



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

27 ianuarie 2022*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolul 258 TFUE – Libertatea de circulație a capitalurilor – Obligația de informare cu privire la bunurile sau drepturile deținute în alte state membre ale Uniunii Europene sau ale Spațiului Economic European (SEE) – Nerespectarea acestei obligații – Prescripție – Sancțiuni”

În cauza C-788/19,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 23 octombrie 2019,

Comisia Europeană, reprezentată inițial de C. Perrin, N. Gossement și M. Jáuregui Gómez, în calitate de agenți, ulterior de C. Perrin și N. Gossement, în calitate de agenți,

reclamantă,

împotriva

Regatului Spaniei, reprezentat de L. Aguilera Ruiz și S. Jiménez García, în calitate de agenți,

pârât,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul L. Bay Larsen, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 iulie 2021,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: spaniola.

Hotărâre

- 1 Prin cererea introductivă formulată, Comisia Europeană solicită Curții să constate că:
 - prin faptul că a prevăzut că neexecutarea obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate sau depunerea tardivă a „formularului 720” determină calificarea acestor active drept „câștiguri patrimoniale nejustificate” fără posibilitatea de a invoca prescripția;
 - prin faptul că a aplicat în mod automat o amendă proporțională de 150 % în cazul neexecutării obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate sau al depunerii tardive a „formularului 720”, și
 - prin faptul că a aplicat, în cazul neexecutării obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile din străinătate sau al depunerii tardive a „formularului 720”, amenzi forfetare mai severe decât sancțiunile prevăzute de regimul general de sancționare pentru încălcări similare,

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45, 49, 56 și 63 TFUE, precum și al articolelor 28, 31, 36 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic

- 2 Potrivit celei de a optsprezecea dispoziții adiționale la Ley 58/2003 General Tributaria (Legea 58/2003 privind legea fiscală generală) din 17 decembrie 2003, astfel cum a fost modificată prin Legea 7/2012 (denumită în continuare „Legea fiscală generală”):

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

- a) Informațiile privind conturile situate în străinătate, deschise la instituții care desfășoară activități bancare sau de credit și ai căror titulari sau beneficiari sunt persoanele interesate ori pentru care acestea dețin, sub orice formă, o autorizație sau un drept de dispoziție.
- b) Informațiile privind orice titluri, active, valori sau drepturi reprezentând capitalul social, fondurile proprii sau patrimoniul oricărui tip de entitate sau privind cesiunea de fonduri proprii către terți, ai căror titulari sunt persoanele interesate și care sunt depuse sau situate în străinătate, precum și informațiile privind asigurările de viață sau de invaliditate pe care le dețin și rentele viagere sau temporare de care beneficiază în urma unui transfer de capital în numerar sau informațiile privind bunurile mobile sau imobile achiziționate de la entități stabilite în străinătate.
- c) Informațiile privind bunurile imobile și drepturile asupra bunurilor imobile situate în străinătate ai căror proprietari sunt.

[...]

2. Regimul contravențiilor și al sancțiunilor

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 3 Articolul 39 din Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Legea 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și de modificare în parte a legilor privind impozitele pe profit, pe venitul nerezidenților și pe patrimoniul) din 28 noiembrie 2006, astfel cum a fost modificată prin Legea 7/2012 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice”), intitulat „Câștiguri patrimoniale nejustificate”, prevede:

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

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

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

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

- 4 Articolul 121 din Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Legea 27/2014 privind impozitul pe profit) din 27 noiembrie 2014 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”), intitulat „Bunuri și drepturi necontabilizate sau neraportate: obținerea prezumată a veniturilor”, prevede:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]”

- 5 Prima dispoziție adițională la Legea 7/2012, intitulată „Regimul sancțiunilor în cazul câștigurilor patrimoniale nejustificate și al obținerii prezumate a veniturilor”, are următorul cuprins:

„Aplicarea dispozițiilor articolului 39 alineatul 2 din [Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice] și ale articolului 134 alineatul 6 din textul consolidat al Legii privind impozitul pe profit, aprobat prin Decretul regal legislativ 4/2004 din 5 martie 2004 [ale cărui dispoziții au fost preluate ulterior la articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit], stabilește contravenția fiscală, care este considerată foarte gravă, și se pedepsește cu o amendă de 150 % din cuantumul sancțiunii.

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

Procedura precontencioasă

- 6 Prin scrisoarea de punere în întârziere din 20 noiembrie 2015, Comisia a atras atenția autorităților spaniole asupra incompatibilității cu dreptul Uniunii a anumitor aspecte ale obligației de a raporta bunurile sau drepturile situate în străinătate prin intermediul „formularului 720”. În opinia sa, consecințele nerespectării acestei obligații erau disproporționate în raport cu obiectivul urmărit de legislația spaniolă.
- 7 Ca urmare a răspunsului transmis de Regatul Spaniei la 29 februarie 2016, în care acest stat membru contesta existența vreunei incompatibilități cu dreptul Uniunii, Comisia a emis, la 15 februarie 2017, un aviz motivat în care își menținea poziția comunicată în scrisoarea sa de punere în întârziere.

- 8 Prin scrisorile din 12 aprilie 2017 și 31 mai 2019, Regatul Spaniei a răspuns la acest aviz motivat. Acesta arăta în esență, întemeindu-se pe anumite exemple practice, că legislația în cauză era compatibilă cu dreptul Uniunii.
- 9 Întrucât a considerat neconvingătoare argumentele Regatului Spaniei, Comisia a introdus, la 23 octombrie 2019, prezenta acțiune în temeiul articolului 258 TFUE.

Cu privire la acțiune

Cu privire la libertățile în cauză

- 10 Prin acțiunea formulată, Comisia apreciază că Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45, 49, 56 și 63 TFUE, precum și al articolelor 28, 31, 36 și 40 din Acordul privind SEE, având în vedere consecințele care rezultă din legislația sa în ceea ce privește nerespectarea sau respectarea imperfectă ori tardivă a obligației de raportare a bunurilor sau a drepturilor situate în străinătate prin intermediul „formularului 720”.
- 11 Trebuie amintit că, atunci când o măsură națională se referă la mai multe dintre libertățile de circulație garantate de tratate, Curtea examinează măsura în discuție, în principiu, numai în raport cu una dintre aceste două libertăți dacă se dovedește, având în vedere obiectul acestei măsuri, că celelalte sunt cu totul secundare în raport cu aceasta și pot fi analizate împreună cu aceasta [a se vedea, în ceea ce privește o măsură care se referă atât la libertatea de circulație a capitalurilor, cât și la libertatea de stabilire, Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 89-93, precum și Hotărârea din 28 februarie 2013, *Beker și Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punctele 25-31, și, în ceea ce privește o măsură care se referă atât la libera circulație a capitalurilor, cât și la libera prestare a serviciilor, Hotărârea din 26 mai 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, punctul 39].
- 12 În temeiul legislației naționale în discuție în prezenta cauză, rezidenții spanioli care omit să raporteze sau raportează în mod imperfect sau tardiv bunurile și drepturile pe care le dețin în străinătate se expun la rectificarea impozitului datorat pentru sumele corespunzătoare valorii acestor bunuri sau acestor drepturi, inclusiv atunci când acestea din urmă au fost dobândite într-o perioadă deja prescrisă, precum și la suportarea unei amenzi proporționale și a unor amenzi forfetare specifice.
- 13 O astfel de legislație, care vizează în general deținerea de bunuri sau de drepturi în străinătate de către rezidenții spanioli, fără ca aceasta să ia în mod necesar forma unor achiziții de titluri de participare la capitalul unor entități stabilite în străinătate sau să fie motivată în principal de dorința de a beneficia acolo de servicii financiare, intră în domeniul de aplicare al libertății de circulație a capitalurilor. Deși poate afecta de asemenea libera prestare a serviciilor și libertatea de stabilire, aceste libertăți par totuși secundare în raport cu libertatea de circulație a capitalurilor, putând fi analizate împreună cu aceasta. În orice caz, situația este aceeași în ceea ce privește libertatea de circulație a lucrătorilor.
- 14 Pe de altă parte, trebuie constatat că Comisia nu prezintă elemente suficiente pentru a permite Curții să aprecieze în ce măsură legislația națională în cauză ar afecta libera circulație a cetățenilor Uniunii sau libera circulație a lucrătorilor, garantate la articolele 21 și 45 TFUE.

- 15 Din cele ce precedă rezultă că obiecțiile formulate de Comisie trebuie analizate din perspectiva libertății de circulație a capitalurilor garantată la articolul 63 TFUE, precum și la articolul 40 din Acordul privind SEE, a căror valoare juridică este în esență aceeași (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, EU:C:2009:360, punctul 33, și Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia, C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 51).

Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

Argumentele părților

- 16 Potrivit Comisiei, reglementarea în litigiu, care nu are echivalent în ceea ce privește bunurile sau drepturile deținute de contribuabili pe teritoriul național, instituie o restricție privind libertatea de circulație a capitalurilor întrucât are ca efect descurajarea rezidenților spanioli să își transfere bunurile în străinătate. Aceasta susține că, astfel cum Curtea a admis deja în Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot (C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctele 36-40), nu există o diferență obiectivă de situație între contribuabilii care au reședința în Spania după cum bunurile lor se află pe teritoriul spaniol sau în afara acestuia.
- 17 Regatul Spaniei apreciază, la rândul său, că persoanele care procedează la disimularea activelor lor din motive fiscale nu se pot prevala de libertatea de circulație a capitalurilor. Pe de altă parte, acesta arată că sancțiunile aferente nerespectării obligației de informare nu pot fi considerate ca instituind restricții privind această libertate, din moment ce sunt indispensabile pentru a asigura efectivitatea acestei obligații. În orice caz, în opinia sa, în ceea ce privește posibilitățile de control fiscal, contribuabilii ale căror active sunt situate pe teritoriul spaniol nu se află în aceeași situație cu cei ale căror active sunt situate în afara acestuia.

Aprecierea Curții

- 18 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, constituie, printre altele, restricții privind circulația capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, măsurile impuse de un stat membru care sunt de natură să descurajeze, să împiedice sau să limiteze posibilitățile investitorilor din statul respectiv de a investi în alte state [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia C-478/98, EU:C:2000:497, punctul 18, Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C-112/05, EU:C:2007:623, punctul 19, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 44].
- 19 În speță, obligația de a raporta bunurile sau drepturile situate în străinătate prin intermediul „formularului 720” și sancțiunile aferente nerespectării sau respectării imperfecte ori tardive a acestei obligații, care nu au echivalent în ceea ce privește bunurile sau drepturile situate în Spania, instituie o diferență de tratament între rezidenții spanioli în funcție de locul de localizare a activelor lor. Această obligație este de natură să descurajeze, să împiedice sau să limiteze posibilitățile rezidenților acestui stat membru de a investi în alte state membre și constituie, prin urmare, astfel cum Curtea a statuat deja în ceea ce privește o legislație care are ca obiective garantarea eficacității controalelor fiscale și combaterea fraudei fiscale legate de disimularea de active în străinătate, o restricție privind libertatea de circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctele 36-40).

- 20 Împrejurarea că această legislație vizează contribuabilii care recurg la disimularea activelor lor din motive fiscale nu este de natură să repună în discuție această concluzie. Astfel, faptul că o legislație are ca obiective garantarea eficacității controalelor fiscale și combaterea fraudei fiscale nu se poate opune constatării existenței unei restricții privind circulația capitalurilor. Aceste obiective sunt doar câteva dintre motivele imperative de interes general de natură să justifice instituirea unei astfel de restricții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctele 45 și 46, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley, C-132/10, Halley, EU:C:2011:586, punctul 30).

Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

Argumentele părților

- 21 În ipoteza în care reglementarea în litigiu ar fi considerată o restricție privind circulația capitalurilor, Comisia și Regatul Spaniei sunt de acord cu privire la faptul că aceasta ar putea fi justificată de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale și de obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale. Comisia susține însă că această reglementare depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

Aprecierea Curții

- 22 Astfel cum s-a indicat la punctul 20 din prezenta hotărâre, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale și obiectivul combaterii fraudei și evaziunii fiscale se numără printre motivele imperative de interes general de natură să justifice instituirea unei restricții privind libertățile de circulație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctele 45 și 46, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punctul 30).
- 23 În legătură cu circulația capitalurilor, articolul 65 alineatul (1) litera (b) TFUE prevede de asemenea că articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal.
- 24 În speță, întrucât nivelul de informare de care dispun autoritățile naționale cu privire la bunurile deținute de rezidenții lor fiscali în străinătate este, global, mai mic decât cel de care dispun în legătură cu activele situate pe teritoriul lor, chiar ținând seama de existența unor mecanisme de schimb de informații sau de asistență administrativă între statele membre, reglementarea în litigiu este de natură să garanteze realizarea obiectivelor urmărite. Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru a le atinge.

Cu privire la proporționalitatea calificării activelor deținute în străinătate drept „câștiguri patrimoniale nejustificate”, fără posibilitatea de a beneficia de prescripție

Argumentele părților

- 25 Potrivit Comisiei, neîndeplinirea obligației de informare sau depunerea imperfectă ori tardivă a „formularului 720” determină consecințe disproporționate în raport cu obiectivele urmărite de legiuitorul spaniol, întrucât dau naștere unei prezumții absolute de obținere a unui venit nedeclarat, egal cu valoarea bunurilor sau a drepturilor în cauză, care determină impozitarea sumelor corespunzătoare în sarcina contribuabilului, fără ca acesta să se poată prevala de normele de prescripție sau să se poată sustrage de la impozitare, susținând că, în trecut, a plătit impozitul datorat pentru aceste bunuri sau pentru aceste drepturi.
- 26 Regatul Spaniei contestă existența unei prezumții irefragabile de fraudă fiscală. Acesta arată că disimularea bunurilor sau a drepturilor în cauză și neplata de către contribuabil a impozitului corespunzător trebuie să fie dovedite pentru ca lipsa unei raportări sau raportarea tardivă a acestor bunuri sau a acestor drepturi prin intermediul „formularului 720” să dea naștere unei prezumții de obținere a unui venit nedeclarat de către contribuabil. Regatul Spaniei contestă de asemenea lipsa oricărei norme privind prescripția. În opinia sa, dreptul spaniol conține doar o particularitate în ceea ce privește momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție, care, potrivit regulii *actio nata*, începe să curgă abia de la data la care administrația fiscală are cunoștință despre existența bunurilor sau a drepturilor pentru care obligația de informare nu a fost respectată sau a fost respectată în mod imperfect ori tardiv.

Aprecierea Curții

- 27 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, simpla împrejurare că un contribuabil rezident deține bunuri sau drepturi în afara teritoriului unui stat membru nu poate constitui temeiul unei prezumții generale de fraudă și de evaziune fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 51, și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 60).
- 28 Pe de altă parte, un dispozitiv care prezumă existența unui comportament fraudulos pentru simplul motiv că sunt întrunite condițiile pe care le prevede, fără să acorde contribuabilului nicio posibilitate de a răsturna această prezumție, depășește, în principiu, ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale [a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 37 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 88].
- 29 Reiese din cuprinsul articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și al articolului 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit că contribuabilul care nu ar fi respectat obligația de informare sau care ar fi făcut-o în mod imperfect ori tardiv poate să fie exceptat de la includerea în baza impozitului datorat pentru cel mai vechi dintre exercițiile financiare neprescrise, drept câștiguri patrimoniale nejustificate, a sumelor corespunzătoare valorii bunurilor sau a drepturilor sale neraportate prin intermediul „formularului 720”, făcând dovada că aceste bunuri sau aceste drepturi au fost dobândite prin intermediul unor venituri raportate sau al unor venituri obținute în cursul unor exerciții fiscale pentru care nu datora impozit.

- 30 Pe de altă parte, Regatul Spaniei susține, fără a fi contrazis în mod util de Comisie, că împrejurarea că contribuabilul nu a păstrat dovada impozitului achitat în trecut pentru sumele care au servit la achiziționarea bunurilor sau a drepturilor neraportate prin intermediul „formularului 720” nu determină în mod automat includerea acestor sume în baza impozitului datorat de contribuabilul respectiv drept câștiguri patrimoniale nejustificate. Acest stat membru arată astfel că, în temeiul normelor generale privind repartizarea sarcinii probei, revine în toate cazurile administrației fiscale sarcina de a dovedi că contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de plată a impozitului.
- 31 Din cele ce precedă rezultă, pe de o parte, că prezumția de obținere a unor câștiguri patrimoniale nejustificate instituită de legiuitorul spaniol nu se întemeiază numai pe deținerea de bunuri sau de drepturi în străinătate de către contribuabil, declanșarea sa fiind legată de nerespectarea sau de respectarea tardivă de către acesta a obligațiilor de declarare specifice care îi revin cu privire la aceste bunuri sau la aceste drepturi. Pe de altă parte, potrivit informațiilor furnizate Curții, contribuabilul poate răsturna această prezumție nu numai prin prezentarea dovezii că bunurile sau drepturile în cauză au fost dobândite prin intermediul veniturilor declarate sau al veniturilor obținute în cursul exercițiilor fiscale pentru care nu era supus impozitării, ci și, atunci când nu este în măsură să facă o astfel de dovadă, susținând că și-a îndeplinit obligația de plată a impozitului pentru veniturile care au servit la achiziționarea acestor bunuri sau a acestor drepturi, fapt a cărui verificare revine administrației fiscale.
- 32 În aceste condiții, prezumția instituită de legiuitorul spaniol nu este disproporționată în raport cu obiectivele de garantare a eficacității controalelor fiscale și de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale.
- 33 Imposibilitatea contribuabilului de a răsturna această prezumție susținând că bunurile sau drepturile pentru care nu a respectat obligația de informare sau a făcut-o în mod imperfect ori tardiv au fost dobândite într-o perioadă prescrisă nu poate infirma această concluzie. Astfel, invocarea unei norme de prescripție nu este de natură să repună în discuție o prezumție de fraudă sau de evaziune fiscală, ci permite numai înlăturarea consecințelor pe care ar trebui să le determine aplicarea acestei prezumții.
- 34 Cu toate acestea, este necesar să se verifice dacă alegerile făcute de legiuitorul spaniol în materie de prescripție nu sunt ele însele disproporționate în raport cu obiectivele urmărite.
- 35 În această privință, trebuie arătat că articolul 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit permit, în realitate, administrației fiscale să efectueze fără limitare în timp rectificarea impozitului datorat pentru sumele corespunzătoare valorii bunurilor sau a drepturilor situate în străinătate și neraportate sau raportate în mod imperfect ori tardiv, prin intermediul „formularului 720”. Aceeași concluzie este valabilă chiar și în cazul în care se consideră că legiuitorul spaniol a intenționat, în temeiul regulii *actio nata*, doar să decaleze momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție și să îl fixeze la data la care administrația fiscală ia la cunoștință pentru prima dată existența bunurilor sau a drepturilor deținute în străinătate, din moment ce această alegere conduce, în practică, la a permite administrației să impoziteze pentru o perioadă nedeterminată veniturile corespunzătoare valorii acestor active, fără să țină seama de exercițiul sau de anul pentru care era datorată în mod normal impozitarea sumelor corespunzătoare.
- 36 Pe de altă parte, din cuprinsul articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și al articolului 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit reiese că nerespectarea sau respectarea tardivă a obligației de informare determină includerea în baza

impozitului datorat de contribuabil a sumelor corespunzătoare valorii bunurilor sau a drepturilor neraportate situate în străinătate, inclusiv atunci când aceste bunuri sau aceste drepturi au intrat în patrimoniul său în cursul unui an sau al unui exercițiu deja prescrise la data la care acesta trebuia să îndeplinească obligația de informare. În schimb, contribuabilul care s-a achitat de această obligație în termenele stabilite păstrează beneficiul prescripției pentru eventualele venituri disimulate care au servit la achiziționarea bunurilor sau a drepturilor pe care le deține în străinătate.

- 37 Din cele ce precedă rezultă nu numai că dispozitivul adoptat de legiuitorul spaniol are un efect de imprescriptibilitate, ci și că acesta permite administrației fiscale să repună în discuție o prescripție deja împlinită pentru contribuabil.
- 38 Or, deși legiuitorul național poate institui un termen de prescripție prelungit în scopul de a garanta eficacitatea controalelor fiscale și de a combate fraudă și evaziunea fiscală legate de disimularea unor active în străinătate, cu condiția ca durata acestui termen să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, ținând seama, printre altele, de mecanismele schimbului de informații și asistenței administrative între statele membre (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctele 66, 72 și 73), el nu poate proceda la fel în ceea ce privește instituirea unor mecanisme ce constau, în practică, în prelungirea nedeterminată a perioadei în care poate avea loc impozitarea sau care permit revenirea asupra unei prescripții deja împlinite.
- 39 Astfel, cerința fundamentală a securității juridice se opune, în principiu, ca autoritățile publice să utilizeze la nesfârșit competențele lor pentru a pune capăt unei situații ilegale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 1972, Geigy/Comisia, 52/69 EU:C:1972:73, punctul 21).
- 40 În speță, astfel cum s-a arătat la punctele 35 și 36 din prezenta hotărâre, posibilitatea administrației fiscale de a acționa fără limitare în timp sau chiar de a repune în discuție o prescripție deja împlinită rezultă numai din nerespectarea de către contribuabil a formalității constând în îndeplinirea, în termenele stabilite, a obligației de informare referitoare la bunurile sau drepturile pe care le deține în străinătate.
- 41 Prin faptul că asociază consecințe atât de grave încălcării unei astfel de obligații de raportare, alegerea făcută de legiuitorul spaniol depășește ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale și pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală, fără a fi necesar să se analizeze consecințele care trebuie desprinse ca urmare a existenței unor mecanisme de schimb de informații sau de asistență administrativă între statele membre.

Cu privire la proporționalitatea amenzii de 150 %

Argumentele părților

- 42 Comisia susține că, prin sancționarea nerespectării sau a respectării tardive a obligației de informare cu o amendă proporțională de 150 % din impozitul calculat asupra sumelor corespunzătoare valorii drepturilor sau bunurilor situate în străinătate, cu caracter automat și neajustabil, legiuitorul spaniol a instituit o restricție disproporționată privind libera circulație a capitalurilor.

- 43 Comisia susține în special că nivelul acestei amenzi este cu mult mai mare decât cotele progresive ale amenzii aplicate în cazul declarării tardive a veniturilor impozabile într-o situație pur națională, care ajung, în funcție de întârzierea constatată, la 5 %, 10 %, 15 % sau 20 % din taxele datorate de contribuabil, iar aceasta chiar dacă, spre deosebire de această din urmă amendă, care ar fi legată de nerespectarea unei obligații de plată a impozitului, amenda de 150 % nu ar sancționa decât nerespectarea unei obligații formale de a comunica informații care, în general, nu implică plata unui impozit suplimentar.
- 44 Această instituție precizează de asemenea că, în opinia sa, nu se poate ține seama de posibilitățile de ajustare prevăzute de o decizie individuală din 6 iunie 2017, întrucât această decizie nu ar avea forță de lege și ar fi ulterioară datei avizului motivat. Ea subliniază că, în lipsa unei anchete din partea administrației, contribuabililor care nu ar putea dovedi că bunurile sau drepturile lor din străinătate au fost dobândite prin intermediul unor venituri declarate și impozitate li s-ar aplica în mod automat amenda de 150 %, ceea ce ar echivala, și în acest caz, cu instituirea unei prezumții irefragabile de fraudă fiscală, și că nu s-ar ține seama în niciun fel de datoria fiscală globală care revine contribuabilului ca urmare a cumulului amenzii proporționale de 150 % și al amenzilor forfetare prevăzute de a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală.
- 45 Regatul Spaniei apreciază, la rândul său, că proporționalitatea sancțiunilor ține doar de aprecierea autorităților naționale, în măsura în care acest aspect nu face obiectul unei armonizări la nivel european. În aceste condiții, el arată că amenda de 150 % are ca obiect sancționarea nerespectării unei obligații de raportare fără regularizarea impozitului corespunzător, adică a actelor de evaziune fiscală, și, prin urmare, ea nu poate fi comparată cu majorările aplicate în caz de întârziere a raportării, care sunt destinate numai să încurajeze contribuabilii să respecte termenele stabilite.
- 46 Regatul Spaniei apreciază de asemenea că ar trebui să se țină seama de posibilitățile de ajustare oferite de decizia individuală din 6 iunie 2017, al cărei conținut se încorporează în lege în mod retroactiv, precum și de posibilitatea generală de ajustare recunoscută administrației în dreptul național, în temeiul principiului proporționalității.
- 47 În sfârșit, acest stat membru contestă caracterul automat al amenzii de 150 %, susținând că aceasta nu poate fi aplicată decât atunci când sunt întrunite elementele constitutive ale încălcării pe care o sancționează, că sarcina probei vinovăției contribuabilului revine întotdeauna administrației și că această amendă nu este, în practică, aplicată în mod sistematic. În plus, ținând seama de caracteristicile amenzii de 150 %, proporționalitatea acesteia ar trebui să fie apreciată ținând seama de sancțiunile aplicate în cele mai grave situații de neplată a unei datorii fiscale, care, în cazul unei infracțiuni fiscale, ar putea ajunge până la aplicarea unei amenzi de 600 % din cuantumul impozitului datorat de contribuabil.

Aprecierea Curții

- 48 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși revine statelor membre, în lipsa unei armonizări în dreptul Uniunii, sarcina de a alege sancțiunile pe care le consideră adecvate în cazul încălcării obligațiilor prevăzute de legislația lor națională în materie de fiscalitate directă, acestea din urmă sunt totuși obligate să își exercite competențele cu respectarea acestui drept și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2001, *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, punctul 67 și jurisprudența citată).

- 49 În ceea ce privește proporționalitatea amenzii de 150 %, din prima dispoziție adițională la Legea 7/2012 reiese că aplicarea articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice sau a articolului 134 alineatul 6 din textul consolidat al Legii privind impozitul pe profit aprobat prin Decretul legislativ regal 4/2004 din 5 martie 2004, ale cărui dispoziții au fost preluate ulterior la articolul 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit, determină aplicarea unei amenzi de 150 % din cuantumul total al impozitului datorat pentru sumele care corespund valorii bunurilor sau a drepturilor deținute în străinătate. Această amendă se cumulează cu amenzile forfetare prevăzute în a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală, care se aplică fiecărei date sau fiecărei categorii de date care lipsește, este incompletă, inexactă sau falsă și trebuie să figureze în „formularul 720”.
- 50 Deși Regatul Spaniei susține că această amendă proporțională sancționează nerespectarea unei obligații materiale de plată a impozitului, trebuie constatat că aplicarea sa este direct legată de nerespectarea obligațiilor de raportare. Astfel, sunt pasibili de aceasta doar contribuabilii a căror situație intră în domeniul de aplicare al articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice sau al articolului 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit, adică contribuabilii care nu au respectat obligația de informare cu privire la bunurile sau drepturile lor din străinătate sau au făcut-o în mod imperfect ori tardiv, cu excluderea celor care, deși au dobândit astfel de bunuri sau astfel de drepturi prin intermediul unor venituri nedecarate, s-au achitat, dimpotrivă, de această obligație.
- 51 Pe de altă parte, deși Regatul Spaniei arată că, în practică, aplicarea amenzii proporționale de 150 % rezultă dintr-o apreciere de la caz la caz și că nivelul său poate fi ajustat, termenii primei dispoziții adiționale la Legea 7/2012 lasă să se înțeleagă că simpla aplicare a articolului 39 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice sau a articolului 121 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit este suficientă pentru a determina constatarea existenței unei contravenții fiscale, considerată foarte gravă și pedepsită cu aplicarea unei amenzi de 150 % din cuantumul impozitului eludat, această cotă nefiind formulată ca un plafon.
- 52 În această privință, este necesar să se precizeze că posibilitățile de ajustare oferite de o decizie individuală din 6 iunie 2017, ulterior avizului motivat adresat de Comisie Regatului Spaniei la 15 februarie 2017, nu pot fi luate în considerare în cadrul prezentei acțiuni din moment ce existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie, potrivit unei jurisprudențe constante, să fie apreciată în funcție de situația statului membru astfel cum se prezenta aceasta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2020, Comisia/Italia (Directiva privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților), C-122/18, EU:C:2020:41, punctul 58]. Împrejurarea că interpretarea cuprinsă în această decizie s-ar înscrie retroactiv în lege nu are incidență asupra acestui aspect.
- 53 În sfârșit, trebuie subliniat nivelul foarte ridicat al amenzii proporționale suportate, care îi conferă un caracter extrem de represiv și care poate conduce, în numeroase cazuri, ținând seama de cumularea cu amenzile forfetare prevăzute, pe de altă parte, de cea de a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală, la majorarea cuantumului total al sumelor datorate de contribuabil pentru nerespectarea obligației de informare cu privire la bunurile sau drepturile sale din străinătate la peste 100 % din valoarea acestor bunuri sau a acestor drepturi, astfel cum subliniază Comisia.
- 54 În aceste condiții, instituția menționată a stabilit că, prin faptul că a acordat contribuabilului, ca urmare a încălcării de către acesta a obligațiilor sale de raportare cu privire la bunurile sau la drepturile sale situate în străinătate, o amendă proporțională de 150 % din cuantumul

impozitului calculat asupra sumelor corespunzătoare valorii acestor bunuri sau a acestor drepturi, care poate fi cumulată cu amenzi forfetare, legiuitorul spaniol a adus atingere în mod disproporționat liberei circulații a capitalurilor.

Cu privire la proporționalitatea amenzilor forfetare

Argumentele părților

- 55 În sfârșit, potrivit Comisiei, faptul de a prevedea, în cazul neexecutării obligației de informare cu privire la bunurile sau drepturile deținute în străinătate sau de respectare imperfectă ori tardivă a acestei obligații, amenzi forfetare cu un nivel mai mare decât cel prevăzut pentru contravenții similare într-un context pur național, fără a ține seama de informațiile de care ar putea dispune administrația fiscală cu privire la aceste active, constituie o restricție disproporționată privind libera circulație a capitalurilor.
- 56 În orice caz, Comisia apreciază că faptul că neexecutarea sau respectarea imperfectă ori tardivă a obligației de informare, care constituie o simplă obligație formală a cărei nerespectare nu cauzează niciun prejudiciu economic direct fiscului, determină aplicarea unor amenzi care sunt, după caz, de 15, 50 sau 66 de ori mai mari decât cele prin care se sancționează contravențiile similare într-o situație pur națională, prevăzute la articolele 198 și 199 din Legea fiscală generală, este suficient pentru a stabili caracterul disproporționat al cuantumului acestor amenzi.
- 57 Deși admite că amenzile forfetare prevăzute de a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală sancționează nerespectarea unei obligații formale, a cărei nerespectare nu cauzează fiscului un prejudiciu economic direct, Regatul Spaniei apreciază că elementele de comparație reținute de Comisie nu sunt pertinente. În opinia sa, ar trebui mai degrabă să se compare amenzile forfetare suportate în cazul neexecutării sau respectării tardive a obligației de informare cu cele suportate în caz de nerespectare a „raportării operațiunilor legate”, prevăzută de dreptul spaniol, în măsura în care această raportare ia de asemenea forma unei obligații de informare cu privire la datele monetare, care trebuie să fie asumată de contribuabilul vizat de informațiile în cauză. Pe de altă parte, acest stat membru consideră că nivelul de informare de care dispune administrația fiscală în ceea ce privește activele deținute de un contribuabil în străinătate nu ar trebui luat în considerare pentru a aprecia proporționalitatea amenzilor forfetare suportate, care ar trebui examinată numai în raport cu comportamentul contribuabilului.

Aprecierea Curții

- 58 Potrivit celei de a optsprezecea dispoziții adiționale la Legea fiscală generală, contribuabilii sunt obligați să furnizeze administrației fiscale un ansamblu de informații privind bunurile sau drepturile lor din străinătate, printre care bunurile imobile, conturile bancare, titlurile, activele, valorile sau drepturile reprezentând capitalul social, fondurile proprii sau patrimoniul oricărui tip de entitate ori asigurările de viață și de invaliditate de care dispun în afara teritoriului spaniol. Faptul că un contribuabil declară administrației fiscale informații incomplete, inexacte sau false, nu furnizează acesteia din urmă informațiile solicitate sau nu procedează astfel în termenele sau în formele prevăzute este calificat drept „contravenție fiscală” și determină aplicarea unor amenzi forfetare în cuantum de 5 000 de euro pentru fiecare dată sau categorie de date care lipsește, este

incompletă, inexactă sau falsă, cu un minim de 10 000 de euro, și în cuantum de 100 de euro pentru fiecare dată sau categorie de date raportată tardiv sau care nu a fost raportată pe cale dematerializată, chiar dacă s-a solicitat astfel, cu un minim de 1 500 de euro.

- 59 A optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală prevede de asemenea că aceste amenzi nu pot fi cumulate cu cele prevăzute la articolele 198 și 199 din această lege, care determină în mod general sancțiunile aplicabile contribuabililor care nu își respectă obligațiile de raportare sau o fac în mod imperfect, tardiv ori în afara formelor prevăzute. Potrivit acestor dispoziții, în lipsa unui prejudiciu economic direct pentru fisc, nedepunerea unei declarații în termenul stabilit este sancționată, în afară de cazurile speciale, cu o amendă forfetară de 200 de euro, al cărei cuantum este redus la jumătate în cazul depunerii tardive de către contribuabil, fără o solicitare prealabilă din partea administrației fiscale. În ceea ce privește depunerea unei declarații incomplete, inexacte sau false, aceasta se pedepsește cu o amendă forfetară de 150 de euro, iar depunerea unei declarații în afara formelor prevăzute, cu o amendă forfetară de 250 de euro.
- 60 Din cele de mai sus rezultă că a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală sancționează nerespectarea unor simple obligații de raportare sau pur formale legate de deținerea de către contribuabil a unor bunuri sau drepturi în străinătate prin aplicarea unor amenzi forfetare foarte ridicate, întrucât se aplică fiecărei date sau fiecărei categorii de date vizate, că acestea sunt însoțite, după caz, de un cuantum plafonat la 1 500 sau la 10 000 de euro și că cuantumul lor total nu este plafonat. Aceste amenzi forfetare se cumulează, în plus, cu amenda proporțională de 150 % prevăzută de prima dispoziție adițională la Legea 7/2012.
- 61 Din cele de mai sus rezultă de asemenea că cuantumul acestor amenzi forfetare este incomparabil cu cuantumul celor suportate de contribuabili în temeiul articolelor 198 și 199 din Legea fiscală generală, care par a fi comparabile în măsura în care sancționează neîndeplinirea unor obligații similare cu cele prevăzute de cea de a optsprezecea dispoziție adițională la Legea fiscală generală.
- 62 Aceste caracteristici sunt suficiente pentru a stabili că amenzile forfetare prevăzute de această dispoziție instituie o restricție disproporționată privind libera circulație a capitalurilor.
- 63 Având în vedere toate considerațiile care precedă, este necesar să se constate că:
- prin faptul că a prevăzut că neexecutarea sau respectarea imperfectă ori tardivă a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate determină impozitarea veniturilor neraportate corespunzătoare valorii acestor active drept „câștiguri patrimoniale nejustificate”, fără posibilitatea de a beneficia în practică de prescripție;
 - prin faptul că a aplicat, în cazul neexecutării sau al respectării imperfecte ori tardive a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate, o amendă proporțională de 150 % din impozitul calculat asupra sumelor corespunzătoare valorii acestor bunuri sau a acestor drepturi, care poate fi cumulată cu amenzi forfetare, și
 - prin faptul că a aplicat, în cazul neexecutării sau al respectării imperfecte ori tardive a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate, amenzi forfetare al căror cuantum este incomparabil cu sancțiunile prevăzute pentru contravenții similare într-un context pur național și al căror cuantum nu este plafonat,

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 64 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată, iar neîndeplinirea obligațiilor a fost constatată, se impune obligarea acestui stat membru la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

- 1) – **Prin faptul că a prevăzut că neexecutarea sau respectarea imperfectă ori tardivă a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate determină impozitarea veniturilor neraportate corespunzătoare valorii acestor active drept „câștiguri patrimoniale nejustificate”, fără posibilitatea de a beneficia în practică de prescripție;**

– **prin faptul că a aplicat, în cazul neexecutării sau al respectării imperfecte ori tardive a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate, o amendă proporțională de 150 % din impozitul calculat asupra sumelor corespunzătoare valorii acestor bunuri sau a acestor drepturi, care poate fi cumulată cu amenzi forfetare, și**

– **prin faptul că a aplicat, în cazul neexecutării sau al respectării imperfecte ori tardive a obligației de informare cu privire la bunurile și drepturile situate în străinătate, amenzi forfetare al căror quantum este incomparabil cu sancțiunile prevăzute pentru contravenții similare într-un context pur național și al căror quantum nu este plafonat,**

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

- 2) **Obligă Regatul Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături