ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

11 juin 2009 *

Dans les affaires jointes C-155/08 et C-157/08,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduites par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décisions du 21 mars 2008, parvenues à la Cour le 16 avril 2008, dans les procédures

X (C-155/08),

E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08)

contre

Staatssecretaris van Financiën,

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts (rapporteur), président de chambre, MM. T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis et J. Malenovský, juges,

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M[me] R. Şereş, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 mars 2009,

considérant les observations présentées:

— pour X, par M[es] J. J. Feenstra et L. C. A. Wijsman, advocaten,

— pour M[me] Passenheim-van Schoot, par M[e] M. J. Hamer, advocaat, et MM. J. A. R. van Eijsden et E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— pour le gouvernement néerlandais, par M[me] C. Wissels et M. M. de Grave, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement italien, par M^me^ I. Bruni, en qualité d'agent, assistée de M. S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Roels, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 49 CE et 56 CE.

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant des personnes physiques résidant aux Pays-Bas, à savoir X (affaire C-155/08) et M^me^ Passenheim-van Schoot (affaire C-157/08), au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet de redressements opérés par l'administration fiscale néerlandaise par suite de la découverte d'avoirs détenus dans un autre État membre ainsi que de revenus tirés de tels avoirs qui avaient été dissimulés.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1, ci-après la «directive 77/799»), dispose:

«Les autorités compétentes des États membres échangent, conformément à la présente directive, toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune […]»

4 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799 prévoit:

«L'autorité compétente d'un État membre peut demander à l'autorité compétente d'un autre État membre de lui communiquer les informations visées à l'article 1er, paragraphe 1, en ce qui concerne un cas précis. L'autorité compétente de l'État requis n'est pas tenue de donner une suite favorable à cette demande lorsqu'il apparaît que l'autorité compétente de l'État requérant n'a pas épuisé ses propres sources habituelles d'information, qu'elle aurait pu, selon les circonstances, utiliser pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à l'obtention du résultat recherché.»

5 L'article 3 de la directive 77/799 dispose:

«Les autorités compétentes des États membres échangent les informations visées à l'article 1er, paragraphe 1, sans demande préalable et d'une manière régulière, pour des catégories de cas qu'elles déterminent dans le cadre de la procédure de consultation visée à l'article 9.»

6 L'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799, dans sa version applicable aux faits de la cause au principal dans l'affaire C-155/08, prévoit:

«La présente directive n'impose pas l'obligation de faire effectuer des recherches ou de transmettre des informations lorsque la législation ou la pratique administrative de l'État membre qui devrait fournir les informations n'autorisent l'autorité compétente ni à effectuer ces recherches ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour les propres besoins de cet État.»

7 La directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38), a pour objet, aux termes de son article 1er, paragraphe 1, de permettre que les revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts effectués dans un État membre en faveur de bénéficiaires effectifs, personnes physiques, résidents fiscaux d'un autre État membre soient effectivement imposés conformément à la législation de ce dernier État membre.

8 Dans son chapitre II, intitulé «Échange d'informations», la directive 2003/48 prévoit la communication d'informations par l'agent payeur de ces intérêts à l'autorité compétente de l'État membre où il est établi (article 8) ainsi que l'échange automatique d'informations entre celle-ci et l'autorité compétente de l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif desdits intérêts (article 9).

9 Aux termes dudit article 9:

«1. L'autorité compétente de l'État membre de l'agent payeur communique à l'autorité compétente de l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif les informations visées à l'article 8.

2. La communication des informations a un caractère automatique et doit avoir lieu au moins une fois par an, dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal de l'État membre de l'agent payeur, pour tous les paiements d'intérêts effectués au cours de cette année.

3. Les dispositions de la directive [77/799] sont applicables à l'échange d'informations prévu par la présente directive, pour autant que les dispositions de la présente directive n'y dérogent pas. Toutefois, l'article 8 de la directive [77/799] ne s'applique pas aux informations à fournir dans le cadre du présent chapitre.»

10 L'article 10, paragraphe 1, de la directive 2003/48, figurant dans le chapitre III de celle-ci, intitulé «Dispositions transitoires», prévoit que, au cours d'une période de transition, le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Autriche ne sont pas tenus d'appliquer les dispositions du chapitre II de cette directive.

La réglementation néerlandaise

11 L'article 16 du code des impôts (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, ci-après l'«AWR») dispose:

«1. Lorsqu'un fait quelconque fait présumer qu'une imposition n'a pas eu lieu ou ne l'a été qu'à un montant plus faible, […] l'inspecteur peut recouvrer l'impôt non perçu […]

[…]

3. Le droit d'établir un avis de redressement expire après une période de cinq ans à compter de la date de la naissance de la dette d'impôt. […]

4. Au cas où un élément imposable, détenu ou apparu à l'étranger, a été imposé trop faiblement, le droit d'effectuer le redressement expire, par dérogation au paragraphe 3, première phrase, après une période de douze ans à compter de la date de la naissance de la dette d'impôt.»

12 L'article 67e, paragraphes 1 et 2, de l'AWR prévoit:

«1. Si, pour un impôt recouvré par voie de rôle, le fait que l'avis d'imposition ait été fixé à un montant trop bas ou que, d'une autre manière, un impôt trop faible ait été perçu est imputable à l'intention délibérée ou à la faute grave du contribuable, ce fait constitue un

délit pour lequel l'inspecteur peut infliger à celui-ci, simultanément avec l'établissement de l'avis de redressement, une amende jusqu'à concurrence de 100 % de l'assiette de l'amende telle que cette assiette est déterminée au paragraphe 2.

2. L'assiette de l'amende est constituée […] du montant de l'avis de redressement […]»

13 L'arrêté du secrétaire d'État aux Finances nº CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, portant sur la réglementation relative à l'assistance mutuelle internationale en matière de perception des impôts (besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen), du 24 mai 2002 (ci-après l'«arrêté du Staatssecretaris van Financiën»), contient des lignes directives relatives à la mise en œuvre de la directive 77/799.

14 Aux termes du point 4.1 de cet arrêté, intitulé «Conditions de formulation d'une demande à l'étranger»:

«Une demande d'informations peut porter sur des organismes et des personnes physiques, et peut être formulée dès lors que les informations sont susceptibles de permettre l'établissement correct du montant de la dette fiscale (article 1er de la directive [77/799]) ou si les informations sont nécessaires pour mettre en œuvre les dispositions des conventions fiscales bilatérales concernées et/ou pour l'application de la législation fiscale néerlandaise (voir les différents articles relatifs aux demandes d'informations des conventions fiscales bilatérales). La demande doit concerner des cas individuels. Il ne peut s'agir d'une 'expédition de pêche'. Avant que puisse être formulée une demande d'informations à l'étranger, les moyens propres usuels d'obtenir des données doivent avoir été épuisés (principe d'épuisement).»

15 Le point 5.2 de l'arrêté du Staatssecretaris van Financiën est intitulé «Échange automatique d'informations». Le point 5.2.1, lui-même intitulé «Fondement juridique», dispose:

«L'échange automatique d'informations est explicitement mentionné à l'article 3 de la directive [77/799] et à l'article 6 de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale [faite à Strasbourg le 25 janvier 1988]. Il ressort du commentaire de la convention modèle de l'[Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)], de 1977, que les dispositions relatives aux échanges d'informations portent notamment sur l'échange automatique de telles informations.

L'échange automatique d'informations est mis en œuvre au moyen d'accords entre les parties à la convention. Ces accords portent sur les catégories d'informations qui seront échangées ainsi que sur les conditions dans lesquelles, et la manière selon laquelle, l'échange se déroulera.

Ces accords feront l'objet d'arrangements (ou de mémorandums d'accords). Aux Pays-Bas, ces arrangements seront publiés dans le Staatscourant […]

Les Pays-Bas ont conclu un certain nombre de conventions spécifiques relatives à l'échange automatique d'informations. […]»

16 Le 16 octobre 1997, le Royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne ont conclu un arrangement sur l'échange d'informations en matière fiscale (nº AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nº 235). Cet arrangement ne prévoit pas d'échange automatique ou spontané de données en ce qui concerne les intérêts ou les avoirs provenant de l'épargne. Le Royaume des Pays-Bas n'a conclu aucune convention relative à l'échange d'informations en matière fiscale avec le Grand-Duché de Luxembourg.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-155/08

17 Par lettre du 27 octobre 2000, l'Inspection spéciale des impôts du Royaume de Belgique a spontanément fourni des renseignements à l'administration fiscale néerlandaise sur des comptes financiers ouverts auprès de la Kredietbank Luxembourg (ci-après la «KB-Lux»), banque établie à Luxembourg, au nom de personnes résidant aux Pays-Bas.

18 L'examen de ces renseignements ayant conduit à la présomption que X était titulaire d'un tel compte, l'inspecteur van de Belastingdienst (inspecteur de l'administration fiscale néerlandaise (ci-après l'«inspecteur») lui a demandé des précisions à cet égard. À la suite d'un échange de correspondance entre l'inspecteur et le conseil de X, ce dernier a déclaré, dans une lettre du 8 mai 2002, avoir été titulaire d'un compte bancaire auprès de la KB-Lux depuis 1993. Par lettre du 23 août 2002, X a communiqué des informations plus précises, notamment sur la situation de ce compte pendant la période concernée.

19 Le 12 novembre 2002, X s'est vu notifier un avis de redressement au titre de l'impôt sur la fortune pour l'exercice 1998 contenant des corrections relatives, d'une part, à l'impôt sur les revenus et aux cotisations au régime d'assurances sociales pour les exercices 1993 à 2000 et, d'autre part, à l'impôt sur la fortune pour les exercices 1994 à 2001. Il s'est également vu infliger une amende égale à 50 % des montants faisant l'objet du redressement.

20 La réclamation contre cet avis ayant été rejetée, X a introduit un recours devant le Gerechtshof te Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam), alléguant, notamment, que le délai de redressement de douze ans prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR en ce qui concerne des éléments imposables détenus à l'étranger est contraire au droit communautaire.

21 Par sa décision du 18 janvier 2006, cette juridiction a déclaré ce recours non fondé, mais, ayant constaté un dépassement du délai raisonnable, a annulé la décision de l'inspecteur et réduit le montant du redressement.

22 X s'est pourvu en cassation contre cette décision devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), lequel a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 49 CE et 56 CE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, en cas de dissimulation au fisc dudit État membre de certains (revenus provenant d')avoirs étrangers issus de l'épargne, applique une législation qui, afin de compenser l'absence de possibilité effective de contrôle de ces avoirs, prévoit un délai de redressement de douze ans alors que les (revenus provenant des) avoirs issus de l'épargne conservés sur le territoire national, où il existe des possibilités effectives de contrôle, sont soumis à un délai de redressement de cinq ans?

2) Le fait que les avoirs sont conservés dans un État membre ayant instauré le secret bancaire a-t-il une incidence sur la réponse à la première question?

3) En cas de réponse positive à la première question, les articles 49 CE et 56 CE ne s'opposent-ils pas non plus à ce que l'amende appliquée en raison de la dissimulation des revenus ou du patrimoine faisant l'objet du redressement soit fixée proportionnellement au montant du redressement pour cette période plus longue?»

L'affaire C-157/08

23 Après le décès de son époux, M^me^ Passenheim-van Schoot a, le 10 janvier 2003, de sa propre initiative, communiqué à l'administration fiscale néerlandaise toutes les informations concernant des avoirs administrés dans une banque établie en Allemagne et ayant appartenu à elle et à feu son mari. Ces avoirs n'avaient jusqu'alors jamais été mentionnés dans leurs déclarations fiscales relatives à l'impôt sur les revenus et à la prime d'assurances sociales ainsi qu'à l'impôt sur la fortune.

24 À la demande de M^me^ Passenheim-van Schoot, l'inspecteur lui a octroyé le bénéfice du régime dit de «repentir», de sorte qu'il ne lui a infligé aucune amende. Le 13 mai 2005, il lui a toutefois notifié des avis de redressement relatifs, d'une part, à l'impôt sur les revenus et aux cotisations au régime d'assurances sociales pour les exercices 1993 à 1996 et, d'autre part, à l'impôt sur la fortune pour les exercices 1994 à 1997 ainsi que des décisions connexes relatives aux intérêts.

25 M^me^ Passenheim-van Schoot a introduit un recours contre ces avis devant le Rechtbank te Arnhem (tribunal d'Arnhem), alléguant notamment que le délai de redressement de douze ans prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR pour des éléments imposables détenus à l'étranger est contraire au droit communautaire.

26 Par suite du rejet dudit recours, M^me^ Passenheim-van Schoot s'est pourvue en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden, lequel a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour une question préjudicielle exactement identique à la première question posée dans l'affaire C-155/08.

27 Par ordonnance du président de la Cour du 26 mai 2008, les affaires C-155/08 et C-157/08 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et de la procédure orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions dans l'affaire C-155/08 et la question dans l'affaire C-157/08

28 Par les première et deuxième questions posées dans l'affaire C-155/08 et la question posée dans l'affaire C-157/08, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 49 CE et 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la législation d'un État membre selon laquelle, en cas de dissimulation aux autorités fiscales d'avoirs issus de l'épargne et/ou de revenus tirés de tels avoirs, le délai de redressement est de cinq ans lorsque lesdits avoirs sont détenus dans ce même État membre, mais est étendu à douze ans lorsque ceux-ci sont détenus dans un autre État membre. Elle s'interroge sur l'éventuelle incidence à cet égard de la circonstance que la législation de cet autre État membre prévoit le secret bancaire.

Sur l'existence d'une restriction aux libertés de circulation

29 Selon les requérants au principal et la Commission des Communautés européennes, une réglementation telle que celle en cause au principal restreint tant la libre circulation des capitaux que la libre prestation des services. En effet, elle rendrait moins attrayant pour un contribuable résidant aux Pays-Bas le fait de transférer des avoirs issus de l'épargne vers un autre État membre et de les y maintenir. Il serait également moins attrayant pour une personne établie en dehors des Pays-Bas de collecter des avoirs auprès de résidents de cet État membre et de fournir des services à de tels résidents.

30 En revanche, les gouvernements néerlandais et belge estiment que cette réglementation ne constitue une restriction ni à la libre prestation des services ni à la libre circulation des capitaux. En effet, l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR s'appliquerait indépendamment de la nationalité et du lieu d'établissement ou de résidence du contribuable. À l'égard d'un contribuable qui déclare au fisc ses avoirs issus de l'épargne et les revenus qu'il en tire, cette disposition n'engendrerait pas non plus une entrave au maintien de

ces avoirs dans un autre État membre. Même dans le cas où de tels avoirs sont dissimulés aux autorités fiscales, l'application d'un délai de redressement prolongé ne pourrait avoir aucun effet dissuasif en ce qui concerne leur maintien dans un autre État membre, étant donné que, dans un tel cas, lesdites autorités ne disposeraient d'aucune possibilité réelle pour obtenir des informations au sujet de ces avoirs.

31 Le gouvernement néerlandais ajoute que l'application d'un délai de redressement prolongé n'introduit aucune discrimination en termes de sécurité juridique en ce qui concerne des avoirs détenus à l'étranger par rapport à ceux détenus aux Pays-Bas, dans la mesure où, dans l'un et l'autre cas, la sécurité juridique pourrait et devrait être acquise avant tout par la déclaration desdits avoirs et des revenus qu'ils engendrent. De son côté, le gouvernement belge soutient que l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR ne peut être considéré comme discriminatoire, en ce sens que les contribuables détenant des avoirs auprès de banques établies aux Pays-Bas font l'objet d'une déclaration automatique de leurs données bancaires au fisc de cet État membre rendant impossible toute dissimulation desdits avoirs, alors que les contribuables ayant placé leur épargne dans d'autres États membres ne peuvent faire l'objet que d'un échange d'informations à caractère limité.

32 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 49 CE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir, notamment, arrêts du 28 avril 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, point 23; du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 23, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, Rec. p. I-6957, point 81).

33 En outre, constituent des restrictions aux mouvements de capitaux, au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE, notamment des mesures imposées par un État membre qui sont de nature à dissuader ses résidents de contracter des prêts ou de faire des investissements dans d'autres États membres (voir, notamment, arrêt du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 18).

34 En l'occurrence, il ressort de l'article 16, paragraphes 3 et 4, de l'AWR que, lorsqu'une imposition n'a pas eu lieu ou ne l'a été qu'à concurrence d'un montant trop faible, les autorités fiscales néerlandaises peuvent redresser l'imposition dans un délai de cinq ans en cas d'avoirs et de revenus provenant des Pays-Bas, et de douze ans en cas d'avoirs ou de revenus étrangers.

35 Si, en soumettant le pouvoir d'imposition des autorités fiscales à un délai de redressement maximal, la législation néerlandaise a ainsi voulu accorder aux contribuables résidant aux Pays-Bas une sécurité juridique quant à leurs obligations fiscales, celle-ci n'est donc acquise, pour ce qui concerne les avoirs et les revenus provenant d'un autre État membre, qu'après douze ans, au lieu de cinq ans.

36 Cette différence de traitement en fonction de la situation des avoirs issus de l'épargne ne disparaît pas en raison du fait, souligné par les gouvernements néerlandais et belge, que le contribuable est toujours en mesure de déclarer au fisc les avoirs qu'il détient à l'étranger ainsi que les revenus qu'il en tire.

37 En effet, il suffit de relever que, pour ce qui concerne des avoirs ou des revenus nationaux, ainsi que le gouvernement néerlandais l'a admis à l'audience, le délai de redressement n'est pas prolongé en cas de dissimulation au fisc. Il en va ainsi lorsque des avoirs ou des revenus nationaux qui ne sont pas détenus sur un compte bancaire ou ne proviennent pas d'un tel compte et ne font donc pas l'objet d'une obligation de renseignement au fisc, ne lui ont pas été déclarés. Il s'ensuit que, lorsqu'un contribuable ne déclare pas au fisc de tels avoirs ou revenus nationaux, il obtient déjà après cinq ans la certitude que ceux-ci ne feront plus l'objet d'une imposition, alors que, en cas de non-déclaration d'avoirs ou de revenus provenant d'un autre État membre, une telle certitude n'existe qu'après douze ans.

38 En outre, lorsque le redressement de l'impôt s'accompagne d'une amende, celle-ci est calculée en fonction du montant du redressement et, partant, en fonction de la période concernée par celui-ci, ce qui signifie que, en cas d'application du délai de redressement prolongé prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR, le contribuable est exposé au

risque de se voir infliger une amende calculée sur la base d'un redressement portant sur une période plus longue que la période pouvant être prise en compte dans une situation où les éléments imposables faisant l'objet du redressement sont détenus ou apparus aux Pays-Bas.

39 Pour ces raisons, l'application aux contribuables résidant aux Pays-Bas d'un délai de redressement prolongé pour ce qui concerne les avoirs détenus en dehors de cet État membre et les revenus qu'ils en tirent est de nature à rendre moins attrayant pour ces contribuables de transférer des avoirs vers un autre État membre afin de bénéficier des services financiers y offerts que de détenir lesdits avoirs et d'obtenir des services financiers aux Pays-Bas.

40 Il s'ensuit qu'une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une restriction à la fois à la libre prestation des services et à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par les articles 49 CE et 56 CE, respectivement.

Sur la justification de la restriction aux libertés de circulation

41 Selon les gouvernements néerlandais, belge et italien, l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR est justifié par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux ainsi que, selon le gouvernement néerlandais, par la lutte contre la fraude fiscale.

42 Lesdits gouvernements font observer, en premier lieu, que l'application d'un délai de redressement prolongé pour ce qui concerne les avoirs détenus par les résidents d'un État membre en dehors de celui-ci et les revenus qu'ils en tirent s'explique par l'absence d'une possibilité réelle pour le fisc de cet État membre d'obtenir des informations sur les avoirs et les revenus provenant d'un autre État membre. Ils soulignent à cet égard que, dans le cinquième considérant de la directive 2003/48, le législateur communautaire a reconnu que, «[e]n l'absence d'une coordination des régimes nationaux concernant la

fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, en particulier en ce qui concerne le traitement des intérêts perçus par des non-résidents, il est actuellement souvent possible aux résidents des États membres d'échapper à toute forme d'imposition sur les intérêts perçus dans un État membre différent de celui où ils résident».

43 Dans un tel contexte, le délai de redressement prolongé permettrait, en cas de découverte d'avoirs détenus dans d'autres États membres, de mettre sur un pied d'égalité l'imposition de tels avoirs ainsi que des revenus qu'ils engendrent et celle d'avoirs et de revenus nationaux. Ainsi, dans les affaires au principal, en l'absence d'un délai de redressement prolongé, les avoirs et les revenus concernés n'auraient pas pu faire l'objet d'une imposition durant un certain nombre d'années. L'application d'un délai de redressement prolongé compenserait également le laps de temps requis pour obtenir des renseignements par le biais de l'assistance mutuelle entre États membres.

44 En second lieu, le délai de redressement prolongé devrait être considéré comme nécessaire dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. À cet égard, le gouvernement néerlandais soutient que l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR ne s'applique que si les avoirs étrangers ont été dissimulés au fisc et que ce dernier n'a aucun élément de départ concret pour lancer lui-même une enquête, à savoir uniquement dans les cas de fraude ou d'évasion fiscales.

45 À cet égard, la Cour a déjà jugé que constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité CE la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux (voir, notamment, arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 55) ainsi que la lutte contre la fraude fiscale (voir, notamment, arrêt du 11 octobre 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 81).

46 S'agissant des mouvements de capitaux, l'article 58, paragraphe 1, sous b), CE prévoit en outre que l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres de

prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale.

47 Toutefois, pour qu'une mesure restrictive soit justifiée, elle doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt Commission/France, précité, point 28).

48 Dans ce cadre, les requérants au principal font observer, en premier lieu, que la réglementation nationale en cause au principal n'est pas apte à atteindre les objectifs visés, dès lors que l'extension du délai de redressement n'augmente pas en soi les pouvoirs de contrôle des autorités fiscales d'un État membre à l'égard d'éléments imposables détenus dans un autre État membre. Tel serait notamment le cas lorsque cet autre État membre applique le secret bancaire.

49 À cet égard, il convient de relever que, si l'extension d'un délai de redressement ne renforce pas, en tant que telle, les pouvoirs d'enquête dont disposent les autorités fiscales d'un État membre, elle permet néanmoins à celles-ci, en cas de découverte d'éléments imposables détenus dans un autre État membre et dont elles n'avaient pas connaissance, de déclencher une enquête et, lorsqu'il s'avère que ces éléments n'ont pas été soumis à l'impôt, ou l'ont été trop faiblement, d'émettre un avis de redressement.

50 Ainsi qu'il est démontré par les faits au principal dans l'affaire C-155/08, il en va de même lorsque les autorités fiscales d'un État membre sont informées de l'existence d'éléments imposables détenus dans un autre État membre qui applique le secret bancaire.

51 En outre, l'application par un État membre d'un délai de redressement prolongé dans le cas d'éléments imposables détenus ou apparus dans un autre État membre peut

dissuader les contribuables détenant de tels avoirs de dissimuler au fisc ces avoirs ou les revenus qu'ils en tirent, afin de ne pas s'exposer ultérieurement à un redressement ainsi que, le cas échéant, à une amende, déterminés, l'un et l'autre, sur la base d'une période pouvant aller jusqu'à douze ans.

52 Il doit donc être admis qu'une réglementation telle que l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR contribue à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et à lutter contre la fraude fiscale.

53 Néanmoins, il convient encore d'apprécier si, ainsi que le soutiennent, en second lieu, les requérants au principal, une telle réglementation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

54 Selon les requérants au principal, en effet, l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR ne tient pas compte de la possibilité dont disposent les États membres, en vertu des articles 1er à 3 de la directive 77/799, d'obtenir d'un autre État membre tous les renseignements nécessaires pour établir le montant exact de l'impôt. Ils soulignent, à cet égard, la faculté prévue audit article 3 d'instaurer un échange automatique d'informations. Le fait qu'un État membre ne recoure pas à ces possibilités d'échange d'informations relèverait de sa propre volonté et ne pourrait aucunement être opposé au contribuable.

55 En outre, la disposition nationale en cause au principal serait disproportionnée en ce qu'elle ne distinguerait pas selon que le Royaume des Pays-Bas a conclu un accord d'échange de renseignements avec l'État d'où proviennent les éléments imposables, ou que cet autre État applique le secret bancaire, ni même selon qu'il s'agit d'un autre État membre ou d'un État tiers. Sur ce point, les requérants au principal précisent que la mise en œuvre d'un accord d'échange de renseignements ne requiert normalement pas un délai supplémentaire de sept ans, tel que prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR. Ils soutiennent que ce délai a été déterminé, d'une manière plutôt arbitraire, par référence au délai dans lequel des poursuites pénales doivent être engagées en cas de délit de fraude, même si, en droit pénal néerlandais, ce délai de poursuite est identique dans les situations nationales et dans les situations transnationales.

56 En revanche, selon les gouvernements des États membres ayant déposé des observations, l'application par un État membre d'un délai de redressement prolongé en cas d'éléments imposables provenant d'un autre État membre est nécessaire pour remédier à l'absence de possibilité réelle pour le fisc du premier État membre d'obtenir des informations sur les avoirs détenus dans le second.

57 S'agissant de l'éventuel recours à l'assistance mutuelle entre États membres, ces gouvernements font observer qu'une demande de renseignements ne peut être formulée par un État membre au titre de l'article 2 de la directive 77/799 que dans un cas précis où cet État dispose déjà d'éléments de départ suffisants. En outre, lorsque l'autre État membre applique le secret bancaire, l'article 8 de cette directive ferait obstacle à la communication des informations ainsi protégées. Enfin, en matière de revenus d'épargne, il n'existerait aucune convention bilatérale permettant la communication automatique d'informations telle que prévue à l'article 3 de ladite directive.

58 À cet égard, il convient d'observer que, aux termes de l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR, le délai de redressement est porté de cinq à douze ans indépendamment de la question de savoir si, dans un cas concret d'application, le Royaume des Pays-Bas dispose de moyens pour obtenir les renseignements nécessaires de la part de l'État membre où sont détenus les éléments imposables, que ce soit au moyen de l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799 ou par un échange de renseignements opéré en vertu d'une convention bilatérale conclue avec ce dernier État membre. En outre, le délai de redressement prolongé s'applique également dans un cas où, en raison de l'application dans cet autre État membre du secret bancaire, une demande de communication de données bancaires ne pourrait aboutir.

59 Il s'ensuit que, dans le cadre d'une réglementation telle que celle en cause au principal, le délai supplémentaire offert aux autorités fiscales de l'État membre concerné pour procéder à un redressement concernant des éléments imposables détenus ou apparus dans un autre État membre ne correspond pas nécessairement à celui dont lesdites autorités ont besoin pour vérifier certaines informations auprès de cet autre État membre en ayant recours à l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799 ou au système d'échange de renseignements instauré par une convention bilatérale.

60 Toutefois, il n'en découle pas pour autant que, de manière générale, l'extension de la période pendant laquelle ces autorités peuvent émettre un avis de redressement dans le cas d'avoirs ou de revenus provenant d'un autre État membre soit disproportionnée par rapport à l'objectif de garantir le respect des dispositions fiscales nationales.

61 À cet égard, il convient de souligner que, sans préjudice des dispositions communautaires d'harmonisation le cas échéant applicables, il ne saurait être imposé à un État membre d'aménager sa réglementation en matière de contrôles fiscaux en fonction de la situation spécifique prévalant dans chaque autre État membre ou État tiers.

62 Pour apprécier si une réglementation telle que celle en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et pour lutter contre la fraude fiscale, il convient de distinguer deux cas de figure.

63 Le premier cas de figure correspond à une situation où des éléments qui sont imposables dans un État membre et se situent dans un autre État membre ont été dissimulés aux autorités fiscales du premier État membre et que celles-ci ne disposent d'aucun indice quant à l'existence desdits éléments permettant de déclencher une enquête. Dans cette hypothèse, ce premier État membre se trouve dans l'impossibilité de s'adresser aux autorités compétentes de l'autre État membre afin que ces dernières lui communiquent les renseignements nécessaires pour établir correctement le montant de l'impôt.

64 Dès lors que l'article 2 de la directive 77/799 ne permet aux autorités d'un État membre de contacter les autorités compétentes d'un autre État membre que dans un cas précis, les autorités fiscales du premier État membre qui ne disposent d'aucun indice quant à l'existence d'éléments imposables situés dans cet autre État membre ne sont en mesure d'effectuer une enquête que si elles se voient préalablement communiquer des informations sur l'existence de ces éléments soit par l'autre État membre, notamment par un système automatique d'échange de renseignements tel que celui instauré par

l'article 9 de la directive 2003/48, soit par le contribuable lui-même ou par des personnes tierces.

65 Contrairement à ce que soutient M^me^ Passenheim-van Schoot, le fait qu'un État membre, pour obtenir les données bancaires relatives à ses contribuables, n'ait pas recours à la possibilité d'échange automatique d'informations prévue à l'article 3 de la directive 77/799 ne suffit pas à lui seul pour priver cet État membre du droit d'appliquer à l'égard desdits contribuables un délai de redressement différent selon que leurs avoirs issus de l'épargne sont détenus dans ce même État membre ou dans un autre État membre. En effet, en laissant aux États membres le soin d'instaurer un mécanisme d'échange régulier et automatique d'informations pour les catégories de cas qu'ils ont à déterminer dans le cadre de la procédure de consultation visée à l'article 9 de cette même directive, ledit article 3 ne fait que prévoir la faculté pour un État membre de contacter d'autres États membres afin d'instaurer un tel mécanisme, dont la réalisation dépend alors de la décision de ces autres États membres.

66 Lorsque des éléments imposables situés dans un État membre ont été dissimulés aux autorités fiscales d'un autre État membre et que celles-ci ne disposaient d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher une enquête, la question de savoir si l'application par ce dernier État membre d'un délai de redressement prolongé constitue un moyen proportionné par rapport à l'objectif de garantir le respect des dispositions fiscales ne dépend donc aucunement de celle de savoir si ce délai correspond au laps de temps nécessaire pour obtenir des renseignements de l'État membre dans lequel ces éléments imposables sont détenus.

67 Dès lors que, dans un tel cas, en l'absence d'élément permettant de déclencher une enquête, le recours à un mécanisme d'échange d'informations est exclu, l'octroi aux autorités fiscales d'un État membre d'un délai plus long pour établir l'impôt lorsqu'il s'agit d'éléments imposables situés dans un autre État membre doit être considéré comme visant non pas à procurer auxdites autorités le temps nécessaire pour obtenir de cet autre État membre des renseignements sur des éléments imposables qui y sont situés, mais uniquement à prévoir une période plus longue au cours de laquelle une éventuelle découverte de ces éléments imposables peut encore donner lieu à un redressement dans la mesure où l'enquête déclenchée par suite d'une telle découverte peut aboutir à ce redressement avant l'expiration de cette période.

68 Par ailleurs, dès lors que l'application par un État membre d'un délai de redressement prolongé dans le cas d'éléments imposables situés dans un autre État membre et au sujet desquels les autorités fiscales du premier État membre ne disposaient d'aucun indice n'est pas fonction de la possibilité pour ces autorités d'obtenir des renseignements de cet autre État membre, il n'est pas non plus pertinent de savoir si ce dernier applique le secret bancaire.

69 Quant à l'argument selon lequel le délai de redressement prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR aurait été fixé de manière arbitraire à douze ans, force est de constater que, pour autant qu'un tel délai soit prolongé en cas de dissimulation au fisc d'éléments imposables, le choix d'un État membre de limiter ce délai dans le temps et de déterminer cette limite en fonction du délai applicable pour les poursuites en matière de délit de fraude fiscale ne paraît pas disproportionné.

70 Dans ces circonstances, le fait de soumettre des éléments imposables dissimulés au fisc à un délai de redressement prolongé de douze ans ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude fiscale.

71 Il ne saurait enfin être opposé à un État membre qui applique un délai de redressement prolongé dans le cas d'éléments imposables situés dans un autre État membre et dont les autorités fiscales du premier État membre n'avaient pas connaissance que, en cas de découverte d'éléments imposables qui étaient également dissimulés à ces autorités mais se situent dans ce même État membre, la période de cinq ans pendant laquelle lesdites autorités peuvent procéder à un redressement ne peut pas être prolongée.

72 En effet, même si un contribuable est soumis à une obligation identique de déclaration aux autorités fiscales tant pour ses avoirs et revenus nationaux que pour ses avoirs et revenus non nationaux, il n'en reste pas moins que, pour ce qui concerne des avoirs et des revenus qui ne font pas l'objet d'un système automatique d'échange d'informations, le risque pour un contribuable que des avoirs et des revenus dissimulés aux autorités fiscales de son État membre de résidence soient dévoilés est moindre dans le cas d'avoirs

et de revenus provenant d'un autre État membre que dans celui d'avoirs et de revenus nationaux.

73 Dès lors, pour autant qu'un État membre prévoie un délai de redressement plus long dans le cas d'éléments imposables dont les autorités fiscales n'avaient pas connaissance, il ne saurait lui être reproché de limiter le champ d'application de ce délai aux éléments imposables qui ne se situent pas sur son territoire.

74 Le second cas de figure correspond à une situation où les autorités fiscales d'un État membre disposent d'indices sur des éléments imposables situés dans un autre État membre qui permettent de déclencher une enquête. Dans cette hypothèse, ne saurait être justifiée l'application par ce premier État membre d'un délai de redressement prolongé qui ne viserait pas spécifiquement à permettre aux autorités fiscales de cet État membre de recourir utilement à des mécanismes d'assistance mutuelle entre États membres et qui se déclencherait dès que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre.

75 En effet, ainsi que le soutiennent les requérants au principal, lorsque les autorités fiscales d'un État membre disposaient d'indices qui leur auraient permis de s'adresser aux autorités compétentes d'autres États membres, que ce soit au moyen de l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799 ou de celle prévue par des conventions bilatérales, afin que ces dernières autorités leur communiquent les renseignements nécessaires pour établir le montant correct de l'impôt, le simple fait que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre ne justifie pas l'application générale d'un délai de redressement supplémentaire qui n'est aucunement fonction du laps de temps nécessaire pour recourir utilement à ces mécanismes d'assistance mutuelle.

76 Il résulte de tout ce qui précède que les articles 49 CE et 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'application par un État membre, lorsque des avoirs issus de l'épargne et des revenus tirés de ces avoirs sont dissimulés aux autorités fiscales de cet État membre et que celles-ci ne disposent d'aucun indice quant à leur existence

permettant de déclencher une enquête, d'un délai de redressement plus long lorsque ces avoirs sont détenus dans un autre État membre que lorsqu'ils sont détenus dans le premier État membre. La circonstance que cet autre État membre applique le secret bancaire n'est pas pertinente à cet égard.

Sur la troisième question dans l'affaire C-155/08

77 Par sa troisième question dans l'affaire C-155/08, la juridiction de renvoi demande, au cas où les articles 49 CE et 56 CE ne s'opposent pas à l'application par un État membre, pour les avoirs détenus dans un autre État membre et les revenus que ceux-ci engendrent, d'un délai de redressement plus long que celui appliqué pour les avoirs et les revenus provenant de ce même État membre, si ces articles doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas non plus à ce que l'amende infligée du fait de la dissimulation des avoirs et des revenus faisant l'objet du redressement soit calculée proportionnellement au montant redressé et, partant, en fonction d'une période plus longue.

78 Dans sa décision de renvoi, ladite juridiction précise que, compte tenu de la possibilité que l'article 67e de l'AWR donne au fisc d'infliger au contribuable ayant intentionnellement ou par suite d'une faute grave payé un montant insuffisant d'impôt une amende pouvant aller jusqu'à 100 % du montant de l'impôt initialement non perçu, la prolongation du délai de redressement dans le cas d'avoirs ou de revenus provenant de l'étranger se reflète dans le montant des amendes susceptibles d'être infligées.

79 Selon la partie requérante au principal dans l'affaire C-155/08, même si le droit communautaire ne s'oppose pas à l'application d'une réglementation telle que l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR, l'article 56 CE s'oppose, en revanche, à l'application d'une règle selon laquelle, du fait de la prolongation du délai de redressement dans le cas d'avoirs ou de revenus provenant de l'étranger, l'amende pouvant être infligée dans un tel cas est plus élevée que celle pouvant être infligée dans le cas d'avoirs et de revenus situés sur le territoire national.

80 En revanche, les gouvernements néerlandais, belge et italien estiment que les libertés de circulation ne s'opposent pas à ce que l'amende susceptible d'être infligée en cas de dissimulation d'avoirs ou de revenus non nationaux faisant l'objet d'un redressement soit calculée d'une manière proportionnelle au montant du redressement et sur cette période plus longue.

81 Pour sa part, la Commission fait observer que, pour autant que l'application dudit délai de redressement prolongé n'est pas contraire aux articles 49 CE et 56 CE, il en va de même de la différence entre les amendes infligées en vertu de la législation fiscale néerlandaise selon que les avoirs ou revenus concernés sont situés dans cet État membre ou dans un autre État membre.

82 À cet égard, il convient de relever, tout d'abord, que l'article 67e, paragraphe 1, de l'AWR prévoit que, lorsqu'une imposition est fixée à un niveau trop bas en raison de l'intention délibérée ou d'une faute grave du contribuable, une amende peut être infligée jusqu'à concurrence de 100 % du montant du redressement, sans distinguer selon que les avoirs à l'origine de celui-ci sont détenus aux Pays-Bas ou dans d'autres États membres.

83 Contrairement à ce que soutient la partie requérante au principal dans l'affaire C-155/08, la réglementation nationale en cause au principal n'est donc pas comparable aux réglementations italienne et française en cause, respectivement, dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 25 février 1988, Drexl (299/86, Rec. p. 1213), et du 2 août 1993, Commission/France (C-276/91, Rec. p. I-4413), lesquelles prévoyaient un régime de sanctions pour les infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui était plus sévère en ce qui concerne la taxe due à l'importation d'un autre État membre qu'en ce qui concerne celle afférente aux transactions réalisées à l'intérieur des États membres concernés.

84 Dans le cas de la réglementation en cause au principal, en effet, le risque qu'un contribuable résidant aux Pays-Bas se voie imposer une amende plus élevée en rapport avec des avoirs et revenus situés dans un autre État membre que lorsqu'il s'agit d'avoirs et de revenus nationaux n'est que la conséquence du fait que la période pouvant être

prise en compte pour la détermination du redressement et, partant, pour l'assiette de l'amende est susceptible d'être plus longue dans le cas d'avoirs et de revenus non nationaux que dans celui d'avoirs et de revenus nationaux, dans la mesure où ces derniers ne sont pas concernés par le délai de redressement prolongé prévu à l'article 16, paragraphe 4, de l'AWR.

85 Or, ainsi qu'il ressort des points 60 à 73 du présent arrêt, les articles 49 CE et 56 CE ne s'opposent pas à l'application par un État membre d'un délai de redressement plus long dans le cas d'avoirs détenus dans un autre État membre que dans celui d'avoirs détenus dans le premier État membre lorsqu'il s'agit d'avoirs et de revenus qui ont été dissimulés aux autorités fiscales de celui-ci et au sujet desquels ces autorités ne disposaient d'aucun indice d'existence permettant de déclencher une enquête.

86 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que les articles 49 CE et 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, lorsqu'un État membre applique un délai de redressement plus long dans le cas d'avoirs détenus dans un autre État membre que dans celui d'avoirs détenus dans ce premier État membre et que ces avoirs étrangers ainsi que les revenus tirés de ceux-ci étaient dissimulés aux autorités fiscales du premier État membre qui ne disposaient d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher une enquête, l'amende infligée en raison de la dissimulation desdits avoirs et revenus étrangers soit calculée proportionnellement au montant du redressement et sur cette période plus longue.

Sur les dépens

87 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit:

1) **Les articles 49 CE et 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à l'application par un État membre, lorsque des avoirs issus de l'épargne et des revenus tirés de ces avoirs sont dissimulés aux autorités fiscales de cet État membre et que celles-ci ne disposent d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher une enquête, d'un délai de redressement plus long lorsque ces avoirs sont détenus dans un autre État membre que lorsqu'ils sont détenus dans le premier État membre. La circonstance que cet autre État membre applique le secret bancaire n'est pas pertinente à cet égard.**

2) **Les articles 49 CE et 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que, lorsqu'un État membre applique un délai de redressement plus long dans le cas d'avoirs détenus dans un autre État membre que dans celui d'avoirs détenus dans ce premier État membre et que ces avoirs étrangers ainsi que les revenus tirés de ceux-ci étaient dissimulés aux autorités fiscales du premier État membre qui ne disposaient d'aucun indice quant à leur existence permettant de déclencher une enquête, l'amende infligée en raison de la dissimulation desdits avoirs et revenus étrangers soit calculée proportionnellement au montant du redressement et sur cette période plus longue.**

Signatures