

EUROPEAN COMMISSION

DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION
Direct taxation, Tax Coordination, Economic Analysis and Evaluation
Control of the application of EU legislation and state aid/direct taxation
Head of Unit

16 DEC. 2014

Brussels,
TAXUD D3(2014)
TVR/aca – EU Pilot 5652/13/TAXU

Official in charge:
Luisa Tivrisi: +32 2 29 55729

Alejandro del Campo
Abogado-Asesor Fiscal
Caputxins 4A, 1º - 07002 Palma
adelcampo@consultingdms.com

Ref: EU Pilot 5652/13/TAXU

Subject: Spanish declaration of assets located abroad – Modelo720

Dear Sir,

I am writing to you in connection with our previous correspondence regarding your complaint concerning the obligation imposed since 2013 on tax residents in Spain to declare their assets located abroad, as per declaration Model 720. You were of the opinion that this new declarative obligation would not be in line with EU law.

I would like to inform you that the Commission services received a number of complaints on this matter. As a result, we initiated an investigation, in the context of which we undertook several contacts with the Spanish authorities under the framework of the EU Pilot platform (ref: 5652/13/TAXU) in order to clarify the scope and effects of the tax provisions at stake¹ from the various profiles involved, as described below. The case was also discussed with the Spanish authorities at a formal meeting in May 2014. As a result of our investigation, the Commission services have concluded the following, which covers the aspects raised in the complaints we received, some not necessarily raised by you.

I. Direct taxation

1 General remarks on direct taxation and EU law

We note from the outset that EU legislation has only a limited scope in the area of direct taxation. Member States are largely competent to design their own tax systems, including procedures and to decide what to tax, when to tax it and at what rate. Even more so, they can request that tax residents declare their assets. However, Member States have to

¹ As introduced by Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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

respect their obligations under the Treaty on the Functioning of the EU (TFEU). They are not allowed to discriminate on the basis of nationality or residence against the nationals of any Member State, including their own, or against anyone who exercises the freedoms granted under the TFEU. Nor can they apply unjustified restrictions on these freedoms.

2 *Alleged unjustified restriction of EU law*

It was raised that the declarative obligation would be a restriction of EU law, because it applies only for assets located abroad and of its penalty regime.

The Commission services note that in order to establish whether the difference in treatment, stemming from the fact that only assets located abroad are subject to the declarative obligation, constitutes a restriction in the first place it would need to be verified if comparable tax situations are treated differently.

According to Article 65(1) TFEU Member States are allowed to "*distinguish between taxpayers who are not in the same situation with regard to the place where their capital is invested*", as long as such measures do "*not constitute a means of arbitrary discrimination or a disguised restriction on the free movement of capital and payments as defined in Article 63*". The differences in treatment authorised by Article 65(1)(a) TFEU must thus be distinguished from discrimination prohibited by Article 65(3) TFEU.

Thus, from the point of view of the information that the Spanish authorities have at their disposal in order to ensure taxation of (past/future) income of its residents, the situation of assets located in Spain is not necessarily comparable to the situation of assets located abroad.

In the event the declarative obligation were to be considered nevertheless a restriction, it should be noted that according to the established case-law of the Court of Justice of the European Union (hereinafter "CJEU"), the need to prevent abuse and tax avoidance or to ensure effective fiscal supervision can constitute an overriding requirement of general interest capable of justifying a restriction on the exercise of the fundamental freedom under the TFEU. Therefore, national measures restricting the fundamental freedoms may be justified, provided that they are appropriate to attain the objective which they pursue and do not go beyond what is necessary in order to attain it².

3 *Objective criteria for application*

In the light of the above, the obligation to declare certain assets located abroad appears to be founded on objective criteria and, in most respects, appears proportionate.

First, the obligation to declare is general. It is imposed without discrimination on all taxpayers resident in Spain, natural persons or legal persons, Spanish nationals or other EU citizens, as long as these taxpayers own eligible assets located abroad.

Second, its material scope intends to cover also assets located abroad that do not fall under the EU legal framework currently in force. Declaring the assets located abroad would represent consequently a source of information regarding both past and future sources of taxable revenues of the resident taxpayers.

Third, the list of assets to be declared is limitative, including three categories of assets (bank accounts, securities and life insurance contracts/rights, immovable property).

Fourth, the obligation to declare only applies if the value of the assets at stake exceeds at the end of the year (or has exceeded during the year) the amount of EUR 50 000. The

² See, inter alia, C-383/10 Commission v Belgium, paragraph 49.

threshold applies separately to each of the category of assets concerned³. Thus, a particular category of assets must be declared only if it exceeds the threshold.

Finally, the declaration must be submitted only once, and be renewed only if the value of the assets in a particular category increases by more than EUR 20 000.

3.1 Deadline for the submission of the declaration

The deadline for submitting the declaration is set at 31 March of the tax year⁴. It was raised that the deadline is difficult to be respected, particularly when the data that must be declared is not available, as the taxpayer holds the assets in other Member States that operate different tax years.

First, it is our understanding that the Spanish tax system does not generally provide for longer deadlines for the domestic tax returns, the deadline under scrutiny being longer than the one for the personal income tax or wealth tax. Likewise, it is irrelevant that in some regions the deadlines for other domestic tax obligations are longer, as a result of delegated taxing powers at local level.

Second, the Spanish tax rules apply in a non-discriminatory manner towards all residents in Spain owning assets located abroad, and any disadvantages linked thereto are merely the consequence of the co-existence of separate national tax systems within the EU. It is settled case-law that disparities in treatment which may result from divergences existing between Member States do not constitute a violation of the TFUE provisions, so long as they apply in accordance with objective criteria and without regard to the nationality of the persons concerned⁵. Thus, there would be neither discrimination nor a restriction within the meaning of EU law, since Spain applies the same tax rules to all taxpayers resident in its territory in accordance with objective criteria, irrespective of the State from which the assets are located, and without regard to their nationality⁶.

As a consequence, Member States are not required, among other things, to draw up their tax rules on the basis of those in another Member State⁷ in order to ensure, in all circumstances, taxation which removes any disparities arising from national tax rules or a tax-neutral relocation of the tax payer⁸. This is even more relevant in the case at stake regarding the deadline imposed for the submission of the informative declaration.

3.2 Modalities for the submission of the declaration and availability of the data

The declaration must be submitted by telematic means, a paper form filled in manually being prohibited. Such obligation cannot be considered either restrictive, or disproportionate.

First, the use of telematic means for the purpose of submitting tax declarations or self-assessments does not seem to be an exception under the Spanish tax system, but more like a general feature of the latter which relies heavily on such means for its proper functioning, also in view of reducing the costs and the burden of compliance. Moreover, according to the information received from the Spanish authorities, there is a trend under

³ As per articles 42bis and 42ter of the Reglamento General de Gestión e Inspección, añadidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre

⁴ To be noted that for the declaration that had to be submitted for the tax year 2012, the deadline was exceptionally set at 30 April 2013, thus granting taxpayers a longer deadline for declaration due to its recent introduction.

⁵ These disparities in the tax legislation of Member States, by the way, may be to the citizen's advantage, depending on the specific circumstances, as the CJEU has repeatedly held (see, for example, Case C 240/10 Schulz-Delzers and Schulz, paragraph 42 and the case-law cited therein).

⁶ See Case C-403/03 Schempp, paragraph 34 and case-law cited

⁷ See Case C-298/05 Columbus Container Services.

⁸ See Case C-403/03 Schempp.

the Spanish tax system to reduce as much as possible the use of printed paper forms, such possibility having been eliminated as of 1 January 2014 even for the submission of all other informative tax declarations in Spain.

Second, in the light of the potential difficulties that tax taxpayers could encounter when filing their declarations, both at technical level and substantive one, the Spanish tax administration has put in place a wide range of support actions and services aimed at assisting the resident taxpayers and thus offsetting the alleged burden represented by such new declarative obligation. These include: online assistance, both for internet support services and substantive assistance; advisory services⁹; explanatory videos, information sheet and compilations of frequently asked questions.

Third, the taxpayers have the right to submit on a voluntary basis supplementary declarative returns¹⁰ (to complement or to substitute the initial declaration), if information was missed or unavailable at the time of the initial declaration. It is our understanding, based on the information received from the Spanish authorities, that the application of the fines may depend on the availability or not of the information subsequently supplemented to the initial declaration.

Finally, the fact that the declaration and the related documents are made available mainly in Spanish, our services observe that at this stage there is no obligation under the EU law for Member States to publish their tax rules in official languages other than their own. The Commission services can only refer to their political initiative of suggesting to Member States' tax administrations to adopt best practices to make life easier for cross-border workers¹¹. These practices include, among other, making forms available in several languages and adopting special rules for frontier and mobile workers. The Commission has set up an expert group¹² to examine the problems in this area and recommend solutions. The Commission services will analyse the information on good practices gathered through the public consultation¹³¹⁴ -and the work of the expert group, as well as through studies carried out by external experts and then decide on any appropriate next steps.

3.3 Consequences of late filing, wrong¹⁵ filing, or filling by other than telematic means

As regards the application of the penalty regime, the Commission services understand, based on the information received from the Spanish authorities, that the application of the fines is not automatic and consideration is given to the factual circumstances on a case-by-case basis and the behaviour of the taxpayer.

a) Fines

It has been raised that the amounts of the fines applied either for non-declaration, or for late declaration would be disproportionate, as their amount deviates from the amounts set for similar infringements of the national tax rules regarding declaration of income.

⁹ And as of 1 April 2013 assistance and compliance services were set in the regional offices entrusted to personally assisting the taxpayer.

¹⁰ Orden HAP/72/2013 - https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-954

¹¹ Communication "Removing cross-border tax obstacles for EU citizens" - COM(2010)769

¹² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/expert_group/index_en.htm

¹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_cross_borders_en.htm

¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_inheritance_tax_en.htm

¹⁵ Incomplete, imprecise or false

A difference exists indeed between the amount of the fines applied in respect of this declarative obligation and other domestic tax obligations.

However, one cannot disregard that the aim pursued by the measures at stake is the fight against tax evasion, and at the same time the considerations made under point 3.3 regarding the concrete application of the sanctions. Also, according to the information available it seems that the fines applied in the event of a late declaration voluntarily made by the taxpayer are significantly lower than those applicable in the event of a failure to declare or wrong declaration.

Moreover, according to the case law of the CJEU, an infringement may also arise due to the existence of an administrative practice which infringes EU law, even if the applicable national legislation itself complies with that law, as long as the administrative practice is, to some degree, of a consistent and general nature¹⁶. In that situation, it is for the Commission to prove the existence of the infringement. For the purpose of proving the existence of a consistent administrative practice, reliance cannot be made on a small number of individual cases, even if the infringements are sufficiently established in each case, if they represent a substantially inadequate percentage of the overall number of possible occurrences of the challenged administrative practice¹⁷. Accordingly, a single or a small number of possibly isolated cases of incorrect application of a national provision in contravention with EU law are not sufficient for the Commission to initiate an infringement procedure.

At present, the Commission services are not aware, nor have any evidence that the application of the penalty regime by the Spanish authorities is disproportionate, meaning that the administrative practice implies a systematic heavy penalization of all minor failures to declare, even when there is no impact on the taxpayer's tax liability.

Nevertheless, it is the current intention of the Commission services to continue this part of the investigation and to propose the launching of an infringement procedure as regards it, so that the penalties applied in respect of this declarative obligation are better correlated with similar sanctions applied in purely internal situations regarding income tax declarations. Thus, if you have any evidence demonstrating that the implementation of the fines by the Spanish authorities is in a disproportionate manner, we would be grateful to receive your comments within the deadline indicated below.

b) Non-declared assets treated as unjustified capital gains

The second aspect of the penalty regime is represented by the taxation of the non-declared assets as unjustified capital gains. A different tax treatment seems indeed to apply in this particular situation, as any assets located abroad and undeclared under Form 720 or declared outside the set deadline will be taxed as unjustified capital gains obtained in the last tax year still not barred by the statute of limitations. In practice and by contrast with the domestic regime, the taxpayer may not prove that these assets were acquired in a tax year barred by the statute of limitations. In addition, a fine amounting to 150% of the tax to be paid is applied.

Nonetheless, no sanction applies if the resident taxpayer proves that the undeclared assets located abroad correspond to legitimate income:

¹⁶ See Case C-387/99 *Commission v Germany*, paragraph 42 and Case C-278/03 *Commission v Italy*, paragraph 13

¹⁷ See Case C-156/04 *Commission v Greece*, paragraph 51.

- i) disclosed to the Spanish authorities elsewhere than in the context of Form 720, or
- ii) obtained during tax years in which the person was not a taxpayer for personal income tax¹⁸.

Apart from the two legal exceptions mentioned above, the Spanish rules lack any limitation period in any other situation, regardless whether the Spanish authorities have evidence of the existence of the assets located abroad, depriving the taxpayer of any legal certainty.

In respect of this point the Commission service opines, in view of the case-law of the CJEU, that the Spanish rules might infringe EU law as regards assets located within the EU and EEA which are covered by a certain degree of information exchange. Even if a restriction arising from a longer limitation period could potentially be justified by the need to fight tax fraud, it would still need to be proportionate¹⁹. The CJEU has accepted the application of a longer period of recovery only “*in case ... foreign assets and the income therefrom were concealed from the ... Member State’s tax authorities which had no evidence of their existence enabling an investigation to be initiated*”²⁰. Thus, a longer limitation period might not be compatible with EU law when the tax administration already has evidence from other sources about the assets located abroad, particularly in an EU/EEA legal framework.

Accordingly, it is the current intention of the Commission services to continue this part of the investigation and to propose the launching of an infringement procedure as regards it.

II. Data protection provisions of the European Union

In the European Union the right to the protection of personal data is guaranteed under Article 8 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union and, inter alia, the Data Protection Directive 95/46/EC²¹. Directive 95/46/EC establishes a legal framework for national data protection law in the Member States of the European Union. The Member States are obliged to implement it into their own national legislation.

Directive 95/46/EC has been implemented in Spain by Organic Law 15/1999 relating to Personal Data Protection²². It has been further developed by Royal Decree 1720/2007.

Directive 95/46/EC guarantees the protection of the fundamental right to privacy with respect to the processing of personal data as well as the free flow of personal data between Member States. It applies whenever personal data are processed. Personal data is any information concerning an identified person or one that is identifiable and can be identified directly or indirectly, by reference to an identification number or to one or more factors specific to his physical, physiological, mental, economic, cultural or social identity.

¹⁸ The exception under (i) is self-explanatory, while the exception under (ii) would also cover scenarios such as when the taxpayer had no declarative obligation in respect of the underlying income at the moment of its realisation, or the undeclared assets stem from income previously obtained that would have been (1) exempt, or was too low to be declared; or (2) not subject to tax, or the taxpayer did not receive any income, in such cases the person was not considered a taxpayer for personal income tax.

¹⁹ See case C-155/08 Passenheim, para. 47 and ff.

²⁰ Ibid. para 86

²¹ Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, OJ L 281, 23.11.1995, p. 31–50.

²² Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal

Any processing activity has to be carried out according to a number of principles expressly listed in the Directive: it must be fair and lawful, for legitimate, specified and explicit purposes, the processed data must be adequate, relevant, accurate and not excessive and kept up to date and it must be processed for no longer than necessary (Article 6 of the Directive). Article 7 clarifies when processing of personal data is legitimate. In accordance with that Article processing of personal data may take place only if inter alia the data subject has unambiguously given his consent (Article 7(a)), it is necessary for compliance with a legal obligation to which the data controller is subject (Article 7(c)), it is necessary for the performance of a task carried out in the public interest or in the exercise of official authority vested in the controller or in a third party to whom the data are disclosed (Article 7(e)) or it is necessary for the purposes of the legitimate interests pursued by the controller or by the third party or parties to whom the data are disclosed, except where such interests are overridden by the interests for fundamental rights and freedoms of the data subject (Article 7(f)).

The natural or legal persons (public authority, agency or any other body) determining the purposes and means of the processing activity are controllers. If a third party carries out the processing activity for the controller, then he remains a processor.

Directive 95/46/EC and the national measures adopted in its implementation lay down various rights which can be relied upon by data subjects. Article 12(a) of the Directive stipulates in particular that under the national implementing rules data subjects should have the right to obtain from the data controller a communication in an intelligible form of the data undergoing processing and of any available information as to their source as well as the right to request the rectification, erasure or blocking of data the processing of which does not comply with the provisions of that Directive, in particular because of the incomplete or inaccurate nature of the data. Under Article 14 of the Directive when the processing of personal data is necessary for the performance of a task carried out in the public interest or in the exercise of official authority or for the purposes of the legitimate interests pursued by the controller (is based on national provisions implementing Article 7(e) and (f) of Directive 95/46/EC) the data subjects are conferred with the right to object at any time on compelling legitimate grounds relating to their particular situation to the processing of data relating to them, save where otherwise provided by national legislation. If the objection is justified, the processing instigated by the data controller may no longer involve those data.

The Directive allows for the restriction to the rights of the data subject enshrined in Articles 6 (1), 10, 11 (1), 12 and 21 under certain conditions (Article 13) and if such a restriction constitutes a necessary measure to safeguard i.e. national security, defence, but also an important economic or financial interest of a Member State or of the European Union, including monetary, budgetary and taxation matters (Article 13 (e)). According to constant jurisprudence of the CJEU such exemptions must be applied restrictively and need to be proportionate²³.

According to Article 18 of the Directive controllers must notify the supervisory authority before carrying out any wholly or partly automatic processing operation or set of such operations intended to serve a single purpose or several related purposes.

Finally, in line with Article 28 (2) of the Directive, the supervisory authority shall be consulted on administrative measures or regulations relating to the protection of personal data.

²³ CJEU, Österreichischer Rundfunk e.a., C-465/00, C-138/01 et C-139/01, ECR. p. I-4989, point 91, 20.5.2003.

Ley 7/2012 and compatibility with Union Data Protection

Law 7/2012, Decree 1558/2012 and Order HAP 72/2013 oblige persons who are subject to its provisions to submit specifically listed economic or financial data. Such data are personal data as they allow for the identification of a person or make a person identifiable when linked with the person's name which is the first data to be put on a tax form. These data are processed by the Spanish competent authorities. Therefore a data processing activity is being carried out and Directive 95/46/EC and the national implementing measures apply in this context.

In line with Article 6 (1) b) of Directive 95/46/EC personal data must be processed for specified, explicit and legitimate purposes and not further processed in a way incompatible with those purposes. We understand that the competent Spanish authorities require the data from the taxpayers in order to comply with the obligations enshrined in the respective tax legislation, namely ensuring a fair tax system and combating tax evasion. The Spanish authorities informed us that the concept of "tax significance" which is the recognised concept under Spanish law ensures that the purpose limitation stands the test of necessity and proportionality.

According to Article 6 (1) c) personal data processed should be adequate, relevant and not excessive in relation to the purposes for which they are collected and/or further processed. In concrete terms data collected have to be limited to what is appropriate to achieve the objective pursued and not go beyond what is necessary. From the information obtained we understood that among the data collected are assets for the management of which the taxpayer has an authorisation or a power of disposal.

The Spanish authorities informed us to that this information is necessary to determine beneficial ownership of those assets and whether intermediaries are being used. A power of disposal over an asset, in that it grants control over movements of account funds and authorises transfers of assets, may reveal that a taxable event has occurred and is therefore covered by Law 7/2012, since this relates to information of tax significance.

On the basis of the information provided by the Spanish authorities it appears that the collection of these types of data seems to be necessary for the attainment of the objective of Law 7/2012 and it is not disproportionate to request these types of data.

As for the transfer of the collected data to third parties, the Spanish authorities informed us for the data on assets located abroad no specific transfer of data is contemplated (see Resolution of 22 November 2013). However where legislation authorises the transfer, this might be done (for instance for the purposes of cooperating with the courts and the Public Prosecutor's Office in investigating or prosecuting crimes, cooperating with other tax authorities in Spain, cooperate with the Executive Department of the Anti-Money Laundering Commission). In any event, the transfer or disclosure must comply with the data protection principles.

Indeed, Article 13 of Directive 95/46/EC allows for exemptions of the rights of data subject such as the aforementioned Article 6 (1). The exemption which could apply is the one listed in Article 13 (1) e), budgetary and taxation matters. For this exemption to apply, the compliance with the requirement of proportionality with respect to the taxation matters has to be assessed. In this context we refer to the clarifications provided by the Spanish authorities:

On the one hand Spain argued that it was not necessary to invoke Article 13 of the Directive and none of the rights were interfered with.

On the other hand the Spanish authorities informed us that the Data Protection Law 15/1999 (Article 23) contains an authorisation to controllers of Public Treasury files to refuse to allow the exercise of the data subject's right to access, rectification, erasure and blocking, where the exercise of those rights would hinder administrative work intended to ensure compliance with tax obligations and, in any event, where the data subject is undergoing an inspection.

We consider this provision as a provision implementing and in line with Article 13 of Directive 95/46/EC.

The Commission notes that the data subject which is refused either fully or partially to exercise its rights, may bring the matter to the attention of the Data Protection Supervisory Authority which must ascertain whether the refusal was lawful or unlawful.

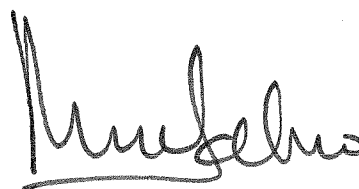
In relation to the obligation to notify the data processing activity, the Spanish authorities informed the Commission that Law 15/1999 contains a specific provision for files of public authorities. Any intended processing activity which is set out in regulation must be promulgated prior to the creation of a file and notified to the Data Protection Supervisory Authority. It will be included in the Register within 30 days of the publication of the regulation in the Official Journal. The files put together by the Tax Administration are governed by Order of 27 July 1994. The annexes thereto contain a list of files, specifying their purpose, the persons or groups required to provide the data, the data subjects, the data collection procedures, the file structure and the specific transfers of data provided for therein.

On the basis of the elaboration above the Commission cannot determine a violation of the Union's data protection rules by Spain.

III. Conclusion

For the reasons indicated above and based on the information currently at their disposal, the Commission services conclude that only the grievances under point **I, 3.3 (a) and (b)** could be pursued further. The other grievances will be closed, unless we receive, at your earliest convenience and in any case within four weeks from the date of this letter, new information liable to warrant an assessment different from the one expressed above.

Yours sincerely,



Momchil Sabev

COMMISSION EUROPÉENNE

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE

Fiscalité directe, coordination fiscale, analyse économique et évaluation

Contrôle de l'application du droit de l'Union et des aides d'État / fiscalité directe

Le chef d'unité

Bruxelles, le 19 *DEC.* 2014

TAXUD D3(2014)

TVR/aca - CHAP(2013)1144

-EU Pilot 5652/13/TAXU

Fonctionnaire responsable:

Luisa Tivrisi: +32 2 29 55729

Réf: CHAP(2013)1144 - linked EU Pilot 5652/13/TAXU

Objet: déclaration espagnole d'avoirs à l'étranger - Modèle 720

Chère Madame,

Je me réfère à la correspondance que nous avons échangée au sujet de votre plainte concernant l'obligation qui est imposée, depuis 2013, aux résidents fiscaux en Espagne de déclarer leurs avoirs à l'étranger, par le biais du modèle de déclaration 720. Selon vous, cette nouvelle obligation de déclaration ne serait pas conforme au droit de l'Union.

Je souhaite vous informer que les services de la Commission ont reçu un certain nombre de plaintes à ce sujet. Nous avons par conséquent ouvert une enquête, dans le cadre lors de laquelle nous avons contacté les autorités espagnoles via la plate-forme EU Pilot (réf.: 5652/13/TAXU) afin de clarifier la portée et les effets des dispositions fiscales en cause sous les différents profils concernés, comme décrit ci-dessous. Le dossier a également été examiné avec les autorités espagnoles lors d'une réunion officielle en mai 2014. À l'issue de leur enquête, les services de la Commission sont parvenus aux conclusions suivantes, qui couvrent les aspects évoqués dans les différentes plaintes qui nous ont été transmises, dont certains n'ont pas été nécessairement abordés par vous.

I. Fiscalité directe

1 Observations générales sur la fiscalité directe et le droit de l'Union

Il y a lieu de souligner tout d'abord que la législation de l'Union n'a qu'une portée limitée dans le domaine de la fiscalité directe. La conception des systèmes fiscaux, y compris l'élaboration des procédures, relève essentiellement de la compétence des États membres, qui peuvent décider librement de ce qu'ils souhaitent taxer, à quel moment et à quel taux. Qui plus est, ils peuvent exiger de leurs résidents fiscaux que ceux-ci déclarent leurs avoirs. Toutefois, les États membres sont tenus de respecter les obligations qui leur incombent en vertu du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «TFUE»), Il leur est interdit de procéder à une discrimination sur la base de la nationalité ou de la résidence à l'encontre de ressortissants des États membres, y compris les leurs, ou à l'encontre de quiconque exerce ses libertés en vertu du TFUE. De même, ils ne peuvent pas appliquer de restrictions injustifiées de ces libertés.

2 Allégation d'une restriction injustifiée concernant le droit de l'Union

Il a été avancé que l'obligation de déclaration serait une restriction concernant le droit de l'Union, au vu de son application uniquement aux avoirs situés à l'étranger et du régime de sanctions afférent.

Pour établir si la différence de traitement constitue une restriction (sachant que seuls les avoirs situés à l'étranger sont soumis à l'obligation de déclaration), il convient de vérifier si des situations fiscales comparables sont traitées différemment.

Aux termes de l'article 65, paragraphe 1, du TFUE, les États membres ont le droit d'établir une «distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis» pour autant que ces mesures ne constituent «ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63».

Les différences de traitement autorisées par l'article 65, paragraphe 1, point a), du TFUE, doivent donc être distinguées de la discrimination interdite par l'article 65, paragraphe 3, du TFUE.

Par conséquent, en ce qui concerne les informations dont disposent les autorités espagnoles pour pouvoir procéder à l'imposition des revenus (passés/futurs) de ses résidents, la situation des avoirs situés en Espagne n'est pas nécessairement comparable à celle des avoirs situés à l'étranger.

Dans l'hypothèse où l'obligation de déclaration serait néanmoins considérée comme une restriction, il convient de noter que, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la «Cour»), la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ou de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une restriction à l'exercice d'une liberté fondamentale relevant du TFUE. Par conséquent, des mesures nationales restreignant les libertés fondamentales peuvent être justifiées pour autant qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci.

3 Critères d'application objectifs

Compte tenu de ce qui précède, l'obligation de déclarer certains avoirs situés à l'étranger semble se fonder sur des critères objectifs et apparaît proportionnée à la plupart des égards. Premièrement, l'obligation de déclaration est générale. Elle s'applique sans discrimination à tous les résidents fiscaux en Espagne, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, de ressortissants espagnols ou d'autres citoyens de l'Union, pour autant que ces contribuables détiennent des avoirs situés à l'étranger éligibles, tombant sous le champ de la législation espagnole.

Deuxièmement, le champ d'application matériel de l'obligation de déclaration couvre également les avoirs situés à l'étranger qui ne relèvent pas du cadre juridique de l'Union actuellement en vigueur. La déclaration d'avoirs situés à l'étranger représenterait par conséquent une source d'informations concernant les revenus imposables, tant passés que futurs, des résidents fiscaux.

Troisièmement, la liste des avoirs à déclarer est limitative et porte sur trois catégories d'avoirs (comptes bancaires, valeurs mobilières et contrats d'assurance-vie, biens immeubles).

Quatrièmement, l'obligation de déclaration s'applique uniquement si la valeur des avoirs en cause dépasse, à la fin de l'année (ou a dépassé pendant l'année), le montant de 50 000 EUR. Ce seuil s'applique séparément à chacune des catégories d'avoirs concernées³.

Par conséquent, une catégorie d'avoirs donnée ne doit être déclarée que si ce seuil est dépassé.

Enfin, la déclaration ne doit être soumise qu'une seule fois et ne doit être renouvelée que si la valeur des avoirs d'une catégorie donnée augmente de plus de 20 000 EUR.

3.1 Date limite pour la présentation de la déclaration

La date limite fixée pour la présentation de la déclaration est le 31 mars de l'exercice fiscal⁴. Il a été avancé que cette échéance serait difficile à respecter, en particulier lorsque les données qui doivent faire l'objet de la déclaration ne sont pas disponibles parce que le contribuable détient des avoirs dans d'autres États membres qui ont un calendrier fiscal différent.

Premièrement, d'après ce que nous savons, le système fiscal espagnol ne prévoit généralement pas de délais plus longs pour les déclarations fiscales nationales, et le délai en question est plus long que celui pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou pour l'impôt sur la fortune. De même, le fait que, dans certaines régions, la date limite fixée pour d'autres obligations fiscales nationales soit postérieure en raison de la délégation de compétences fiscales au niveau local est dénué de pertinence.

Deuxièmement, les dispositions fiscales espagnoles s'appliquent de manière non discriminatoire à tous les résidents fiscaux en Espagne détenant des avoirs situés à l'étranger et tout désavantage résultant de ces dispositions est simplement la conséquence de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux distincts au sein de l'Union. Il est de jurisprudence constante que les éventuelles disparités de traitement qui peuvent apparaître suite à des divergences existant entre États membres ne constituent pas une violation des dispositions du TFUE dès lors qu'elles s'appliquent selon des critères objectifs et sans égard à la nationalité des personnes concernées. Par conséquent, il n'y aurait en l'espèce ni discrimination ni restriction au sens de la législation de l'Union puisque l'Espagne applique les mêmes dispositions fiscales à l'ensemble des contribuables résidant sur son territoire selon des critères objectifs, quel que soit l'État dans lequel sont situés les avoirs et sans considération de nationalité⁶.

Par conséquent, les États membres ne sont notamment pas tenus de tenir compte des règles fiscales des autres États membres lorsqu'ils définissent les leurs⁷ afin de garantir, dans toutes les situations, une imposition qui écarte les éventuelles disparités découlant des règles fiscales nationales ou un changement de résidence du contribuable neutre sur le plan fiscal. Cet élément est encore plus pertinent dans l'affaire en question en ce qui concerne la date limite fixée pour la présentation de la déclaration informative.

3.2 Modalités de présentation de la déclaration et disponibilité des données

La déclaration doit être présentée par voie électronique, tout formulaire papier rempli à la main étant interdit. Cette obligation ne peut être considérée comme restrictive ni comme disproportionnée.

Premièrement, l'usage des moyens électroniques pour présenter des déclarations fiscales ne semble pas constituer une exception dans le système fiscal espagnol; il s'agit au contraire d'une caractéristique générale de celui-ci, qui repose très largement sur ce moyen de communication pour assurer son bon fonctionnement, notamment en vue de réduire les coûts et la charge liée à la conformité fiscale. Par ailleurs, selon les informations fournies par les autorités espagnoles, la tendance actuelle dans le système fiscal espagnol est de réduire autant que possible l'utilisation des formulaires papier, cette possibilité ayant même été supprimée au 1^{er} janvier 2014 pour les autres déclarations fiscales informatives faites en Espagne.

Deuxièmement, compte tenu des difficultés potentielles auxquelles les contribuables pourraient se heurter pour remplir leur déclaration, tant sur le plan technique qu'en ce qui concerne les informations à fournir, l'administration fiscale espagnole a adopté de nombreuses mesures de soutien et instauré de nombreux services afin de venir en aide aux résidents fiscaux et de compenser la charge que représenterait cette nouvelle obligation de déclaration. Il s'agit notamment d'une aide en ligne, portant tant sur l'aspect technique de la déclaration par internet que sur le fond des données à fournir, de services de conseil⁹, de vidéos explicatives, de fiches d'information et de compilations de questions fréquemment posées.

Troisièmement, les contribuables ont le droit de présenter sur base volontaire des déclarations supplémentaires¹⁰ (complétant ou remplaçant la déclaration initiale) si des informations étaient manquantes ou indisponibles au moment de la déclaration initiale. À notre connaissance, sur la base des informations fournies par les autorités espagnoles, l'imposition d'amendes pourrait dépendre de la disponibilité ou non des informations complétant ultérieurement la déclaration initiale.

Enfin, en ce qui concerne le fait que la déclaration et les documents y relatifs soient disponibles principalement en espagnol, nos services font remarquer qu'à ce stade, la législation de l'Union n'oblige pas les États membres à publier leurs dispositions fiscales dans des langues officielles autres que les leurs. Les services de la Commission ne peuvent que renvoyer à leur initiative politique consistant à suggérer aux administrations fiscales d'adopter les meilleures pratiques afin de simplifier la vie des travailleurs transfrontaliers¹¹.

Ces pratiques prévoient, notamment, de mettre à disposition des formulaires dans plusieurs langues et d'adopter des règles spéciales pour les travailleurs frontaliers et mobiles. La Commission a créé un groupe d'experts¹² chargé d'examiner les problèmes dans ce domaine et de préconiser des solutions. Les services de la Commission analyseront les informations relatives aux bonnes pratiques recueillies grâce à la consultation publique^{13,14}, au travail du groupe d'experts et aux études réalisées par des experts externes et décideront ensuite des prochaines mesures à prendre.

3.3 Conséquences d'une déclaration d'avoirs inexacte¹⁵, présentée tardivement ou présentée autrement que par voie électronique

En ce qui concerne le régime de sanctions, les services de la Commission croient savoir, selon les informations fournies par les autorités espagnoles, que l'imposition d'amendes n'est pas automatique et qu'il est tenu compte des circonstances factuelles au cas par cas ainsi que de l'attitude du contribuable.

a) Amendes

Il a été avancé que le montant des amendes appliquées en cas d'absence ou de retard de déclaration serait disproportionné, étant donné qu'il ne correspondrait pas aux montants fixés pour une infraction similaire aux dispositions fiscales nationales relatives à la déclaration de revenus.

Il existe en effet une différence entre le montant des amendes appliquées en cas de non-respect de cette obligation de déclaration et le montant des amendes pour non-respect d'autres obligations fiscales nationales.

Cependant, on ne saurait faire abstraction de l'objectif des mesures en cause qui est de lutter contre l'évasion fiscale, ni des considérations exposées au point 3.3 concernant l'application concrète des sanctions. Par ailleurs, selon les informations disponibles, il semblerait que les amendes imposées en cas de déclaration tardive faite sur base volontaire par un contribuable soient de loin inférieures à celles qui sont imposées en cas d'absence de déclaration ou de déclaration inexacte.

En outre, selon la jurisprudence de la Cour, une infraction peut découler de l'existence d'une pratique administrative qui viole le droit de l'Union, même si la réglementation nationale applicable est, en soi, compatible avec ce droit, pour autant que la pratique administrative présente un certain degré de constance et de généralité¹⁶. Dans ce cas, il revient à la Commission de prouver l'existence d'une infraction. Pour établir l'existence d'une pratique administrative constante, on ne saurait se fonder sur un petit nombre de cas individuels, même à les supposer établis, s'ils constituent un pourcentage nettement insuffisant par rapport à la fréquence globale de la pratique administrative contestée¹⁷.

Par conséquent, un seul cas unique d'application incorrecte d'une disposition nationale constitutif d'une violation du droit de l'Union ou d'un petit nombre de cas, peut-être isolés, d'une telle application ne représentent pas d'éléments suffisants pour que la Commission ouvre une procédure d'infraction.

À ce stade, les services de la Commission n'ont ni de raison de croire, et ne disposent pas non plus d'élément de preuve démontrant que l'application du régime de sanctions par les autorités espagnoles soit disproportionnée, au sens où la pratique administrative entraînerait systématiquement une pénalisation lourde de tous les manquements mineurs à l'obligation déclarative, même dans les situations où il n'y a pas d'incidence sur les obligations fiscales du contribuable.

Cependant, les services de la Commission envisagent actuellement de poursuivre cette partie de l'enquête et de proposer l'ouverture d'une procédure d'infraction à cet égard, de sorte que les sanctions appliquées en rapport avec l'obligation déclarative soient davantage en corrélation avec des sanctions similaires appliquées dans des situations purement internes concernant les déclarations de revenus. Si vous disposez d'éléments de preuve démontrant que les amendes sont imposées de manière disproportionnée par les autorités

espagnoles, nous vous saurions gré de bien vouloir nous faire part de vos observations dans le délai indiqué ci-dessous.

b) Avoirs non déclarés considérés comme des plus-values injustifiées

Le deuxième aspect du régime de sanctions concerne l'imposition des avoirs non déclarés en tant que plus-values injustifiées. Un traitement fiscal différent semble en effet s'appliquer dans cette situation particulière, étant donné que tout avoir situé à l'étranger et non déclaré dans le formulaire 720 ou déclaré après l'échéance fixée sera imposé à titre de plus-value injustifiée obtenue au cours du dernier exercice fiscal pour lequel il n'y a pas encore prescription. Dans la pratique et à la différence du régime national, le contribuable ne peut prouver que ces avoirs ont été acquis au cours d'un exercice fiscal frappé de prescription. Par ailleurs, une amende équivalant à 150 % de l'impôt à payer est appliquée.

Cependant, aucune sanction ne s'applique si le résident fiscal prouve que les avoirs situés à l'étranger qui n'ont pas été déclarés correspondent à des revenus légitimes:

i) communiqués aux autorités espagnoles dans un autre cadre que celui du formulaire 720 ou;

ii) acquis au cours d'exercices fiscaux pendant lesquels la personne concernée n'était pas assujettie à l'impôt sur le revenu des personnes physiques¹⁸.

Hormis les deux exceptions légales mentionnées ci-dessus, les dispositions espagnoles ne prévoient de délai de prescription dans aucune autre situation, et ce indépendamment du fait que les autorités espagnoles détiennent ou non des preuves concernant les avoirs situés à l'étranger, ce qui prive le contribuable de toute sécurité juridique.

Sur ce point, les services de la Commission sont d'avis, eu égard à la jurisprudence de la Cour, que les dispositions espagnoles pourraient enfreindre le droit de l'Union en ce qui concerne les avoirs situés dans l'Union et l'EEE qui sont couverts dans une certaine mesure par l'échange d'informations. Même si une restriction découlant d'un délai de prescription plus long pourrait potentiellement être justifiée par la nécessité de lutter contre la fraude fiscale, celle-ci devrait quand même rester proportionnée¹⁹. La Cour a accepté l'application d'un délai de redressement plus long uniquement lorsque *«ces avoirs étrangers ainsi que les revenus tirés de ceux-ci étaient dissimulés aux autorités fiscales [de l'Etat membre] qui ne disposaient d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher une enquête»*²⁰. Un délai de prescription plus long pourrait donc ne pas être compatible avec le droit de l'Union lorsque l'administration dispose déjà d'éléments de preuve provenant d'autres sources en ce qui concerne les avoirs situés à l'étranger, en particulier dans le cadre juridique de l'UE/EEE.

Par conséquent, les services de la Commission envisagent actuellement de poursuivre cette partie de l'enquête et de proposer le lancement d'une procédure d'infraction à cet égard.

II. Dispositions de l'Union européenne en matière de protection des données

L'article 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et, notamment, la directive 95/46/CE relative à la protection des données consacrent le droit à la protection des données à caractère personnel²¹. La directive 95/46/CE établit un cadre juridique pour les législations nationales relatives à la protection des données dans les États membres de l'Union européenne. Les États membres sont obligés de transposer ce cadre dans leur propre législation nationale.

La directive 95/46/CE a été transposée en Espagne par la loi organique 15/1999 relative à la protection des données à caractère personnel²², complétée par le décret royal 1720/2007.

La directive 95/46/CE garantit la protection du droit fondamental à la vie privée en ce qui concerne le traitement de données à caractère personnel et la libre circulation de ces données entre États membres. Elle s'applique chaque fois que des données à caractère personnel font l'objet d'un traitement. On entend par «données à caractère personnel» toute information concernant une personne identifiée ou qui peut être identifiée directement ou indirectement, notamment par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs

éléments spécifiques, propres à son identité physique, physiologique, psychique, économique, culturelle ou sociale.

Tout traitement de données doit respecter plusieurs principes énoncés expressément dans la directive. Ces données doivent être traitées loyalement et licitement, être collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, être adéquates, pertinentes et non excessives, être mises à jour et être conservées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire à la réalisation des finalités (article 6). L'article 7 clarifie les conditions dans lesquelles le traitement de données à caractère personnel est autorisé. Aux termes de cet article, le traitement de données à caractère personnel ne peut être effectué que si la personne concernée a indubitablement donné son consentement [article 7, point a)], s'il est nécessaire au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis [article 7, point c)], s'il est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique, dont est investi le responsable du traitement ou le tiers auquel les données sont communiquées [article 7, point e)] ou s'il est nécessaire à la réalisation de l'intérêt légitime poursuivi par le responsable du traitement ou par le ou les tiers auxquels les données sont communiquées, à condition que ne prévalent pas l'intérêt ou les droits et libertés fondamentaux de la personne concernée [article 7, point f)]. Les personnes physiques ou morales (autorité publique, service ou tout autre organisme) qui déterminent les finalités et les moyens du traitement de données à caractère personnel sont les responsables du traitement. Si un tiers effectue le traitement des données pour le responsable du traitement, il reste un sous-traitant au sens de la directive.

La directive 95/46/CE et les mesures nationales adoptées pour sa mise en oeuvre définissent plusieurs droits dont peuvent se prévaloir les personnes concernées par le traitement de données à caractère personnel. L'article 12, point a), de la directive dispose en particulier qu'en vertu des dispositions d'exécution nationales, les personnes concernées ont le droit d'obtenir du responsable du traitement la communication, sous une forme intelligible, des données faisant l'objet des traitements, ainsi que de toute information disponible sur l'origine des données. Elles ont aussi le droit d'obtenir de celui-ci la rectification, l'effacement ou le verrouillage des données dont le traitement n'est pas conforme à la directive, notamment en raison du caractère incomplet ou inexact des données. Aux termes de l'article 14 de la directive, lorsque le traitement de données à caractère personnel est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique, ou encore à la réalisation de l'intérêt légitime poursuivi par le responsable du traitement [voir dispositions nationales mettant en oeuvre l'article 7, points e) et f)], de la directive 95/46/CE], les personnes concernées ont le droit de s'opposer à tout moment, pour des raisons prépondérantes et légitimes tenant à leur situation particulière, à ce que des données les concernant fassent l'objet d'un traitement, sauf en cas de disposition contraire du droit national. En cas d'opposition justifiée, le traitement mis en oeuvre par le responsable du traitement ne peut plus porter sur ces données.

La directive permet la limitation des droits des personnes concernées prévus à l'article 6, paragraphe 1, à l'article 10, à l'article 11, paragraphe 1, et aux articles 12 et 21, à certaines conditions (article 13) et lorsqu'une telle limitation constitue une mesure nécessaire pour sauvegarder un intérêt économique ou financier important d'un État membre ou de l'Union européenne, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal [article 13, point e)]. Selon une jurisprudence constante de la Cour, ces exceptions doivent être appliquées de manière restrictive et doivent être proportionnées²³.

En vertu de l'article 18 de la directive, les responsables du traitement doivent adresser une notification à l'autorité de contrôle préalablement à la mise en oeuvre d'un traitement entièrement ou partiellement automatisé ou d'un ensemble de tels traitements ayant une même finalité ou des finalités liées.

Enfin, conformément à l'article 28, paragraphe 2, de la directive, l'autorité de contrôle est consultée lors de l'élaboration des mesures réglementaires ou administratives relatives à la protection des données à caractère personnel.

Ley 7/2012 et compatibilité avec la protection des données au niveau de l'Union

La loi 7/2012, le décret 1558/2012 et l'arrêté HAP 72/2013 obligent les personnes soumises à leurs dispositions à présenter les données économiques ou financières énoncées expressément. Ces données constituent des données à caractère personnel étant donné qu'elles permettent d'identifier une personne ou de la rendre identifiable lorsqu'elles sont associées à son nom, qui est la première donnée à indiquer sur un formulaire de déclaration fiscale. Ces données sont traitées par les autorités espagnoles compétentes. Il s'agit par conséquent d'une opération de traitement de données et la directive 95/46/CE ainsi que les mesures d'exécution nationales s'appliquent dans ce contexte.

Conformément à l'article 6, paragraphe 1, point b), de la directive 95/46/CE, les données à caractère personnel doivent être traitées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne pas être traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités. Nous croyons comprendre que les autorités espagnoles demandent aux contribuables de leur fournir ces données afin de respecter les obligations définies dans la législation fiscale applicable, à savoir garantir un régime fiscal équitable et lutter contre l'évasion fiscale. Les autorités fiscales nous ont informés que le concept de «pertinence fiscale», reconnu en droit espagnol, permet d'assurer que la limitation des finalités respecte les exigences de nécessité et de proportionnalité.

En vertu de l'article 6, paragraphe 1, point c), de la directive 95/46/CE, les données à caractère personnel doivent être adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont collectées et pour lesquelles elles sont traitées ultérieurement. Concrètement, les données collectées doivent être limitées à ce qui est approprié pour atteindre l'objectif poursuivi et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire. Sur la base des informations qui nous ont été fournies, nous croyons comprendre que les données collectées portent sur a) des avoirs pour la gestion desquels le contribuable dispose d'une autorisation ou d'un droit de disposition ainsi que sur b) des données fournies par la Commission sur les revenus de ses fonctionnaires.

Les autorités espagnoles nous ont informés qu'en ce qui concerne le point a), ces informations sont nécessaires pour établir qui est le propriétaire effectif de ces avoirs et si des intermédiaires sont utilisés. Un droit de disposition sur un avoir, en ce qu'il permet d'exercer le contrôle des mouvements de fonds d'un compte et autorise le transfert d'avoirs, peut révéler qu'un fait générateur a eu lieu et est couvert, par conséquent, par la loi 7/2012, étant donné qu'il est lié à des informations pertinentes sur le plan fiscal. Sur le point b), les autorités espagnoles ont informé la Commission que l'obligation est imposée directement, personnellement et exclusivement à ceux fonctionnaires de la Communauté qui paient des impôts sur le revenu en Espagne. Les dispenser de cette obligation porterait atteinte au principe d'égalité, car, s'ils sont résidents fiscaux, ils doivent être soumis aux mêmes obligations que les autres contribuables. La question de savoir si l'obligation de fournir ces informations serait contraire au protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes est examinée ci-dessous.

Sur la base des informations fournies par les autorités espagnoles, il apparaît que la collecte de ce type de données semble nécessaire pour atteindre l'objectif de la loi 7/2012 et qu'il n'est pas disproportionné d'exiger ce type de données.

En ce qui concerne le transfert des données collectées à des tiers, les autorités espagnoles nous ont informés qu'aucun transfert spécifique de données n'est envisagé pour les données relatives aux avoirs situés à l'étranger (voir résolution du 22 novembre 2013).

Cependant, lorsque la législation autorise un tel transfert, celui-ci peut avoir lieu (par exemple aux fins de coopérer avec les tribunaux et avec le ministère public dans le cadre

d'une enquête ou de poursuites, avec d'autres autorités fiscales en Espagne ou encore avec les services de la commission chargée de lutte contre le blanchiment de capitaux). Dans tous les cas, le transfert ou la publication des données doit respecter les principes de protection des données.

De fait, l'article 13 de la directive 95/46/CE prévoit des exceptions aux droits de la personne concernée tels que mentionnés à l'article 6, paragraphe 1. L'exception qui pourrait s'appliquer est celle indiquée à l'article 13, paragraphe 1, point e), concernant les domaines budgétaire et fiscal. Pour que cette exception puisse s'appliquer, il convient d'apprécier le respect de l'exigence de proportionnalité en matière fiscale. Dans ce contexte, nous nous référons aux clarifications apportées par les autorités fiscales:

D'une part, l'Espagne a fait valoir qu'il n'était pas nécessaire d'invoquer l'article 13 de la directive et qu'aucun des droits n'était violé.

D'autre part, les autorités espagnoles nous ont informés que la loi 15/1999 sur la protection des données (article 23) contient une disposition autorisant les responsables du traitement des dossiers du Trésor public à refuser à une personne concernée d'exercer son droit à l'accès, à la rectification, à l'effacement ou au verrouillage de ses données lorsque l'exercice de ces droits porterait atteinte au travail administratif visant à garantir le respect des obligations fiscales et, en tout état de cause, lorsque la personne concernée fait l'objet d'un contrôle fiscal.

Nous considérons qu'il s'agit d'une disposition mettant en oeuvre l'article 13 de la directive 95/46/CE et qui est conforme à celle-ci.

La Commission fait observer que la personne concernée qui se voit refuser tout ou partie de l'exercice de ses droits peut soumettre la question à l'autorité chargée de la surveillance de la protection des données, qui est tenue d'établir si le refus est licite ou non.

En ce qui concerne l'obligation de notifier les opérations de traitement des données, les autorités espagnoles ont informé la Commission que la loi 15/1999 contient une disposition spécifique relative aux dossiers des autorités publiques. Toute opération de traitement prévue par une disposition juridique doit être promulguée préalablement à la création d'un fichier et notifiée à l'autorité chargée de la surveillance des données. Elle sera incluse dans le registre dans les 30 jours suivant la publication de la disposition au Journal officiel. Les fichiers constitués par l'administration fiscale sont régis par l'arrêté du 27 juillet 1994. Les annexes à cet arrêté contiennent une liste de fichiers, indiquant la finalité de chacun d'entre eux, les personnes ou les groupes de personnes devant fournir les données, les personnes concernées, les procédures de collecte des données, la structure des fichiers et les transferts spécifiques des données.

Compte tenu des précisions apportées ci-dessus, la Commission ne peut conclure à la violation, par l'Espagne, des dispositions de l'Union en matière de protection des données.

III. Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes

En ce qui concerne l'allégation de violation du PPI, nous vous renvoyons à l'évaluation qui vous a été fournie par les services de la Commission chargés des ressources humaines (DG HR) en réponse à votre demande d'aide, et citons les passages pertinents:

«En réalité, vous n'avancez aucun élément concret prouvant que les autorités fiscales espagnoles ont agi en violation du PPI et vous ont soumis à des impôts dont vous êtes exempté. Elles n'ont pas non plus assujetti à un quelconque impôt les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union européenne qui sont imposables exclusivement au profit de celle-ci.

Il faut noter à ce propos que, selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union "pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, il y a lieu d'observer que, au sens de l'article 13 du PPI, cette notion doit être déterminée selon les critères du droit national applicable" (arrêt de la Cour du 25 mai 1993, Kristoffersen / Skatteministeriet, affaire C-263/91, Rec. 1993 p. I-2755, point 12).

Toujours selon la Cour, la propriété de biens immobiliers, comme celle d'autres biens, doit être considérée comme une source de revenus autonome, indépendamment de la provenance du montant consacré à son acquisition et l'imposition sur ces biens revêt un caractère objectif en fonction d'un choix d'investissement fait par le fonctionnaire concerné et ne présente aucun lien juridique avec les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union (arrêt Kristoffersen / Skatteministeriet, précité point 15).

Par conséquent, même si les informations demandées par les autorités espagnoles devaient conduire à une imposition sur le patrimoine concerné, il ne s'agit pas selon la Commission d'une imposition qui aurait pour conséquence de taxer plus lourdement le fonctionnaire en raison des revenus qu'il perçoit en tant qu'agent de l'Union. »

Par conséquent, bien que les fonctionnaires de l'Union ne soient pas obligés de déclarer aux autorités espagnoles le montant des revenus versés par l'Union au cours d'un exercice fiscal donné (voir arrêt dans l'affaire C-558/10, Bourges-Manoury, point 30), il n'est pas contraire au protocole sur les privilèges et les immunités des Communautés européennes de les obliger à déclarer certains ou tous leurs avoirs détenus à l'étranger, y compris les comptes bancaires contenant les revenus versés par l'Union.

IV. Conclusion

Pour les raisons exposées ci-dessus et sur la base des informations dont ils disposent actuellement, les services de la Commission concluent que seuls les griefs mentionnés dans la **partie I, section 3.3, points a) et b)**, pourraient être pris en compte et une enquête poursuivie. Les autres griefs seront clôturés, à moins que vous nous transmettiez, dans les meilleurs délais et, en tout état de cause, dans un délai de quatre semaines à compter de la date de la présente lettre, de nouvelles informations de nature à justifier une appréciation différente de celle qui est exposée ci-dessus. Je vous prie d'agréer, Madame/Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Momchil Sabev

1. Instaурées par la Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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.
2. Voir notamment l'arrêt dans l'affaire C-383/10, Commission contre Belgique, point 49.
3. Voir articles 42 *bis* et 42 *ter* du Reglamento General de Gestion e Inspección, ajoutés par le Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.
4. Il est à noter que, pour la déclaration à présenter pour l'exercice fiscal 2012, la date limite a exceptionnellement été fixée au 30 avril 2013, les contribuables bénéficiant d'un délai plus long en raison de l'introduction récente de l'obligation de déclaration.
5. Comme la Cour l'a répété à plusieurs reprises, ces disparités dans la législation fiscale des États membres peuvent d'ailleurs avantager le citoyen, en fonction des circonstances (voir par exemple, l'arrêt dans l'affaire C 240/10, Schuiz-Delzers et Schulz, point 42, et la jurisprudence citée).
6. Voir l'arrêt dans l'affaire C-403/03, Schempp, point 34 et la jurisprudence citée.
7. Voir arrêt dans l'affaire C-298/05, Columbus Container Services.
8. Voir arrêt dans l'affaire C-403/03, Schempp.
9. Depuis le 1^{er} avril 2013, les bureaux régionaux disposent de services d'assistance et de conformité chargés d'aider personnellement le contribuable.
10. Voir orden HAP/72/2013 - <http://www.jigces.es>
11. " Communication intitulée «Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union européenne» - COM (2010) 769 final.
12. http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/expert_group/index_fr.htm
13. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_cross_borders_fr.htm
14. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_inheritance_tax_fr.htm
15. C'est-à-dire incomplète, imprécise ou fautive.
16. Voir arrêt dans l'affaire C-387/99, Commission contre Allemagne, point 42, et arrêt dans l'affaire C-278/03, Commission contre Italie, point 13.
17. Arrêt dans l'affaire C-156/04, Commission contre Grèce, point 51.
18. L'exception prévue au point i) parle d'elle-même alors que celle qui est prévue au point ii) peut également couvrir des situations dans lesquelles le contribuable n'avait aucune obligation de déclaration concernant les revenus en cause au moment où ceux-ci ont été obtenus, ou dans lesquelles les avoirs non déclarés résultent de revenus obtenus par le passé et qui auraient été 1) exonérés ou trop faibles pour devoir être déclarés, ou 2) non soumis à l'impôt, ou encore dans lesquelles le contribuable n'a bénéficié d'aucun revenu, auquel cas il n'était pas considéré comme assujéti à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.
19. Voir arrêt dans l'affaire C-155/08, Passenheim, point 47 et suivants.
20. Ibid., point 86.
21. Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (JO L 281 du 23.11.1995, pp. 31-50).
22. Ley Organica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal.
23. Arrêt de la Cour du 20 mai 2003 dans les affaires jointes C-465/00, C-138/01 et C-139/01, Österreichischer Rundfunk, Rec. p. I-4989, point 91.