição.

63. Feita esta precisão, o Governo espanhol afirma, no essencial, que o princípio da «actio nata» não se aplica quando bens estão situados em Espanha. Todavia, esta diferença de tratamento relativa à prescrição entre os ativos situados em Espanha e os ativos situados no estrangeiro obedece a uma razão objetiva.

64. Com efeito, por um lado, no território espanhol, a Administração Fiscal espanhola pode exercer os seus poderes sem limitações em relação a quaisquer bens e direitos, em especial sob a forma de «fishing expeditions» (pedidos lançados ao acaso), mas não o pode fazer quando esses bens e direitos se encontram no estrangeiro. A este respeito, o Governo espanhol lembra que os ganhos injustificados correspondem a bens e direitos de que as autoridades fiscais não têm conhecimento e que, para serem descobertos, é necessário que proceda a uma investigação que não pode realizar plenamente, uma vez que os seus funcionários não podem, por exemplo, agir fora da jurisdição espanhola. Tendo em conta estas dificuldades, justifica-se plenamente que o prazo de prescrição comece a correr a partir do momento em que é conhecida a existência desses bens e direitos situados no estrangeiro, que gerou rendimentos não declarados e que não puderam ser objeto de um inquérito com os meios que teriam sido utilizados se tivessem sido gerados no território espanhol.

65. A este respeito, o Tribunal de Justiça reconheceu a existência de regimes específicos de prescrição quando um Estado-Membro deve exercer os seus poderes a propósito de bens e de direitos situados no estrangeiro³⁸. O Tribunal de Justiça também afirmou que os diferentes prazos de caducidade dos direitos dos administrados em relação aos da Administração Fiscal se justificam pelo facto de esta só ter conhecimento dos dados necessários e só poder agir a partir do momento em que a declaração fiscal lhe chega³⁹, o que se aplica especialmente aos casos em que os bens e/ou os ativos foram dissimulados e em que é praticamente impossível obter informações sobre estes com os instrumentos atuais.

66. Por outro lado, o Governo espanhol contesta a alegação da Comissão de que os instrumentos de colaboração existentes na União são suficientes. Apresenta para o efeito diversos argumentos que podem ser resumidos como se segue.

67. Antes de mais, deixa claro que, uma vez que a ação da Comissão não se destina a declarar inválidos diversos aspetos da regulamentação do modelo 720, a partir da data do parecer fundamentado, a saber 15 de fevereiro de 2017, há que examinar a situação da assistência mútua internacional em 2012, ano em que o modelo 720 foi introduzido, e não em fevereiro de 2017. Dito isto, considera, em todo o caso, que, até à data, os instrumentos existentes em matéria de troca

³⁶ Segundo o Governo espanhol, esta regra da «actio nata» está prevista, em termos gerais, no artigo 1969.º do Código Civil espanhol (Gaceta de Madrid — atualmente «BOE» — n.º 206, de 25 de julho de 1889). O Governo espanhol refere que não só a aplicação da regra da «actio nata» não é contrária ao conteúdo literal do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que não menciona nenhuma «imprescritibilidade», mas que decorre do espírito da regra e de uma interpretação sistemática conforme com a finalidade do instituto jurídico da prescrição.

³⁷ V., no que respeita ao prazo de quatro anos, n.º 37 e nota de pé de página 23 das presentes conclusões.

³⁸ V. Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.º 86).

³⁹ V. Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.ºs 50 e segs.).

internacional de informações continuam a ser insuficientes para determinar a eventual existência de bens e de direitos de conteúdo económico e de alcance fiscal situados no estrangeiro no património de contribuintes espanhóis.

68. A este respeito, o Governo espanhol sublinha, antes de mais, que a Comissão reconheceu que as informações obtidas através do modelo 720 não coincidem plenamente com as que podem ser obtidas em aplicação da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107⁴⁰.

69. Em seguida, sublinha que a troca automática na aceção do artigo 3.º, ponto 9, alínea a), da Diretiva 2011/16 está subordinada ao princípio da «informação disponível», entendendo-se como tais as «informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que [as] comunica e que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e processamento de informações desse Estado-Membro». Por conseguinte, o Estado da fonte dos rendimentos em causa pode não dispor das informações que são objeto da troca automática, seja porque a sua regulamentação nacional não tributa determinados bens ou rendimentos e não exige informações a propósito, seja porque a pessoa obrigada a fornecer as informações, quer se trate do sujeito passivo ou de um terceiro, não declarou os rendimentos ou o bem objeto da informação. Considera que, no seu acórdão X e Passenheim-van Schoot⁴¹, o Tribunal de Justiça declarou que as inspeções fiscais impostas por um Estado-Membro não podem depender do comportamento de outro Estado-Membro ou de um Estado terceiro, no caso em apreço, das informações disponíveis para o caso concreto. Por outro lado, no que respeita às informações relativas às contas bancárias na aceção do artigo 8.º, n.º 3-A, da Diretiva 2011/16, a Administração Fiscal não pode ter a certeza de receber as informações de que necessita no que respeita às contas preexistentes na aceção da referida diretiva, a saber, as contas geridas em 31 de dezembro de 2015⁴², uma vez que, para essas contas, a residência do contribuinte é determinada em conformidade com a legislação interna, que pode, portanto, ser diferente de um Estado-Membro para outro.

70. Por último, segundo o Governo espanhol, embora a situação em matéria de troca de informações tenha sido consideravelmente alterada nos últimos anos, importa, todavia, observar que a situação atual está longe de ser comparável com a situação nacional e que a sua aplicação prática e efetiva necessitará provavelmente do tempo para ser devidamente adaptada, tendo em conta a sua complexidade, os numerosos Estados em causa e as diferentes regulamentações e práticas nacionais.

c) Apreciação

71. Recordo que, segundo jurisprudência constante, no âmbito de uma ação por incumprimento, é à Comissão que incumbe à Comissão demonstrar a existência do incumprimento alegado. Compete-lhe fornecer ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para que este verifique a existência desse incumprimento, não podendo basear-se em qualquer presunção⁴³. Como

⁴⁰ Nomeadamente, segundo o Governo espanhol, a diretiva não abrange a informação relativa aos valores mobiliários (ações, participações), aos direitos e rendimentos depositados, geridos ou obtidos noutro Estado-Membro, que são objeto da declaração de informações, nem a relativa aos direitos sobre bens imóveis distintos dos bens de que o interessado é proprietário (direitos a tempo partilhado, de uso e de gozo, nua-propriedade), que são igualmente objeto da declaração.

⁴¹ V. n.º 61 do acórdão

⁴² V. o conceito de «conta preexistente» no anexo I, secção VIII, ponto C, n.º 9, da Diretiva 2011/16.

⁴³ V., nomeadamente, Acórdão de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 52 e jurisprudência aí referida).

explicarei, considero que no caso em apreço, a Comissão não forneceu, em grande medida, ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para verificar a existência do alegado incumprimento.

72. Isto resulta, na minha opinião, do facto de a ação da Comissão ter um carácter muito sucinto. Além disso, o Governo espanhol respondeu, na sua contestação, às alegações da Comissão de forma muito detalhada, apresentando vários argumentos cujo mérito não pode, em grande medida, no meu entender, ser excluído à primeira vista. Ora, na sua resposta, a Comissão limita-se a responder a esses argumentos de forma muito limitada e, a meu ver, não deu, portanto, uma resposta útil ao argumento do Governo espanhol. Por conseguinte, considero que, em grande medida, o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos necessários para verificar a existência do incumprimento alegado pela Comissão.

1) Quanto à questão da «inexistência» de prescrição (segunda vertente)

73. Relativamente à questão de saber se a falta de apresentação do modelo 720 ou a sua apresentação tardia implica um «efeito de imprescritibilidade» que é, em si mesmo, desproporcionado⁴⁴, considero necessário, em primeiro lugar, precisar o alcance da regra em causa.

74. Concretamente, no caso de não apresentação do modelo 720 dentro do prazo fixado, o artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o artigo 121.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre as sociedades permitem às autoridades fiscais proceder a uma liquidação adicional dos rendimentos correspondentes aos ativos situados no estrangeiro que tenham entrado no património do contribuinte, mesmo quando esses ativos foram adquiridos durante um período já prescrito quando a Administração Fiscal os descobriu. Este facto decorre da própria redação destas disposições e não é, aliás, contestado pelo Governo espanhol. Por outras palavras, o prazo de prescrição de quatro anos, que permite a um contribuinte que possui ativos situados em Espanha escapar à tributação pelo simples facto de os ativos em causa terem sido adquiridos antes de um período de quatro anos a contar do momento em que esses ativos deviam ter sido declarados, não se aplica no caso dos ativos referidos no modelo 720.

75. Na prática, para tais ativos, as disposições acima citadas permitem à Administração Fiscal proceder a uma liquidação adicional, independentemente da data de aquisição dos ativos em causa e, portanto, sem qualquer limite de tempo. Comportam assim um efeito de «imprescritibilidade», como alega, com razão, a Comissão. A este propósito, observo que as informações relativas ao princípio da «actio nata», fornecidas pelo Governo espanhol não podem conduzir a uma conclusão contrária. Com efeito, este princípio implica apenas que a Administração Fiscal, quando possui indícios de um elemento tributável, deve proceder a uma liquidação adicional correspondente à eventual dívida fiscal no prazo de quatro anos. Por conseguinte, mesmo que se aplique este princípio, que aliás a Comissão não parece contestar⁴⁵, o efeito de imprescritibilidade

⁴⁴ Observo que, depois de a presente ação por incumprimento ter sido intentada no Tribunal de Justiça, um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Tribunal Superior de Justiça da Catalunha, Espanha) deu entrada no Tribunal de Justiça (C-330/20). Neste pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em substância, sobre a mesma questão que está em causa no caso em apreço, a saber, a proporcionalidade da regra de prescrição prevista no artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e a incidência, a este respeito, do regime de troca de informações.

⁴⁵ Com efeito, a Comissão limita-se a alegar que se trata de «um caso de inexistência de prazo de prescrição».

permanece, portanto, na medida em que, enquanto a Administração Fiscal respeitar o prazo de quatro anos, pode proceder à liquidação adicional, independentemente da data de aquisição dos ativos em causa⁴⁶.

76. Em segundo lugar, relativamente à proporcionalidade dessa regra de «efeito de imprescritibilidade», há que determinar se é *adequada* a garantir a realização do objetivo que prossegue e se não excede o que é *necessário* para o atingir.

77. Relativamente ao primeiro ponto, o Tribunal de Justiça já declarou que a aplicação por um Estado-Membro de um prazo prolongado de liquidação adicional no caso de elementos tributáveis detidos ou surgidos noutro Estado-Membro contribui para assegurar a eficácia das inspeções tributárias e para lutar contra a fraude fiscal, na medida em que essa regulamentação pode dissuadir os contribuintes que detenham tais ativos de dissimularem ao fisco estes ativos ou os rendimentos que deles obtêm, para não ficarem expostos posteriormente a uma liquidação adicional⁴⁷. No caso em apreço, importa, todavia, notar que o prazo de prescrição controvertido só é aplicável quando o modelo 720 não foi preenchido nos prazos fixados. Consequentemente não se aplica, de maneira geral quando os ativos estão situados no estrangeiro. Dito isto, não estou convencido de que esta regra não seja adequada para garantir a realização do objetivo que prossegue, como alega a Comissão. É verdade que os contribuintes que cumprem a obrigação de informação no prazo fixado conservam o benefício da prescrição de eventuais rendimentos dissimulados para adquirir os bens ou direitos de que dispõem no estrangeiro⁴⁸. Ora, se um contribuinte quisesse dissimular rendimentos, parece-me pouco provável que queira, em primeiro lugar, cumprir a obrigação de informação para poder beneficiar da prescrição.

78. Depois, relativamente à necessidade do prazo de prescrição controvertido, considero que a Comissão apresentou provas de que vai além do que é necessário para atingir o objetivo prosseguido, mas apenas em relação a certos bens visados pelo modelo 720, a saber, novas contas bancárias na aceção da Diretiva 2011/16 (a seguir «novas contas bancárias»)⁴⁹.

79. Mais especificamente, como explicarei na secção i), considero que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando um Estado-Membro dispõe, ou pode dispor, ao abrigo do sistema de troca automática e obrigatória, de informações suficientes sobre ativos detidos no estrangeiro pelos seus contribuintes para determinar os impostos adequados, a aplicação de um prazo de prescrição prolongado vai além do que é necessário para atingir o objetivo que prossegue. A este respeito, como exporei na secção ii), considero que a Comissão fez prova bastante de que, à data do prazo fixado no parecer fundamentado em 2017, data a ter em conta para a apreciação da ação⁵⁰, a Administração Fiscal espanhola dispunha, ou podia dispor, por força da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107, de informações suficientes sobre novas contas bancárias detidas no estrangeiro pelos seus contribuintes, para fixar os impostos adequados.

⁴⁶ A título de exemplo, nada obsta a que a liquidação adicional ocorra várias décadas após a entrada dos ativos em causa no património dos contribuintes, se a data desse acontecimento for aquela em que a Administração Fiscal adquire o conhecimento da sua existência.

⁴⁷ Acórdãos X e Passenheim-van Schoot, n.ºs 51 e 52, e de 15 de setembro de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, parágrafo 32).

⁴⁸ Esta questão salientada pela Comissão foi confirmada pelo Governo espanhol.

⁴⁹ O conceito de «novas contas» é definido no anexo I, secção VIII, ponto C, n.º 10, da Diretiva 2011/16 como contas financeiras abertas a partir de 1 de janeiro de 2016.

⁵⁰ Em conformidade com jurisprudência constante, a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado. V. Acórdão de 28 de janeiro de 2020, Comissão/Itália (Diretiva Luta contra os atrasos de pagamento) (C-122/18, EU:C:2020:41, n.º 58 e jurisprudência aí referida). A data do prazo fixado no parecer fundamentado, de 15 de fevereiro de 2017, era de dois meses a contar da sua receção pelo Governo espanhol.

i) Princípios decorrentes da jurisprudência

80. Na minha opinião, o Tribunal de Justiça desenvolveu duas linhas de jurisprudência complementares e pertinentes no caso em apreço.

81. *Em primeiro lugar*, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a necessidade de aplicação por um Estado-Membro de um prazo de liquidação adicional no caso de suspeita de dissimulação de ativos tributáveis detidos noutro Estado-Membro, e sobre a incidência, a este propósito, dos instrumentos de troca de informações à escala da União⁵¹. Importa, todavia, salientar que, como explicarei, essa jurisprudência é, por um lado, proferida no contexto específico da antiga Diretiva 77/799/CEE relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos⁵², que precedeu a diretiva em causa neste processo. Em especial, como explicarei, esta antiga diretiva difere da que está em causa no presente processo, na medida em que não permite às Administrações Fiscais dos Estados-Membros obter, de forma *automática* e *obrigatória*, informações relativas aos seus contribuintes. Por outro lado, o Tribunal de Justiça pronunciou-se apenas sobre a aplicação de um prazo de prescrição *prolongado* concreto de doze anos, que considerou proporcionado, mas não decidiu a questão de um prazo de prescrição que comporta um «efeito de imprescritibilidade» como no caso em apreço.

82. Na jurisprudência em causa, o Tribunal de Justiça distinguiu dois casos concretos ao determinar se um prazo de prescrição prolongado excede o necessário para atingir esses objetivos: o primeiro corresponde à situação em que os factos tributáveis foram dissimulados, as autoridades fiscais não dispõem de nenhum indício que permita dar início a uma investigação, e o segundo respeita a uma situação na qual as referidas autoridades dispõem das informações relativas a esses factos tributáveis⁵³.

83. O Tribunal de Justiça reconheceu apenas, de maneira geral, a necessidade de um prazo prolongado de liquidação adicional no primeiro caso concreto. Assim, considerou em substância que nessa hipótese, o primeiro Estado-Membro se encontrava, tendo em conta a Diretiva 77/799, impossibilitado de se dirigir às autoridades competentes do outro Estado-Membro para estas lhe comunicarem as informações necessárias para determinar corretamente o montante do imposto⁵⁴. Com efeito, como o Tribunal de Justiça observou, em substância, esta antiga diretiva não permitia às Administrações Fiscais dos Estados-Membros obterem, de forma automática e obrigatória, dados bancários relativos aos seus contribuintes⁵⁵. Consequentemente, a menos que o Estado-Membro em causa não dispusesse já de indícios que lhe permitissem dirigir-se às autoridades competentes de outros Estados-Membros através da assistência mútua, não tinha condições de obter as informações necessárias para determinar o montante correto do imposto.

84. Nessa situação, o Tribunal de Justiça reconheceu a necessidade de um prazo prolongado de liquidação adicional pelo facto o risco para um contribuinte de os ativos e rendimentos dissimulados às autoridades fiscais do seu Estado-Membro de residência serem descobertos é menor no caso dos ativos e dos rendimentos provenientes de outro Estado-Membro do que no caso dos ativos e rendimentos nacionais⁵⁶.

⁵¹ Trata-se dos Acórdãos X e Passenheim-van Schoot e de 15 de setembro de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), igualmente invocados pelas partes.

⁵² Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977 (JO 1977, L 336, p. 15-20). (JO 1977, L 336, p. 15 a 20).

⁵³ V. Acórdãos X e Passenheim-van Schoot, n.º 62, 63 e 74, e de 15 de setembro de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, n.º 33).

⁵⁴ V. Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.º 64 a 65.

⁵⁵ V., neste sentido, Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.º 64 e 65).

⁵⁶ V. Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.º 72 e 73).

85. Relativamente ao segundo caso concreto, o Tribunal de Justiça declarou que, quando as autoridades fiscais de um Estado-Membro dispõem de indícios que lhes permitem dirigir-se às autoridades competentes de outros Estados-Membros através da assistência mútua por força da Diretiva 77/799 para que estas lhes comuniquem as informações necessárias para determinar o montante correto do imposto, não se pode justificar a aplicação pelo primeiro Estado-Membro de um prazo prolongado de liquidação adicional que não se destine especificamente a permitir às suas autoridades fiscais recorrer utilmente a mecanismos de assistência mútua e que se desbloqueiem portanto os elementos tributáveis que se situam noutro Estado-Membro⁵⁷.

86. *Segundo*, a este respeito, resulta da outra linha de jurisprudência que, quando os mecanismos de assistência mútua existentes entre as autoridades dos Estados-Membros são suficientes para permitir a um Estado-Membro efetuar os controlos necessários, os Estados-Membros não podem retirar de eventuais dificuldades encontradas para reunir as informações requeridas ou de carências suscetíveis de interferir na cooperação entre as suas Administrações Fiscais uma justificação para a restrição das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, mesmo que não esteja excluído que o instrumento de cooperação acima referido nem sempre funciona de forma satisfatória e sem conflitos na prática⁵⁸. Por outras palavras, se os mecanismos de assistência mútua existentes entre as autoridades dos Estados-Membros forem suficientes para permitir a um Estado-Membro efetuar os controlos necessários, este último deve aceitar que o controlo possa ser mais difícil de realizar noutro Estado-Membro do que no seu próprio território⁵⁹.

87. Na minha opinião, daqui decorre também que, se o instrumento de cooperação não funcionar de forma satisfatória, de modo que um Estado-Membro não recebe as informações devidas, compete-lhe pôr-se em contacto com o Estado-Membro a fim de resolver o problema e, sendo caso disso, comunicar com a Comissão⁶⁰. Em contrapartida, um Estado-Membro não pode aplicar um prazo de prescrição prolongado para sanar o facto de que as informações devidas não lhe foram fornecidas.

88. Resulta da jurisprudência acima referida que, embora a Administração Fiscal espanhola esteja em condições de obter as informações necessárias por força da troca automática e obrigatória para determinar o montante correto do imposto, essa autoridade não pode retirar das eventuais dificuldades encontradas para reunir as informações requeridas ou das carências suscetíveis de interferir na cooperação entre as Administrações Fiscais uma justificação para a restrição das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado e, a este respeito, estabelecer um prazo de prescrição prolongado.

89. Na minha opinião, a diferença estabelecida pelo Tribunal de Justiça é fundada. Com efeito, quando a única fonte de informação da Administração Fiscal sobre os ativos tributáveis é o próprio contribuinte, a descoberta pelo Estado-Membro em causa dos ativos dissimulados é mais difícil do que na situação em que a Administração Fiscal dispõe dessas informações ao abrigo do regime de troca de informações, o que justifica a aplicação de um prazo de prescrição prolongado.

⁵⁷ V. Acórdãos X e Passenheim-van Schoot, n.º 74 e 75, e de 15 de setembro de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, n.º 35 e 36).

⁵⁸ V., nomeadamente, Acórdãos de 28 de janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, n.º 18); de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 50) e de 23 de janeiro de 2014, Comissão/Bélgica (C-296/12, EU:C:2014:24, n.º 43).

⁵⁹ V. também, neste sentido, conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, n.º 54 e 55).

⁶⁰ Em último recurso, resta-lhe a possibilidade de intentar uma ação por incumprimento, nos termos do artigo 259.º TFUE. V., neste sentido, Acórdãos de 27 de abril de 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, n.º 46), e de 6 de fevereiro de 2018, Altun e o. (C-359/16, EU:C:2018:63, n.º 45). C-359/16, EU:C:2018:63, parágrafo 45.

90. Resulta do exposto que a necessidade do prazo controvertido de prescrição no presente processo depende, em primeiro lugar, da questão de saber se a troca automática e obrigatória por força da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/17, é suficiente para permitir à Administração Fiscal espanhola efetuar os controlos necessários para determinar o montante correto do imposto. Se for esse o caso, a Administração Fiscal espanhola não pode, contrariamente ao que alega, invocar eventuais dificuldades para aplicar um prazo de prescrição prolongado.

ii) A troca automática e obrigatória por força da Diretiva 2011/16, na redação dada pela Diretiva 2014/17, é suficiente para permitir à Administração Fiscal espanhola efetuar os controlos necessários?

91. As partes têm opiniões divergentes sobre esta questão. A Comissão considera que a Diretiva 2011/16, na redação dada pela Diretiva 2014/17, permite à Administração Fiscal espanhola obter as informações necessárias para estabelecer os controlos fiscais adequados relativos aos ativos referidos no modelo 720, ao passo que o Governo espanhol contesta-o.

92. Na minha opinião, há que distinguir três situações concretas.

93. Primeiro, as informações relativas às contas bancárias referidas no modelo 720. Quanto a este ponto, o artigo 8.º, n.º 3-A, alínea a), da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107, conjugado com os anexos I e II aos quais esta disposição se refere, impõe aos Estados-Membros, como acertadamente refere a Comissão, a troca automática de informações relativas às contas financeiras⁶¹ para que possam efetuar os controlos necessários e determinar o montante correto do imposto em situações transfronteiriças⁶². Essas informações devem ser declaradas pelas instituições financeiras de cada Estado-Membro à sua autoridade competente para que esta última comunique essas informações aos outros Estados-Membros

94. O Governo espanhol apresentou dois argumentos destinados a demonstrar a razão pela qual esta disposição não permite, todavia, à Administração Fiscal dispor das informações em causa.

95. A este respeito, há que rejeitar o argumento relativo ao princípio da «informação disponível». Há que constatar que as informações relativas às contas financeiras não estão sujeitas à condição da disponibilidade das informações pedidas⁶³. Em seguida, relativamente ao argumento respeitante às contas preexistentes, tenho sérias dúvidas quanto ao facto de que isso implica na prática que os Estados-Membros não recebem as informações em causa. Ora, a Comissão não apresentou nenhum contra-argumento sobre este ponto e considero, por conseguinte, que não apresentou os elementos exigidos pela jurisprudência⁶⁴ que permitam verificar a existência de um qualquer incumprimento a este respeito⁶⁵.

⁶¹ Para as informações específicas, v. n.º 51 das presentes conclusões.

⁶² V., neste sentido, considerandos 1, 2 e 10 da Diretiva 2011/16.

⁶³ V. considerando 10 da Diretiva 2011/16. Pelos dois argumentos do Governo espanhol, v. n.º 69 das presentes conclusões.

⁶⁴ V. n.º 71 das presentes conclusões.

⁶⁵ Observo que o argumento avançado pelo Governo espanhol relativo às contas preexistentes é apresentado na tréplica sob a forma de uma remissão para a resposta do Governo espanhol ao parecer fundamentado da Comissão. Embora a Comissão não tenha tido a possibilidade de responder à tréplica, uma vez que pôs termo à fase escrita do processo no Tribunal de Justiça, teve, no entanto, conhecimento deste argumento do Governo espanhol e teve, portanto, oportunidade de lhe responder.

96. Por conseguinte, é apenas em relação às novas contas bancárias que considero que a Comissão fez prova bastante de que a Administração Fiscal espanhola dispõe das informações necessárias. Daqui resulta que a aplicação do prazo controvertido de prescrição vai além do que é necessário no que respeita a esta categoria de ativos⁶⁶.

97. Seguidamente, no que respeita às contas preexistentes, a duração do prazo de prescrição controvertido aplicável a esses ativos não me parece desproporcionada.

98. Com efeito, lembro que, até ao presente, o Tribunal de Justiça só se pronunciou, no Acórdão X e Passenheim-van Schoot, sobre a proporcionalidade concreta de um prazo de prescrição prolongado de doze anos, em causa nesse processo, que considerou proporcionado⁶⁷.

99. No caso presente, o Tribunal de Justiça é chamado a decidir da questão de saber se um Estado-Membro, no caso de ativos dissimulados no estrangeiro de que não teve conhecimento, pode também proceder à liquidação adicional independentemente da data de aquisição dos ativos em causa e, portanto, sem limite no tempo. Entendo que é o caso. Com efeito, observo, por um lado, que as razões invocadas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão X e Passenheim-van Schoot, ao admitir a necessidade de os Estados-Membros aplicarem um prazo de prescrição prolongado⁶⁸, são igualmente transponíveis para o caso. Por outro lado, tendo em conta o grau de harmonização atingido até agora no domínio da fiscalidade, que é muito limitado, e a necessidade de os Estados-Membros lutarem contra a fraude fiscal, que o Tribunal de Justiça assim reconheceu, considero que estes dispõem de uma ampla margem de apreciação nesse domínio, incluindo a de aplicar a regra no caso em apreço⁶⁹.

100. Segundo, a categoria de ativos visados pelo modelo 720 que são objeto de trocas automáticas por força do artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16⁷⁰. Quanto a esta categoria de ativos, o Governo espanhol tem razão quando afirma que a troca automática está sujeita ao princípio da «informação disponível»⁷¹. No essencial, este princípio implica que os Estados-Membros só são

⁶⁶ Concretamente, o carácter desproporcionado do prazo controvertido de prescrição materializa-se quando a Administração Fiscal espanhola *não obtém* informações dos outros Estados-Membros sobre as novas contas financeiras dos seus contribuintes por força das disposições acima referidas, quando essas informações deviam ter sido fornecidas. Assim, nessas situações, a aplicação do princípio da «actio nata» implica que o prazo da liquidação adicional de quatro anos não começa a correr, enquanto, em conformidade com a jurisprudência referida, a Administração Fiscal não puder retirar das eventuais dificuldades encontradas para reunir as informações requeridas ou das carências suscetíveis de interferir na cooperação entre as suas Administrações Fiscais uma justificação para a restrição das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Em contrapartida, se as informações forem *efetivamente fornecidas*, por exemplo, antes do termo dos prazos reservados à declaração do modelo 720, o efeito da regra da «actio nata» não implicará, em tal situação, nenhuma prorrogação real do prazo de prescrição em relação ao prazo aplicável em situações internas.

⁶⁷ Concretamente, considerou esse prazo proporcionado pelo facto de a escolha de um Estado-Membro de limitar esse prazo no tempo e de determinar esse limite em função do prazo aplicável para a ação em matéria do crime de fraude fiscal não se revelar desproporcionado (Acórdão X e Passenheim-van Schoot, n.º 69).

⁶⁸ V., a esse respeito, n.ºs 83, 84 e 89 das presentes conclusões.

⁶⁹ Observo, tendo em conta o princípio da «actio nata», quando a autoridade fiscal possui indícios de um elemento tributável, deve proceder a uma liquidação adicional a título da dívida fiscal eventual no prazo de quatro anos. Uma vez que esse prazo é o mesmo aplicável em situações internas, não se trata de um prazo de liquidação adicional prolongado que não visa especificamente permitir às suas autoridades fiscais recorrerem utilmente a mecanismos de assistência mútua e que se desencadearia uma vez que os elementos tributáveis em causa se situassem noutro Estado-Membro, como mencionado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão X e Passenheim-van Schoot.

⁷⁰ Trata-se dos direitos ou contratos de seguro de vida, referidos no artigo 8.º, n.º 1, alínea c), dessa diretiva e dos bens imóveis, referidos na alínea e) desse n.º 1.

⁷¹ Assim, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16, a autoridade competente de cada Estado-Membro comunica à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro, mediante troca automática, «as informações disponíveis». A este respeito, o artigo 3.º, n.º 9, desta diretiva especifica que as informações disponíveis na aceção do n.º 1 do artigo 8.º da Diretiva são informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que comunica as informações, que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e processamento de informações desse Estado-Membro.

obrigados a partilhar as informações disponíveis nas suas bases de dados nacionais. Não é exigida qualquer recolha de dados para além da efetuada pelas Administrações Fiscais para efeitos fiscais internos.

101. Por conseguinte, embora reconheça que a troca automática para esta categoria de ativos pode, em princípio, ser limitada, tenho sérias dúvidas quanto ao facto de, na prática, ser esse o caso relativamente a todos os ativos visados, como alega o Governo espanhol. Com efeito, o artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16 comporta cinco categorias de bens, e pelo menos no que respeita aos bens imóveis, parece-me pouco provável que os Estados-Membros não disponham de informações necessárias para que o Estado-Membro em causa possa determinar o montante correto do imposto⁷².

102. Dito isto, a Comissão não respondeu a estas alegações do Governo espanhol e, em minha opinião, não apresentou argumentos que permitam ao Tribunal de Justiça, de forma correta, rejeitá-las.⁷³ Daqui resulta que a Comissão não fez a prova necessária de que a Administração Fiscal espanhola está em condições de efetuar os controlos necessários no que respeita a esta categoria de bens. Além disso, pelas razões acima expostas nos n.ºs 97 a 99, considero que, para essa categoria de ativos, o prazo de prescrição controvertido não vai além do necessário.

103. Terceiro, trata-se de informações que não são visadas pela Diretiva 2011/16⁷⁴, uma vez que a Administração Fiscal espanhola não obtém, para esta categoria de ativos, nenhuma informação de maneira sistemática e automática por força da Diretiva 2011/16. Pelos fundamentos expostos *supra*, considero que, para esta categoria de ativos, o prazo de prescrição controvertido não vai além do necessário.

104. Para concluir, considero que foi apenas à luz da categoria das informações relativas às novas contas bancárias que a Comissão apresentou prova do caráter desproporcionado do prazo de prescrição. Consequentemente, proponho ao Tribunal de Justiça que julgue procedente a primeira alegação, na medida em que o Governo espanhol previu o prazo de prescrição controvertido para esta categoria de ativos.

2) Quanto à existência de uma presunção inilidível de fraude fiscal (primeira vertente)

105. Relativamente à existência de uma presunção inilidível de fraude fiscal, considero que os argumentos apresentados pela Comissão devem ser rejeitados.

106. É verdade que a instituição de presunção de fraude fiscal não se pode basear apenas na circunstância da situação de um contribuinte comportar um elemento de caráter internacional⁷⁵. Por outro lado, uma disposição que presume a existência de um comportamento fraudulento apenas com base no facto de as condições que prevê estarem preenchidas, não concedendo nenhuma possibilidade ao sujeito passivo de ilidir essa presunção, vai, em princípio, além do necessário para atingir os objetivos prosseguidos⁷⁶.

⁷² No que respeita aos bens imóveis, os Estados-Membros dispõem normalmente dos registos com todas as informações pertinentes

⁷³ V., por analogia, Acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Alemanha (C-562/10, EU:C:2012:442, n.ºs 53 e 61).

⁷⁴ V, para estas informações, notas de pé de página 30 e 40 das presentes conclusões.

⁷⁵ V., neste sentido, por exemplo, Acórdãos de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, n.º 51) de 5 de maio de 2011, Comissão/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, n.ºs 33 a 49) e de 7 de novembro de 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 60).

⁷⁶ V., neste sentido, Acórdãos de 13 de março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, n.º 82); de 5 de julho de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, n.º 50); de 3 de outubro de 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, n.º 37), e de 26 de fevereiro de 2019, (sociedades intermediárias estabelecidas em países terceiros) (C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 88).

107. Dito isto, a Comissão não apresentou, contudo, prova de que se tratava, no caso em apreço, de uma presunção inilidível de fraude fiscal.

108. Primeiro, há que constatar que a impossibilidade de invocar um prazo de prescrição não tem relevância quanto à possibilidade de ilidir uma presunção de fraude⁷⁷. Segundo, e além da questão da prescrição, resta determinar se o contribuinte pode, não obstante, deixar de aplicar o artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o artigo 121.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre as sociedades e, portanto, pôr em causa a inclusão na matéria coletável do imposto de montantes correspondentes ao valor dos bens ou dos direitos situados no estrangeiro, no caso de esses montantes terem sido efetivamente sujeitos a imposto, mas que o contribuinte não tem ou já não tem condições de provar que foram declarados. A este respeito, os pontos contestados entre as partes estão ligados, em substância, ao alcance da regulamentação em causa, tanto ao nível regulamentar como ao nível da sua aplicação⁷⁸.

109. A este propósito, recordo que, no que respeita, em especial, à aplicação de uma disposição nacional, a demonstração de um incumprimento de Estado exige a produção de elementos de prova específicos em comparação com os que entram habitualmente em linha de conta numa ação por incumprimento que tenha exclusivamente por objeto o conteúdo de uma disposição nacional. Nestas condições, o incumprimento só pode ser provado através de uma demonstração suficientemente documentada e circunstanciada da prática censurada à administração e/ou aos órgãos jurisdicionais e imputável ao Estado-Membro em causa⁷⁹.

110. Em relação ao alcance da regulamentação em causa, considero que o Governo espanhol explicou de forma convincente, remetendo para várias disposições relativas ao ónus da prova e para um acórdão sobre esta matéria, que o ónus da prova incumbe à Administração Fiscal, de modo que, se o contribuinte não conservar os documentos comprovativos da declaração fiscal de rendimentos com os quais os seus ativos foram adquiridos, daí não decorre automaticamente que esteja na posse de ganhos patrimoniais não justificados na aceção do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares⁸⁰. A Comissão não apresentou provas que permitam afastar esta explicação. Especificamente, a redação desta disposição não se opõe, por si só, à interpretação adotada pelo Governo espanhol. No que respeita, em seguida, à prática da Administração Fiscal, há que constatar que a menção pela Comissão de «exemplos de aplicação concreta», sem mais esclarecimentos, não satisfaz o critério de demonstração suficientemente documentada e circunstanciada da prática censurada.

111. Daqui resulta que a Comissão não apresentou a prova necessária para demonstrar a existência de uma presunção inilidível de fraude.

112. Em conclusão, proponho que o Tribunal de Justiça julgue parcialmente procedente a primeira alegação uma vez que, na medida em que, em caso de inexecução ou de execução extemporânea, da obrigação de informação relativa às novas contas bancárias, a Administração

⁷⁷ Com efeito, por natureza, o benefício de uma prescrição apenas permite obstar às consequências que a aplicação da presunção devia acarretar, o que é diferente na medida em que a constatação de fraude, continua a existir. O facto de as disposições em causa não permitirem automaticamente escapar à presunção de fraude fiscal pelo simples facto de se tratar de ativos adquiridos num período prescrito não equivale, por si só, a uma presunção inilidível de fraude.

⁷⁸ Por conseguinte, a Comissão remete, sobre esta questão, tanto para a redação do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares como para os exemplos de aplicação concreta dessa disposição. V. n.º 43 das presentes conclusões

⁷⁹ V. Acórdão de 12 de maio de 2005, Comissão/Bélgica (C-287/03, EU:C:2005:282, n.º 28).

⁸⁰ Observo que os argumentos do Governo espanhol apenas citam o artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. No entanto, no que diz respeito aos princípios gerais, entendo que isto significa que eles também se relacionam com o artigo 121.º, n.º 6) da Lei do imposto sobre as sociedades

Fiscal pode proceder a uma liquidação adicional da dívida fiscal daí resultante, independentemente da data de aquisição dos ativos em questão, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 63.º TFUE e do artigo 40.º do Acordo EEE.

2. Quanto à coima proporcional de 150 % (segunda crítica)

113. Com a sua segunda alegação, a Comissão afirma que constitui uma restrição desproporcionada o facto de «[aplicar] automaticamente uma coima proporcional de 150 % em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa aos bens e direitos situados no estrangeiro ou de apresentação tardia do modelo 720».

a) Regulamentação em causa

114. Esta alegação tem por objeto a regra constante das duas disposições adicionais da Lei n.º 7/2012. Estas disposições sancionam a infração fiscal resultante da aplicação do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e da regra semelhante constante do artigo 121.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre as sociedades. A este respeito, a primeira disposição adicional da Lei n.º 7/2012 prevê que a aplicação destas disposições «determina a infração fiscal», que será considerada «muito grave», e punida com uma coima de 150 %. A coima é calculada com base no montante do imposto aplicável ao valor dos bens e direitos em causa.

b) Argumentos das partes

1) Argumentos da Comissão

115. Segundo a Comissão, a coima proporcional de 150 % é desproporcionada tanto devido à sua severidade como ao seu carácter automático e inflexível.

116. Relativamente à severidade da coima, a taxa de 150 % é claramente superior às taxas das sanções progressivas aplicáveis em caso de declaração fiscal tardia, uma vez que o nível destas últimas é, de 5 %, 10 %, 15 % e 20 %, consoante o atraso seja respetivamente de 3, 6, ou 12 meses ou mais⁸¹. Estas taxas mais baixas devem ser comparadas com a taxa da coima proporcional de 150 %, dado que, em ambos os casos, se trata de respostas à apresentação de uma declaração respeitante a rendimentos tributáveis. Assim sendo, as majorações menos elevadas são associadas a uma declaração de informação diretamente ligada à *obrigação de pagamento*, ao passo que a sanção mais grave de 150 % é associada à declaração de informação do modelo 720, a qual constitui uma simples *obrigação formal* de comunicar informações que, regra geral, não implicam tributação.

117. Em relação ao carácter automático e inflexível da coima, a Comissão refere, *em primeiro lugar*, que a coima de 150 % não é objeto de nenhuma possibilidade de flexibilização, uma vez que esta taxa se aplica qualquer que seja o nível das informações acessíveis às autoridades fiscais

⁸¹ Trata-se do artigo 27.º da LFG.

nacionais⁸², a data de aquisição dos ativos em causa (antes ou durante um período prescrito) e o comportamento do contribuinte que, longe de não ter cumprido, em todos os casos, a obrigação de informação, podia tê-lo feito somente com o atraso.

118. Em relação à possibilidade de regularização oferecida pelo rescrito de 6 de junho de 2017, invocado pelo Governo espanhol, a Comissão observa que, por força dessa informação vinculativa, um contribuinte que não respeitou a obrigação de declaração tem a possibilidade de regularizar a sua situação no âmbito de uma autoliquidação efetuada fora de prazo a título de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, acompanhada do pagamento do imposto correspondente. Neste caso, em vez da coima de 150 %, é aplicada uma sobretaxa de 20 %. Ora, este rescrito não pode ser tido em conta, uma vez que, por um lado, não tem força de lei e não há nenhum elemento na Lei n.º 7/2012, que constitui o enquadramento jurídico da obrigação relativa ao modelo 720, que permita concluir que essa possibilidade existe. Por outro lado, a data de publicação da informação vinculativa é posterior ao parecer fundamentado da Comissão, o que se opõe à sua tomada em conta. Quanto à prática da Administração Fiscal antes da publicação dessa informação vinculativa, a possibilidade de substituir a coima de 150 % por uma sobretaxa de 20 % não parece ter sido aplicada uniformemente pela Administração Fiscal, mas antes caso a caso. Resulta das informações de que a Comissão dispõe que, antes da publicação da informação vinculativa, podia acontecer, em certos casos em que o modelo 720 era apresentado fora de prazo, que a coima de 150 % fosse aplicada ao detentor dos bens e direitos no estrangeiro pelo simples facto de não estar em condições de justificar que tinha liquidado devidamente, em tempo útil, o imposto sobre os rendimentos correspondentes.

119. *Em segundo lugar*, tal como para a qualificação dos ativos situados no estrangeiro enquanto ganhos patrimoniais não justificados, a Administração Fiscal não efetua nenhum inquérito especial em caso de incumprimento da obrigação de declaração quando o detentor dos bens não possa provar que os ativos correspondem a rendimentos declarados e tributados, o que conduz a uma presunção inilidível de fraude fiscal.

120. *Em terceiro lugar*, a Comissão considera que é igualmente desproporcionado que a coima de 150 %, a tributação dos rendimentos em causa e as coimas fixas fossem aplicadas simultaneamente sem ter em conta a dívida fiscal global daí resultante. Podem verificar-se, nomeadamente, hipóteses em que a dívida fiscal global excede o valor dos bens e direitos tributáveis. A Comissão remete para os «casos levados ao [seu] conhecimento» e menciona dois exemplos de aplicação simultânea das sanções.

2) Argumentos do Governo espanhol

121. O Governo espanhol, por seu turno, observa antes de mais que a proporcionalidade das sanções, quer se trate da coima proporcional de 150 % ou das coimas fixas, depende apenas da apreciação dos órgãos jurisdicionais nacionais, uma vez que não são objeto de harmonização a nível europeu.

122. Dito isto, considera que, no que respeita, em primeiro lugar, à severidade da coima, a de 150 % e as majorações mais baixas invocadas pela Comissão não são, desde logo, comparáveis. Só a primeira tem o caráter de uma sanção, destinada a reprimir o comportamento do contribuinte que se limita a cumprir a obrigação de informação sem regularizar o imposto correspondente, ao

⁸² Como explicado nos n.ºs 47 a 57 das presentes conclusões, na primeira crítica, a Comissão entende que os Estados-Membros dispõem de meios suficientes para obter informações sobre os bens e direitos detidos no estrangeiro a fim de estabelecer os controlos fiscais adequados por força da Diretiva 2011/16, conforme alterada pela Diretiva 2014/107.

passo que as segundas têm por única finalidade incitar os contribuintes a respeitar os prazos fixados e indemnizar o Estado pelo prejuízo sofrido em consequência do pagamento extemporâneo do imposto.

123. Em seguida, a circunstância de a informação vinculativa de 6 de junho de 2017 ser posterior ao parecer fundamentado não deve obstar a que a interpretação que contém seja tida em conta. Com efeito, por um lado, as informações vinculativas limitam-se a interpretar as disposições e não lhes é possível modificá-las ou retificá-las. Por conseguinte, nenhuma nova disposição aplicável resulta da informação vinculativa fiscal e os efeitos favoráveis para o contribuinte retroagem até à entrada em vigor da disposição. Por outro lado, não é correto considerar que a possibilidade de regularização não figura na lei. Com efeito, esta possibilidade e os seus efeitos são reconhecidos a título geral nos artigos 27.º e 179.º, n.º 3, da LFG. Resulta desta regulamentação, que é a considerada na informação vinculativa, que é possível apresentar regularizações tardias voluntárias sem sanção por falta de pagamento, sem prejuízo de eventuais sobretaxas. Esta regulamentação é aplicável a todas as declarações fiscais, incluindo a regularização dos bens situados no estrangeiro, e já estava em vigor aquando da adoção da Lei n.º 7/2012. A possibilidade de regularização existia, portanto, antes da publicação do rescrito. Por outro lado, relativamente às alegações da Comissão a respeito da prática antes da publicação do rescrito, limitam-se a alegar que a possibilidade de regularização não pode ser aplicada de modo uniforme sem fornecer qualquer prova concreta a este respeito.

124. Por outro lado, as exigências decorrentes do princípio da proporcionalidade previsto no direito espanhol⁸³ também permitem à administração flexibilizar as sanções para assegurar que correspondem às infrações fiscais às quais são aplicadas.

125. Além disso, a coima proporcional de 150 % não sanciona a inobservância de uma simples obrigação declarativa, mas sim a dissimulação de rendimentos e a falta reiterada do pagamento do imposto devido, por outras palavras, atos de evasão fiscal. Uma vez que essa coima visa punir o comportamento do contribuinte, está excluída a possibilidade de variar a taxa da coima em função do nível das informações que podem ser fornecidas por terceiros à Administração Fiscal.

126. *Em segundo lugar*, o Governo espanhol contesta o carácter automático da coima. Por um lado, recorda que para que pudesse ser aplicada os elementos constitutivos da infração que sanciona devem estar obrigatoriamente reunidos, cabendo o ónus da prova a este respeito à Administração⁸⁴. Por outro lado, na sua opinião, a Administração Fiscal também deve provar a culpa do contribuinte, como resulta nomeadamente dos artigos 178.º, 179.º e do artigo 183.º, n.º 1, da LFG. Na sua opinião, no sistema fiscal e administrativo espanhol, as sanções não podem ser aplicadas de forma automática e só pode haver sanções se a culpa tiver sido suficientemente justificada e fundamentada, cabendo o ónus da prova dos factos e da culpa inteira e exclusivamente à Administração por força do princípio da presunção de inocência. Desde a criação do modelo 720, entre os casos de apresentação de declaração fora de prazo, apenas 7,6 % deram lugar à aplicação de uma sanção fiscal.

⁸³ O Governo espanhol observa que, de um modo geral, no direito administrativo em matéria de sanções, o princípio da proporcionalidade está regulamentado no artigo 29.º da Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (Lei 40/2015 sobre o regime jurídico do setor público), cujo n.º 4 dispõe que, «[q]uando a adequação exigida entre a sanção a aplicar e a gravidade do facto constitutivo da infração, e as circunstâncias do caso concreto o justifiquem, o órgão competente para se pronunciar pode aplicar a sanção de grau inferior». No domínio fiscal, o princípio de proporcionalidade é visado, de forma mais específica, nas seguintes disposições: a) artigo 3.º da LFG, com a epígrafe «Princípios de organização e de aplicação do sistema fiscal», [cujo segundo parágrafo] prevê: «Aplicam-se em particular os princípios da legalidade, da incriminação, da responsabilidade, da proporcionalidade e da não concorrência (...)».

⁸⁴ V., a este respeito, n.ºs 59 a 61 das presentes conclusões.

127. É, portanto, indispensável que a culpa seja objeto de uma fundamentação específica e que seja provada através de elementos de facto suficientemente claros e detalhados que integram o raciocínio que permitiu concluir pela sua existência. A título ilustrativo, o Governo espanhol remete para uma decisão jurisdicional⁸⁵ que anula a sanção aplicada na medida em que considera que a fundamentação da culpa que consta da decisão de aplicar uma sanção não é suficiente. Tem também em conta elementos quantitativos destinados em substância a demonstrar que a aplicação dessa coima está sempre sujeita a apreciação: sobre 781 processos de controlo, apenas 296 deram lugar a processos sancionatórios e entre estes 108⁸⁶ deram lugar à aplicação da coima proporcional de 150 % pela Administração Fiscal. Por conseguinte, a regulamentação não comporta nenhuma presunção de fraude fiscal.

128. *Em terceiro lugar*, para justificar a proporcionalidade da coima, o Governo espanhol alega, por um lado, que não pode ser comparada com outras coimas que sancionam a dissimulação reiterada e sistemática de bens, que preveem sanções contidas entre 100 % e 150 %⁸⁷. Por conseguinte, a sanção de 150 % está incluída nos limites de forma geral na LGT, para as hipóteses agravadas de falta de pagamento da dívida fiscal. Por outro lado, de forma geral, nos casos mais graves como os casos de delitos contra o fisco, a sanção pode mesmo atingir 600 % do montante que não foi pago⁸⁸. Por outro lado, a sua taxa de 150 % pode ser reduzida em casos de consentimento (30 %) ou de pagamento rápido (25 %), e a sanção pode consequentemente ser reduzida até 78,75 %.

129. Por outro lado, a alegação da Comissão relativa a uma (alegada) «aplicação simultânea» da infração formal pela não apresentação do modelo 720 e da infração material para a regularização de um ganho patrimonial injustificado é errada. Com efeito, se a Administração Fiscal provar a culpa no comportamento do contribuinte, há que aplicar-lhe a sanção material, sendo a infração formal absorvida por aquela nos termos do artigo 180.º, n.º 1, da LFG⁸⁹. Segundo o Governo espanhol, o nexos mais estreito entre a regularização do ganho patrimonial injustificado e a não apresentação do modelo 720 implica que não podem ser consideradas separadamente, mas como uma unidade para efeitos da infração por força do concurso de instrumentos.

c) Apreciação

130. Antes de mais, esclareço que, contrariamente ao que alega o Governo espanhol, não se pode deixar de observar que o Tribunal de Justiça é competente para apreciar as alegações da Comissão relativas à proporcionalidade das sanções.⁹⁰

⁸⁵ Decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central), Primeira Secção, de 14 de fevereiro de 2019 (R. G. 529/2016).

⁸⁶ Observo que há uma dúvida quanto ao número de processos nos quais foi aplicada a sanção de 150 %. Com efeito, o Governo espanhol refere-se uma vez a 108 processos e outra vez a 129 processos nas suas observações.

⁸⁷ Trata-se do artigo 191.º, n.º 4, da LFG.

⁸⁸ O Governo espanhol remete para o artigo 305.º da Ley Orgánica 10/1995, de 23 de novembro de 1995, del Código Penal (Lei Orgânica do Código Penal) (BOE n.º 281, de 24 de novembro de 1995).

⁸⁹ Esta disposição enuncia que «[u]ma mesma ação ou omissão que deva ser aplicada como critério de graduação de uma infração ou como circunstância determinante da qualificação de uma infração como grave ou muito grave não pode ser punida como infração independente».

⁹⁰ Embora, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções, os Estados-Membros sejam competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas, têm, todavia, de exercer a sua competência no respeito, nomeadamente, do princípio da proporcionalidade. V., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, n.º 67 e jurisprudência aí referida).

131. Em apoio da sua segunda alegação, a Comissão apresentou vários argumentos diferentes destinados, cada um, a demonstrar o carácter desproporcionado da coima de 150 %. Ao mesmo tempo que entendo que há que rejeitar a maior parte desses argumentos (secção 1), considero que, tendo em conta o resultado que proponho para a primeira alegação da Comissão, afigura-se adequado julgar procedente o argumento relativo ao carácter desproporcionado do prazo de prescrição [secção 2)].

1) Argumentos apresentados pela Comissão diferentes do relativo ao carácter desproporcionado do prazo de prescrição

132. Os argumentos alegados pela Comissão sobre este ponto são, em larga medida, relativos à natureza e ao alcance da coima, que são, todavia, contestados pelo Governo espanhol. Para apreciar estes argumentos [secção ii)], importa, portanto, em primeiro lugar, determinar estes dois pontos [secção i)].

i) Quanto à natureza e ao alcance da coima

133. Antes de mais, contrariamente ao que a Comissão alega, parece-me claro que a coima de 150 % não sanciona o incumprimento de uma simples obrigação *formal*, mas o incumprimento de uma obrigação *material*. Com efeito, como salienta o Governo espanhol, o que aliás a Comissão não contesta, infligir esta coima pressupõe a aplicação do artigo 39.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e a regra contida no artigo 121.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre as sociedades, o que significa que o contribuinte possui ativos no estrangeiro relativamente aos quais não pagou o imposto que devia ter pago. A este respeito, sublinho que, como previsto pela própria redação da primeira disposição adicional da Lei n.º 7/2012, a coima de 150 % é calculada com base no montante do imposto devido e está, portanto, diretamente ligada à obrigação material de pagamento do imposto. Por outro lado, o incumprimento da obrigação formal do modelo 720 é sancionado por outros meios, a saber, as coimas fixas objeto da terceira crítica da Comissão.⁹¹

134. Além disso, considero que os argumentos alegados pela Comissão não permitem afastar a explicação do Governo espanhol segundo a qual a Administração Fiscal, para aplicar a coima, também deve provar a culpa do contribuinte. Designadamente, o facto de as duas disposições adicionais da Lei n.º 7/2012 não conterem elas próprias uma regra expressa de culpabilidade não implica de modo algum que tal regra não seja aplicável, uma vez que está prevista de forma clara na regulamentação, como demonstra o Governo espanhol. A Comissão não apresentou, portanto, a prova exigida de que a coima é aplicada de forma automática em caso de inexecução das obrigações ligadas ao modelo 720. Daqui resulta também que a Comissão não apresentou prova de que o comportamento do contribuinte não é tido em conta para efeitos da aplicação da coima, nem que se trata de uma presunção inilidível de fraude fiscal.

135. Por último, relativamente ao carácter alegadamente inflexível da coima, os pontos contestados entre as partes referem-se, em primeiro lugar à possibilidade de regularizar a dívida, tal como descrito no rescrito de 6 de junho de 2017 e, em segundo lugar à questão do cúmulo de sanções⁹².

⁹¹ V., a este respeito, n.ºs 144 e 145 das presentes conclusões.

⁹² Em contrapartida, não é contestado que as informações de que a Administração dispõe não são tomadas em conta.

136. Relativamente ao primeiro ponto, observo que, nos termos da sua redação, a primeira disposição adicional da Lei n.º 7/2012 prevê, de forma fixa, uma coima de 150 %. O Governo espanhol explicou que, apesar dessa redação, está prevista a possibilidade de autoliquidação, de maneira geral, nos artigos 27.º e 179.º, n.º 3, da LFG, que também se aplica ao modelo 720 desde a sua entrada em vigor. Tendo em conta estas disposições, que têm força de lei, não me parece relevante que a informação tenha entrado em vigor após o prazo fixado no parecer fundamentado⁹³. Na minha opinião, a Comissão não apresentou outros elementos de prova que permitam afastar esta explicação. Em particular, o facto de, segundo as informações fornecidas pela Comissão, «poder acontecer em certos casos» a aplicação da coima de 150 % ao detentor de bens e direitos no estrangeiro pelo mero facto de não estar em condições de demonstrar o facto de ter pago devidamente o imposto sobre os rendimentos correspondentes, em tempo útil, não basta para fazer a prova exigida pela jurisprudência acima referida⁹⁴.

137. Quanto à questão do cúmulo de sanções, considero, de forma semelhante, que a Comissão não fez prova que permita afastar as explicações do Governo espanhol segundo as quais decorre do artigo 108.º da LFG que a infração formal é absorvida pela infração material.

ii) Quanto ao carácter proporcionado da coima

138. Estando assim esclarecidos o alcance e a natureza da coima, conclui-se que a Comissão não apresentou prova de aplicação de uma coima de 150 % de forma automática e inflexível. Dito isto, subsistem situações em que é aplicada uma coima de 150 % pelo facto de o contribuinte ser considerado culpado de dissimulação de ativos. Todavia, uma coima de tal montante não me parece desproporcionada.

139. Com efeito, por um lado, uma vez que a coima de 150 % é aplicada para sancionar a dissimulação sistemática dos ativos, não pode ser comparada com as majorações mais baixas invocadas pela Comissão, aplicadas em caso de pagamento extemporâneo. Em contrapartida, e à semelhança do Governo espanhol, penso que é mais adequado comparar a coima de 150 % com as disposições do direito espanhol que sancionam a dissimulação reiterada e sistemática de bens em situações internas, as quais preveem, em seu entender, coimas que vão até 150 %. Não tendo a Comissão apresentado nenhum argumento que permita rejeitar esta comparação, não fez prova de que a sanção aplicada em caso de ativos dissimulados no estrangeiro é mais severa do que a aplicada em casos internos.

140. Por outro lado, os outros argumentos apresentados pela Comissão não me convencem. Nomeadamente, o facto de as informações de que a Administração Fiscal dispõe, não serem tidas em conta na aplicação da coima de 150 % não me parece, por si só, desproporcionado. Com efeito, a coima sanciona o comportamento do contribuinte, a saber, a dissimulação sistemática dos ativos e neste contexto, como explicado anteriormente, é calculada apenas com base no montante do imposto devido. No mesmo sentido, o facto de a coima ser aplicada ao mesmo tempo que a cobrança do imposto também não me parece desproporcionado, uma vez que se trata de dois montantes de natureza diferente. Só a coima é uma sanção, que será calculada precisamente com base no montante do imposto devido.

⁹³ Como explicado na nota de pé de página 50 das presentes conclusões, a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado. Esclareço que, como o entendo, não se trata de uma faculdade que se enquadra no poder discricionário da administração.

⁹⁴ V. jurisprudência referida nos n.ºs 71 e 109 das presentes conclusões.

2) O argumento relativo à inexistência de prescrição

141. Um dos argumentos da Comissão que se destinam a demonstrar o carácter automático da coima é relativo ao facto de esta se aplicar indiferentemente a todos os bens e direitos não declarados, sem que seja tida em conta a data de aquisição dos ativos. Entendo este argumento no sentido de que é um corolário do argumento alegado pela Comissão na sua primeira crítica, na medida em que considera que a cobrança de impostos é desproporcionada devido à inexistência de prescrição, como também o é a coima que é aplicada para sancionar a falta de pagamento de imposto.

142. Quanto a este ponto específico, partilho do raciocínio da Comissão. Assim, na medida em que considero desproporcionado o facto de, em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa às novas contas bancárias, a Administração Fiscal poder proceder a uma liquidação adicional da dívida fiscal daí resultante independentemente da data de aquisição dos ativos em causa, também considero, conseqüentemente, que a aplicação da coima nesta situação é desproporcionada.

143. Tendo em atenção todas estas considerações, proponho que o Tribunal de Justiça julgue parcialmente procedente a segunda alegação na medida em que, ao aplicar uma coima proporcional de 150 % em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa às novas contas bancárias, independentemente da data de aquisição dos ativos em causa, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 63.º TFUE e do artigo 40.º do Acordo EEE.

3. Quanto às coimas fixas (terceira crítica)

144. Com a sua terceira crítica, a Comissão alega que constitui uma restrição desproporcionada o facto de, «em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa aos bens e direitos no estrangeiro ou de apresentação extemporânea do modelo 720, [aplicar], coimas fixas de uma taxa superior à das sanções previstas pelo regime geral de sanções por infrações semelhantes.»

a) Regulamentação em causa

145. Esta alegação tem por objeto as coimas fixas previstas pela décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG. Este artigo prevê um regime de infrações e de sanções associadas à inexecução das obrigações ligadas ao modelo 720. Nos termos desta disposição, são consideradas infrações fiscais «muito graves» a declaração fora de prazo das informações previstas no modelo 720 e a inclusão de informações incompletas, inexatas ou falsas. As sanções previstas são mais severas, primeiro, no caso de informações incompletas, inexatas ou falsas e, segundo, no caso de uma informação não ser de todo declarada, do que, terceiro, no caso de uma declaração fora de prazo. Assim, para estas duas primeiras categorias, aplica-se uma coima fixa de 5 000 euros para cada dado ou conjunto de dados relativos a uma mesma conta/bem, imóvel/etc., com uma coima mínima de 10 000 euros. Em caso de declaração fora de prazo sem pedido prévio da Administração Fiscal, é prevista uma coima de 100 euros para cada dado ou conjunto de dados relativos a uma mesma conta/bem, imóvel/etc., com uma coima mínima de 1 500 euros.

b) Argumentos das partes

1) Argumentos da Comissão

146. Segundo a Comissão, embora se admita que a detenção de ativos fora do território nacional possa necessitar da aplicação de coimas específicas devido ao incumprimento da obrigação de informação correspondente, é necessário, pelo menos, que sejam tomadas em consideração as informações relativas aos ativos detidos no estrangeiro de que a Administração Fiscal dispõe. Ora, os únicos critérios utilizados para determinar o montante das coimas fixas são o número de dados ou de grupos de dados relativos aos ativos em causa.

147. De qualquer forma, uma comparação entre as situações internas e os casos em que as coimas fixas foram aplicadas no quadro das disposições relativas ao modelo 720 demonstra o caráter desproporcionado das coimas em causa. Resulta desta comparação que as coimas fixas específicas do modelo 720 são 15, 50 ou 66 vezes mais elevadas do que as aplicadas em situações internas.

148. Mais especificamente, a Comissão observa que a obrigação fiscal de apresentar o modelo 720 tem caráter informativo e deve ser qualificada de obrigação formal, dado que a sua apresentação não permite determinar nem liquidar a mais pequena dívida fiscal, o que permite concluir que a falta de apresentação desse modelo não causa um prejuízo económico direto ao fisco. Esta obrigação assume igualmente a forma de uma obrigação de caráter geral (que não decorre de um pedido individual) que é dirigida ao contribuinte obrigado a apresentar o modelo (e não a um terceiro). Para determinar o regime paralelo das sanções aplicadas em situações internas⁹⁵, há que ter em conta os seguintes quatro casos concretos.

i) Não apresentação da declaração

149. Para comparar as sanções aplicadas em caso de incumprimento desta obrigação com as que seriam aplicadas por uma infração similar a nível interno, há que tomar em consideração o comportamento referido no artigo 198.º, n.º 1, primeiro a terceiro parágrafos, da LFG. Esta disposição, que qualifica de infração menor a não apresentação de uma declaração fiscal no prazo previsto, é punida com uma coima fixa de 200 euros. O modelo 720 (décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG) prevê neste caso uma coima de 5 000 euros por dado, sendo a coima mínima fixada em 10 000 euros, e este montante mínimo é 50 vezes mais elevado ao previsto para a infração referida no artigo 198.º, n.º 1, da LFG.

ii) Apresentação extemporânea da declaração, sem pedido prévio das autoridades fiscais

150. No caso de o modelo 720 ser apresentado após o termo do prazo fixado na lei, mas antes de a Administração Fiscal o pedir ao contribuinte, trata-se de uma apresentação espontânea da declaração, mas fora de prazo. Também aqui o fisco não sofreu nenhum prejuízo económico direto. A infração semelhante a nível interno é definida no artigo 198.º, n.º 2, da LFG. Em conformidade com a referida disposição, se a declaração for apresentada fora de prazo sem pedido prévio da Administração Fiscal, a sanção e os limites mínimos e máximos são iguais a metade dos previstos no artigo 198.º, n.º 1, da LFG, a saber, uma coima fixa de 100 euros. A

⁹⁵ Segundo a Comissão, uma vez que o direito espanhol não prevê uma declaração de informação dos bens e direitos situados em Espanha, não é possível apreciar o caráter desproporcionado da medida apenas determinando qual teria sido a sanção aplicada se, nos termos da regulamentação relativa à declaração do modelo 720, não tivesse sido implementado um regime específico paralelo de sanções.

décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG, que prevê uma sanção que consiste numa coima de 100 euros por dado, com um montante mínimo de 1 500 euros, o montante mínimo é 15 vezes superior ao da sanção prevista no artigo 198.º, n.º 2, da LFG.

iii) Apresentação da declaração com informações incompletas, inexatas ou erradas, mas corrigida espontaneamente fora de prazo, sem pedido prévio das autoridades fiscais

151. Esta hipótese diz respeito à apresentação da declaração dentro dos prazos, mas de forma incompleta, inexata ou com informações erradas. Todavia, neste caso, o contribuinte corrige essas informações antes de a Administração Fiscal o pedir (correção espontânea, mas fora de prazo). O artigo 198.º, n.º 2, da LFG também se aplica por analogia à presente situação, dado que esta pode ser equiparada à apresentação fora de prazo de uma declaração correta. Neste caso, a coima eleva-se então ao montante fixo de 100 euros. Do mesmo modo, no caso da apresentação do modelo 720, o n.º 2 da décima oitava disposição adicional da LFG prevê uma coima de 100 euros por cada dado, com um mínimo de 1 500 euros, tratar-se-ia, portanto, de uma sanção de um montante 15 vezes superior ao da sanção prevista no artigo 198.º, n.º 2, da LFG.

iv) Apresentação do modelo 720, com informações incompletas, inexatas ou erradas

152. Relativamente à apresentação da declaração dentro do prazo, mas com informações incompletas, inexatas ou erradas, sem que o contribuinte as corrija, a infração semelhante a nível interno é a que consta do artigo 199.º, n.º 1, da LFG. Esta disposição qualifica de infração a apresentação de uma declaração com informações incompletas, inexatas ou erradas, e a coima prevista neste artigo ascende a um montante fixo de 150 euros. Nos termos das regras que regem o modelo 720, a coima eleva-se a 5 000 euros por dado, com um mínimo de 10 000 euros, o montante dessa sanção é, portanto, pelo menos 66,66 vezes superior ao da sanção aplicada nos termos do artigo 199.º, n.º 2, da LFG.

2) Argumentos do Governo espanhol

153. Pelo seu lado, o Governo espanhol alega que as sanções utilizadas pela Comissão para a sua comparação não são adequadas uma vez que não se trata de hipóteses comparáveis. A este respeito, sublinha três características principais da infração que resulta do incumprimento das obrigações relacionadas com o modelo 720. Antes de mais, o modelo 720 constitui uma declaração fiscal de carácter informativo. Depois corresponde a uma declaração de dados de carácter monetário. Por último, diz respeito a uma declaração apresentada pelo contribuinte afetado pelas informações em causa.

154. A comparação mais adequada é a declaração das operações conexas, na medida em que as três características precedentes são reunidas pelas duas coimas: trata-se de obrigações de informação, incidem sobre valores monetários e são declarações apresentadas pelo próprio contribuinte e não por um terceiro.

155. No que respeita às operações conexas, este governo sublinha que o contribuinte deve consignar e conservar determinadas informações relativas às operações que realiza com pessoas e entidades conexas. Em caso de incumprimento desta obrigação, o artigo 18.º, n.º 13, da Lei do imposto sobre as sociedades prevê a existência de uma infração fiscal em caso de não fornecimento ou de fornecimento incompleto, inexato ou com informações falsas relacionadas com essas operações conexas. Este artigo 18.º, n.º 13, no seu ponto 1, prevê a sanção aplicável no

caso de não ser necessário proceder a correções da avaliação, ou seja, quando não sejam causados danos económicos ao fisco na medida em que o montante do imposto não é afetado, e o ponto 2 desta disposição regula a sanção aplicável quando há que proceder a correções da avaliação. Por conseguinte, tal como a regulamentação do modelo 720, o artigo 18.º, n.º 13, ponto 1, da Lei do imposto sobre as sociedades consagra uma infração relativa a uma obrigação de informação — que não causa dano económico — que é de natureza monetária e que pesa sobre o contribuinte afetado pela informação em causa. Para este tipo de infrações, as sanções consistem numa coima fixa de 1 000 euros por cada dado e de 10 000 euros pelo conjunto de dados, omitido(s), inexato(s) ou falso(s).

156. Por último, segundo o Governo espanhol, o nível de informações provenientes de terceiros de que a administração dispõe não deve ser tido em conta, uma vez que as coimas fixas sancionam apenas o comportamento do contribuinte.

c) Apreciação

157. Relativamente à natureza das coimas fixas, observo que as partes concordam quanto ao facto de a obrigação de apresentar o modelo 720 constituir uma obrigação formal, cujo incumprimento não causa prejuízo económico direto ao fisco, e que assume a forma de uma obrigação de carácter geral que se dirige diretamente ao contribuinte.

158. Feita esta precisão, as coimas fixas parecem-me desproporcionadas pelos motivos invocados pela Comissão.

159. Com efeito, no que respeita à questão de saber se as coimas fixas aplicadas em caso de incumprimento das obrigações ligadas ao modelo 720 devem ser comparadas com as previstas nos artigos 198.º e 199.º da LFG ou com as das operações conexas, partilho do ponto de vista da Comissão. De facto, as operações conexas constituem operações específicas, e não têm, portanto, carácter geral. Além disso, observo que a décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG, faz uma referência direta aos artigos 198.º e 199.º da LFG, na medida em que prevê que as coimas fixas não são cumuláveis com as previstas por estas disposições. Esta referência leva-me a pensar que, na falta de sanções específicas previstas na décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG, são aplicáveis as sanções previstas nos artigos 198.º e 199.º da LFG.

160. A este respeito, constato que, como a Comissão assinalou nos n.ºs 147 a 152 das presentes conclusões, o que não é impugnado pelo Governo espanhol, as coimas aplicadas em caso de inexecução das obrigações ligadas ao modelo 720 são 15, 50 e 66 superiores às aplicadas em situações internas. Embora os Estados-Membros disponham de uma margem de apreciação para estabelecer as sanções adequadas⁹⁶, considero, todavia, que as coimas controvertidas são de tal modo elevadas que parecem desproporcionadas, sem que seja necessário fazer aqui a distinção entre as diferentes categorias de bens. Assim, embora me pareça claramente que as coimas aplicadas para a categoria das novas contas bancárias são desproporcionadas, uma vez que a Administração Fiscal espanhola já dispõe de tais informações⁹⁷, considero que, tendo em conta as coimas muito elevadas e o facto de as coimas punirem apenas o incumprimento de uma obrigação formal, há que retirar a mesma conclusão para as outras categorias de ativos.

⁹⁶ V., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, n.º 67 e jurisprudência aí referida).

⁹⁷ V. a minha conclusão quanto à primeira crítica. Esclareço que, diferentemente da coima proporcional de 150 %, as coimas fixas sancionam diretamente o facto de as informações exigidas pelo modelo 720 não terem sido fornecidas. O facto de essas informações não serem tidas em conta parece-me, portanto, quanto a este aspeto, desproporcionado.

161. Por último, observo que o facto de essas coimas poderem, segundo as informações do Governo espanhol, ser reduzidas por força do princípio da proporcionalidade, não pode conduzir a um resultado contrário. Não se pode deixar de observar que uma faculdade que se enquadra no poder discricionário da administração não basta para fazer desaparecer o incumprimento que resulta da décima oitava disposição adicional, n.º 2, da LFG⁹⁸.

162. Resulta do exposto que o terceiro fundamento deve ser julgado integralmente procedente.

F. Quanto às despesas

163. Nos termos do artigo 138.º, n.º 3, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se as partes obtiverem vencimento parcial, cada uma das partes suporta as suas próprias despesas, a menos que, tendo em conta as circunstâncias do caso, o Tribunal considere que se justifica que, além das suas próprias despesas, uma parte suporte uma fração das despesas da outra parte.

164. No caso em apreço, a Comissão pediu a condenação do Reino de Espanha nas despesas. Tendo o Reino de Espanha sido vencido no âmbito da terceira alegação e parcialmente no âmbito da primeira e segunda alegações da Comissão, considero que há que condenar o Reino de Espanha em metade das despesas efetuadas pela Comissão.

V. Conclusão

165. Tendo em conta todas estas considerações, proponho que o Tribunal de Justiça decida do seguinte modo:

- 1) O Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 63.º TFUE e do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu:
 - ao estabelecer que o incumprimento da obrigação de informação relativa às novas contas bancárias no estrangeiro ou de apresentação extemporânea do modelo 720 relativo a essas contas implica a qualificação desses ativos como ganhos patrimoniais não justificados independentemente da data de aquisição dos ativos em causa;
 - ao aplicar uma coima proporcional de 150 % em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa às novas contas bancárias no estrangeiro ou por apresentação extemporânea do modelo 720 relativo a essas contas, independentemente da data de aquisição desses ativos;
 - ao aplicar, em caso de incumprimento da obrigação de informação relativa aos bens e direitos no estrangeiro ou de apresentação extemporânea do modelo 720, coimas fixas mais graves do que as sanções previstas pelo regime geral de sanções para infrações semelhantes.
- 2) A ação é julgada improcedente no restante.
- 3) O Reino de Espanha suportará metade das despesas efetuadas pela Comissão Europeia.

⁹⁸ Acórdão de 2 de agosto de 1993, Comissão/França (C-276/91, EU:C:1993:336, n.º 25 e jurisprudência aí referida).