SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 11 de junio de 2009 *

En los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 21 de marzo de 2008, recibidas en el Tribunal de Justicia el 16 de abril de 2008, en los procedimientos entre

X (asunto C-155/08),

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

y

Staatssecretaris van Financiën,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de marzo de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de X, por los Sres. J.J. Feenstra y L.C.A. Wijsman, advocaten;

— en nombre de la Sra. Passenheim-van Schoot, por la Sra. M.J. Hamer, advocaat, y los Sres. J.A.R. van Eijsden y E.C.C.M. Kemmeren, belastingadviseurs;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por el Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 49 CE y 56 CE.

2 Estas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios entre dos personas físicas residentes en los Países Bajos, a saber, X (asunto C-155/08) y la Sra. Passenheim-van Schoot (asunto C-157/08), y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), en relación con las liquidaciones complementarias practicadas por la Administración fiscal neerlandesa tras descubrir activos poseídos en otro Estado miembro y rendimientos obtenidos de tales activos que habían sido ocultados.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), dispone:

«Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, de conformidad con lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio […]»

4 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799 establece:

«La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.»

5 El artículo 3 de la Directiva 77/799 dispone:

«Para las modalidades de casos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta establecido en el artículo 9, las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, sin solicitud previa y de una manera regular.»

6 El artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal en el asunto C-155/08, establece:

«La presente Directiva no impondrá la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.»

7 La Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), tiene por objeto, a tenor de su artículo 1, apartado 1, permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro.

8 En su capítulo II, titulado «Intercambio de información», la Directiva 2003/48 prevé la comunicación de información por el agente pagador de estos intereses a la autoridad competente de su Estado miembro de establecimiento (artículo 8) y el intercambio automático de información entre ésta y la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de dichos intereses (artículo 9).

9 A tenor de dicho artículo 9:

«1. La autoridad competente del Estado miembro del agente pagador comunicará a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información a que se refiere el artículo 8.

2. La información se comunicará de forma automática y al menos una vez al año, en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador y se referirá a todos los pagos de intereses efectuados durante ese año.

3. Las disposiciones de la Directiva [77/799] serán aplicables al intercambio de información conforme a la presente Directiva siempre que las disposiciones de la presente Directiva no las dejen en suspenso. No obstante, el artículo 8 de la Directiva [77/799] no se aplicará a la información que debe facilitarse en virtud del presente capítulo.»

10 El artículo 10, apartado 1, de la Directiva 2003/48, que figura en el capítulo III de ésta, titulado «Disposiciones transitorias», prevé que, durante un período transitorio, el Reino de Bélgica, el Gran Ducado de Luxemburgo y la República de Austria no tendrán obligación de aplicar las disposiciones del capítulo II de esta Directiva.

Normativa neerlandesa

11 El artículo 16 de la Algemene Wet inzake Rijksbelastigen (Ley General Tributaria de los Países Bajos; en lo sucesivo «AWR») dispone:

«1. Si un hecho suscita motivos para presumir que, indebidamente, no se ha practicado una liquidación o que el importe consignado en la liquidación es demasiado bajo, […] el Inspecteur podrá reclamar posteriormente la cuota del impuesto recaudada de menos. […]

[…]

3. La facultad para practicar una liquidación complementaria expirará una vez transcurridos cinco años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda tributaria. […]

4. Si el impuesto recaudado de menos afecta a un elemento imponible poseído o producido en el extranjero, no obstante lo dispuesto en el apartado 3, primera frase, la facultad para practicar la liquidación complementaria expirará una vez transcurridos doce años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda tributaria.»

12 El artículo 67e, apartados 1 y 2, de la AWR establece:

«1. Cuando, en el impuesto recaudado en un ejercicio, el hecho de que la liquidación se haya fijado en un importe demasiado bajo o de que, de otro modo, se haya percibido un impuesto demasiado bajo sea imputable al dolo o culpa grave del contribuyente, este hecho constituirá una infracción por la cual el Inspecteur podrá imponerle,

simultáneamente con la liquidación complementaria, una multa que podrá llegar al 100 % de la base imponible de la multa, tal como esta base imponible se determina en el apartado 2.

2. La base imponible de la multa estará constituida […] por el importe de la liquidación complementaria […]»

13 La besluit van de Staatssecretaris van Financiën nº CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastigen (Resolución del Secretario de Estado de Hacienda referente a la normativa sobre asistencia mutua internacional en materia de recaudación de impuestos; en lo sucesivo, «Resolución del Staatssecretaris van Financien»), de 24 de mayo de 2002, contiene las líneas directrices para la aplicación de la Directiva 77/799.

14 A tenor del apartado 4, párrafo primero, de esta Resolución, titulado «Requisitos para formular una solicitud dirigida al extranjero»:

«La solicitud de información puede referirse a personas físicas y jurídicas, y puede formularse siempre que la información permita determinar correctamente el importe de la deuda tributaria (artículo 1 de la Directiva [77/799]) o que la información sea necesaria para aplicar las disposiciones de los convenios tributarios bilaterales de que se trate o para aplicar la legislación tributaria neerlandesa (véanse los diferentes artículos relativos a las solicitudes de información de los convenios tributarios bilaterales). La solicitud debe referirse a casos concretos. No puede tratarse de una "expedición de pesca". Antes de que pueda formularse una solicitud de información dirigida al extranjero, deberán haberse agotado los recursos propios ordinarios para obtener los datos (principio de agotamiento).»

15 El apartado 5, párrafo segundo, de la Resolución del Staatssecretaris van Financiën se titula «Intercambio automático de información». El apartado 5, párrafo segundo, número 1, titulado a su vez «Fundamento jurídico», dispone:

«El intercambio automático de información se menciona explícitamente en el artículo 3 de la Directiva [77/799] y en el artículo 6 del Convenio sobre la cooperación administrativa en materia fiscal [hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988]. Se desprende del comentario del convenio modelo de la [Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)], de 1977, que las disposiciones relativas a los intercambios de información se refieren en especial al intercambio automático de tal información.

El intercambio automático de información se realiza por medio de acuerdos entre las partes del convenio. Estos acuerdos se refieren a los tipos de información que se intercambiarán y a las condiciones y modo de desarrollarse el intercambio.

Estos acuerdos serán objeto de arreglos (o de notas diplomáticas sobre los acuerdos). En los Países bajos, estos arreglos se publicarán en el Staatscourant […]

Los Países Bajos han concluido cierto número de convenios específicos relativos al intercambio automático de información. […]»

16 El 16 de octubre de 1997, el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania concluyeron un acuerdo sobre el intercambio de información en materia fiscal (nº AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nº 235). Este acuerdo no prevé el intercambio automático o espontáneo de datos en lo que se refiere a los intereses o los activos procedentes del ahorro. El Reino de los Países Bajos no ha concluido convenio alguno sobre el intercambio de información en materia fiscal con el Gran Ducado de Luxemburgo.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-155/08

17 Mediante escrito de 27 de octubre de 2000, por iniciativa propia, la Inspección especial tributaria del Reino de Bélgica proporcionó información a la Administración tributaria neerlandesa sobre las cuentas financieras abiertas en el Kredietbank Luxembourg (en lo sucesivo, «KB-Lux»), banco establecido en Luxemburgo, a nombre de personas residentes en los Países Bajos.

18 Dado que el examen de estas informaciones condujo a la presunción de que X era titular de una de estas cuentas, el Inspecteur van de Belastingdienst (inspector de la Administración tributaria neerlandesa; en lo sucesivo, «inspector») le requirió precisiones a este respecto. Tras un intercambio de correspondencia entre el inspector y el asesor de X, este último declaró, en un escrito de 8 de mayo de 2002, que había sido titular de una cuenta bancaria en el KB-Lux desde 1993. Mediante escrito de 23 de agosto de 2002, X comunicó informaciones más precisas, en particular sobre la situación de esta cuenta durante el período considerado.

19 El 12 de noviembre de 2002, X recibió una liquidación complementaria del impuesto sobre el patrimonio para el ejercicio de 1998 que contenía correcciones relativas, por una parte, al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones al régimen de seguridad social de los ejercicios comprendidos entre 1993 y 2000 y, por otra parte, al impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios comprendidos entre 1994 y 2001. Asimismo, se le impuso una multa equivalente al 50 % del importe de la liquidación complementaria.

20 Una vez desestimada la reclamación presentada contra esta liquidación complementaria, X interpuso un recurso ante el Gerechtsfhof te Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam), en el que alegaba, en particular, que el plazo de doce años para proceder a la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR es contrario al Derecho comunitario en lo referido a los elementos imponibles poseídos en el extranjero.

21 Mediante sentencia de 18 de enero de 2006, ese órgano jurisdiccional declaró infundado el recurso, pero, tras constatar que se había rebasado el plazo razonable, anuló la resolución del inspector y redujo el importe de la liquidación complementaria.

22 X interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el cual resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 49 CE y 56 CE en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro, en los casos en que se oculten (rendimientos derivados de) activos procedentes del ahorro en el extranjero a la Administración tributaria de dicho Estado miembro, aplique una normativa legal que, con objeto de compensar la falta de posibilidades efectivas de control respecto a estos activos, prevea un plazo de doce años para proceder a la liquidación complementaria, mientras que respecto a los (ingresos procedentes de) rendimientos del ahorro mantenidos en el territorio nacional, en el que sí se dan las posibilidades efectivas de control, se observa un plazo de cinco años para proceder a la liquidación complementaria?

2) ¿Reviste alguna pertinencia, con objeto de responder a la primera cuestión, el hecho de que los activos se mantengan en un Estado miembro en el que existe el secreto bancario?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿tampoco se oponen los artículos 49 CE y 56 CE a que el importe de una multa por la ocultación de los ingresos o del patrimonio, respecto a los cuales se practica la liquidación complementaria del impuesto, se determine en proporción al importe reclamado con posterioridad por el período más largo?»

Asunto C-157/08

23 Con fecha de 10 de enero de 2003, tras el fallecimiento de su esposo, la Sra. Passenheim-van Schoot, por su propia iniciativa, comunicó a la Administración tributaria neerlandesa toda la información referente a los activos administrados por un banco establecido en Alemania, pertenecientes a ella y a su difunto marido. Estos activos nunca habían sido mencionados hasta entonces en las declaraciones de ambos relativas al impuesto sobre la renta, al impuesto sobre el patrimonio y a sus cotizaciones de seguridad social.

24 A solicitud de la Sra. Passenheim-van Schoot, el inspector le concedió el beneficio del régimen denominado «de arrepentimiento», de modo que no le impuso multa alguna. El 13 de mayo de 2005 le notificó, no obstante, las liquidaciones complementarias correspondientes, por una parte, al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones al régimen de seguridad social de los ejercicios comprendidos entre 1993 y 1996 y, por otra parte, al impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios comprendidos entre 1994 y 1997, además de resoluciones adicionales relativas a los intereses.

25 La Sra. Passenheim-van Schoot interpuso un recurso contra estas liquidaciones ante el Rechtbank te Arnhem (Tribunal de Arnhem), en el que alegaba, en particular, que el plazo de doce años para proceder a la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR es contrario al Derecho comunitario en lo referido a los elementos imponibles poseídos en el extranjero.

26 Al desestimarse dicho recurso, la Sra. Passenheim-van Schoot interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, el cual resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial idéntica a la primera cuestión planteada en el asunto C-155/08.

27 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 26 de mayo de 2008, se acordó la acumulación de los asuntos C-155/08 y C-157/08 a efectos de las fases escrita y oral, así como de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y segunda en el asunto C-155/08 y la cuestión en el asunto C-157/08

28 Mediante las cuestiones primera y segunda, planteadas en el asunto C-155/08, y la cuestión planteada en el asunto C-157/08, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro con arreglo a la cual, en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o rendimientos procedentes de tales activos, el plazo para practicar la liquidación complementaria es de cinco años cuando dichos activos se poseen en el mismo Estado miembro, pero se amplía hasta doce años cuando se poseen en otro Estado miembro. A este respecto, pregunta si es relevante la circunstancia de que la legislación de ese otro Estado miembro establezca el secreto bancario.

Sobre la existencia de una restricción a las libertades de circulación

29 Según los recurrentes en los litigios principales y la Comisión de las Comunidades Europeas, una normativa como la cuestionada en esos litigios restringe tanto la libre circulación de capitales como la libre prestación de servicios. En este sentido, alegan que tal legislación hace menos atractivo para un contribuyente que reside en los Países Bajos el hecho de transferir los activos procedentes del ahorro a otro Estado miembro y de mantenerlos allí. Del mismo modo, resulta menos atractivo para una persona establecida fuera de los Países Bajos recibir los activos de los residentes en dicho Estado miembro y proporcionarles servicios.

30 Por el contrario, los Gobiernos neerlandés y belga consideran que esta legislación no supone una restricción a la libre prestación de servicios ni a la libre circulación de capitales. A este respecto, alegan que el artículo 16, apartado 4, de la AWR se aplica independientemente de la nacionalidad y del lugar de establecimiento o de residencia del contribuyente. Respecto a un contribuyente que declara a la hacienda pública sus activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos obtiene, esta disposición tampoco origina traba alguna para el mantenimiento de estos activos en otro Estado

miembro. Incluso en el caso en que tales activos se oculten a las autoridades tributarias, la aplicación de un plazo ampliado para la liquidación complementaria no puede tener efecto disuasorio alguno en lo que respecta a su mantenimiento en otro Estado miembro puesto que, en tal caso, dichas autoridades carecen de toda posibilidad real de obtener información relativa a esos activos.

31 El Gobierno neerlandés añade que la aplicación de un plazo ampliado para la liquidación complementaria no introduce ninguna discriminación desde el punto de vista de la seguridad jurídica, en lo que se refiere a los activos poseídos en el extranjero respecto a los poseídos en los Países Bajos, ya que, en ambos casos, la seguridad jurídica puede y debe obtenerse ante todo mediante la declaración de dichos activos y de los rendimientos que generan. Por su parte, el Gobierno belga sostiene que el artículo 16, apartado 4, de la AWR no puede considerarse discriminatorio, en el sentido de que los contribuyentes que poseen activos en bancos establecidos en los Países Bajos están sujetos a una declaración automática de sus datos bancarios a la hacienda pública de ese Estado miembro, lo que hace imposible toda ocultación de dichos activos, mientras que los contribuyentes que han colocado sus ahorros en otros Estados miembros sólo están sujetos a un intercambio de información de carácter limitado.

32 A este respecto, procede recordar que el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 28 de abril de 1998, Safir C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 23; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 23, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 81).

33 Además, constituyen en particular restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros (véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 18).

34 En el presente asunto, se desprende del artículo 16, apartados 3 y 4, de la AWR que, cuando no se ha recaudado un impuesto o éste sólo ha alcanzado un importe muy bajo, las autoridades tributarias neerlandesas pueden efectuar una liquidación complementaria del impuesto en un plazo de cinco años en caso de activos y rendimientos procedentes de los Países Bajos, y de doce años en caso de activos o rendimientos extranjeros.

35 Si, al someter las facultades de imposición de las autoridades tributarias a un plazo máximo para efectuar la liquidación complementaria, la legislación neerlandesa ha querido conceder a los contribuyentes residentes en los Países Bajos cierta seguridad jurídica en cuanto a sus obligaciones tributarias, ésta sólo se obtiene, en lo que respecta a los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro, después de doce años, en vez de cinco años.

36 Esta diferencia de trato dependiendo de la localización de los activos procedentes del ahorro no desaparece por el hecho, señalado por los Gobiernos neerlandés y belga, de que el contribuyente se encuentre todavía en disposición de declarar a la hacienda pública los activos que posee en el extranjero y los rendimientos que de ellos obtiene.

37 Efectivamente, basta con señalar que, en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, como admitió el Gobierno neerlandés en la vista, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la hacienda pública. Así ocurre con los activos o rendimientos nacionales que no se poseen en una cuenta bancaria o no proceden de tal cuenta y que, por tanto, al no existir obligación de informar sobre ellos a la hacienda pública, no se le han declarado. De ello resulta que, cuando un contribuyente no declara dichos activos o rendimientos nacionales a la hacienda pública, obtiene al cabo de cinco años la certeza de que ya no serán objeto de imposición, mientras que, en caso de no declarar los activos o rendimientos procedentes de otro Estado miembro, tal certeza sólo se produce al cabo de doce años.

38 Además, cuando la liquidación complementaria del impuesto se acompaña de una multa, ésta se calcula en proporción al importe de la liquidación complementaria y, por tanto, en proporción al período a que ésta se refiere, lo que significa que, en caso de aplicarse el plazo ampliado para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR, el contribuyente está expuesto al riesgo de que

se le imponga una multa calculada con base en una liquidación complementaria referida a un período más largo que el período que puede tenerse en cuenta en una situación en la que los elementos imponibles objeto de liquidación complementaria se poseen o producen en los Países Bajos.

39 Por estas razones, la aplicación a los contribuyentes que residen en los Países Bajos de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de este Estado miembro y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en los Países Bajos.

40 De ello resulta que una legislación como la cuestionada en el litigio principal supone una restricción tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, respectivamente por los artículos 49 CE y 56 CE.

Sobre la justificación de la restricción a las libertades de circulación

41 Según los Gobiernos neerlandés, belga e italiano, el artículo 16, apartado 4, de la AWR está justificado por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales y, según el Gobierno neerlandés, por la lucha contra el fraude fiscal.

42 Los mencionados Gobiernos sostienen, en primer lugar, que la aplicación de un plazo ampliado para la liquidación complementaria en lo que respecta a los activos poseídos por los residentes de un Estado miembro fuera de su territorio y a los rendimientos que de ellos obtienen se explica por la imposibilidad práctica, para la hacienda pública de ese Estado miembro, de obtener información sobre los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro. A este respecto señalan que, en el quinto considerando de la Directiva 2003/48, el legislador comunitario reconoció que, «dado que no están coordinados los sistemas impositivos nacionales relativos a la tributación de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, particularmente los intereses

percibidos por no residentes, siguen siendo todavía frecuentes los casos de residentes que consiguen eludir toda tributación en su Estado miembro de residencia por los intereses percibidos en un Estado miembro distinto del de su residencia».

43 Indica que, en tales circunstancias, el plazo ampliado para la liquidación complementaria permite, en caso de descubrirse activos poseídos en otros Estados miembros, equiparar la imposición de tales activos y de los rendimientos que generan con la de los activos y rendimientos nacionales. De este modo, en los asuntos de los litigios principales, de no haber existido un plazo ampliado para la liquidación complementaria, los activos y rendimientos en cuestión no habrían podido estar sujetos a imposición durante cierto número de años. La aplicación de un plazo ampliado para la liquidación complementaria compensa igualmente el lapso de tiempo requerido para obtener información mediante la asistencia mutua entre Estados miembros.

44 En segundo lugar, se afirma que el plazo ampliado para la liquidación complementaria debe considerarse una necesidad en la lucha contra el fraude fiscal. A este respecto, el Gobierno neerlandés sostiene que el artículo 16, apartado 4, de la AWR sólo se aplica si los activos extranjeros se han ocultado a la hacienda pública y ésta carece de todo punto de partida concreto para iniciar una investigación de oficio, es decir, sólo en los casos de fraude o evasión fiscal.

45 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 55) y la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 81).

46 Respecto a los movimientos de capitales, el artículo 58 CE, apartado 1, letra b), establece además que lo dispuesto en el artículo 56 CE se aplicará sin perjuicio del derecho de los

Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal.

47 No obstante, para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 28).

48 En este marco, los recurrentes en los litigios principales alegan, en primer lugar, que la normativa nacional controvertida no es apta para alcanzar los objetivos señalados, ya que la ampliación del plazo para la liquidación complementaria no incrementa por sí sola las facultades de control de las autoridades tributarias de un Estado miembro respecto a los elementos imponibles poseídos en otro Estado miembro. Tal es el caso, en particular, cuando ese otro Estado miembro aplica el secreto bancario.

49 A este respecto, procede recordar que, si bien la ampliación de un plazo de liquidación complementaria no refuerza, por sí sola, las facultades de investigación de que disponen las autoridades tributarias de un Estado miembro, permite al menos que éstas, en caso de descubrirse elementos imponibles poseídos en otro Estado miembro y de los que no tenían conocimiento, inicien una investigación y que, cuando resulte que estos elementos no han tributado, o lo han hecho insuficientemente, puedan emitir una liquidación complementaria.

50 Como demuestran los hechos del litigio principal en el asunto C-155/08, lo mismo ocurre cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro son informadas de la existencia de elementos imponibles poseídos en otro Estado miembro que aplica el secreto bancario.

51 Por otra parte, la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado de liquidación complementaria, en caso de elementos imponibles poseídos o producidos en otro Estado miembro, puede disuadir a los contribuyentes que poseen tales activos

de ocultar a la hacienda pública dichos activos o los rendimientos que de ellos obtienen, con el fin de no exponerse posteriormente a una liquidación complementaria y, en su caso, a una multa, calculadas, en ambos casos, con base en un período que puede ser de hasta doce años.

52 Por tanto, debe admitirse que una norma como el artículo 16, apartado 4, de la AWR contribuye a garantizar la eficacia de los controles fiscales y a luchar contra el fraude fiscal.

53 Sin embargo, todavía hay que considerar si, como sostienen, en segundo lugar, los recurrentes en los litigios principales, tal norma va más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos.

54 Los recurrentes en los litigios principales alegan que el artículo 16, apartado 4, de la AWR no tiene en cuenta la posibilidad de que disponen los Estados miembros, en virtud de los artículos 1 a 3 de la Directiva 77/799, de obtener de otro Estado miembro toda la información necesaria para determinar el importe exacto del impuesto. A este respecto, señalan la facultad de establecer un intercambio automático de información, prevista en el mencionado artículo 3. Según ellos, el hecho de que un Estado miembro no recurra a estas posibilidades de intercambio de información depende de su propia voluntad y en ningún modo puede oponerse al contribuyente.

55 Además, afirman que la disposición nacional controvertida es desproporcionada por no realizar ninguna distinción según que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un acuerdo de intercambio de información con el Estado del que provienen los elementos imponibles, o que ese otro Estado aplique el secreto bancario, o incluso que se trate de otro Estado miembro o de un tercer Estado. En este punto, los recurrentes en los litigios principales precisan que la aplicación de un acuerdo de intercambio de información no requiere normalmente un plazo suplementario de siete años, como se prevé en el artículo 16, apartado 4, de la AWR. Sostienen que este plazo se fijó, de manera más bien arbitraria, con referencia al plazo en que deben iniciarse las diligencias penales en caso de delito fiscal, aun cuando, en el Derecho penal neerlandés, el plazo para estas diligencias es idéntico en los asuntos nacionales y en los transnacionales.

56 Por el contrario, según los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones, es necesario que un Estado miembro aplique un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en caso de que existan elementos imponibles procedentes de otro Estado miembro, con el fin de remediar la imposibilidad práctica para la hacienda pública del primer Estado miembro de obtener la información sobre los activos poseídos en el segundo.

57 Respecto al posible recurso a la asistencia mutua entre Estados miembros, estos Gobiernos señalan que un Estado miembro sólo puede formular una solicitud de información en virtud del artículo 2 de la Directiva 77/799 en un caso concreto en el que ese Estado miembro ya disponga de suficientes datos de partida. Además, cuando el otro Estado miembro aplica el secreto bancario, el artículo 8 de esta Directiva impide la comunicación de la información así protegida. Por último, en materia de rendimientos procedentes del ahorro, no existe convenio bilateral alguno que permita la comunicación automática de información, en la forma prevista en el artículo 3 de dicha Directiva.

58 A este respecto, debe señalarse que, a tenor del artículo 16, apartado 4, de la AWR, el plazo de la liquidación complementaria se amplía de cinco a doce años con independencia de si, en un caso concreto de aplicación, el Reino de los Países Bajos dispone de medios para obtener la información necesaria por parte del Estado miembro donde se poseen los elementos imponibles, ya sea mediante la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799, ya sea mediante un intercambio de información realizado en virtud de un convenio bilateral de colaboración concluido con este último Estado miembro. Además, el plazo ampliado de la liquidación complementaria se aplica asimismo en caso de que, debido a la aplicación del secreto bancario en ese otro Estado miembro, la solicitud de comunicación de datos bancarios no pueda dar resultado.

59 De ello resulta que, de acuerdo con una normativa como la controvertida en los litigios principales, el plazo suplementario ofrecido a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trate para proceder a una liquidación complementaria referida a elementos imponibles poseídos o producidos en otro Estado miembro no corresponde necesariamente al plazo que dichas autoridades necesitan para comprobar ciertas informaciones ante ese otro Estado miembro, recurriendo a la asistencia mutua prevista por la Directiva 77/799 o al sistema de intercambio de información establecido por un convenio bilateral.

60 No obstante, no se desprende de ello que, de forma general, la ampliación del período durante el cual esas autoridades pueden emitir una liquidación complementaria en caso de activos o de rendimientos procedentes de otro Estado miembro sea desproporcionada en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones fiscales nacionales.

61 A este respecto, hay que señalar que, sin perjuicio de las disposiciones comunitarias de armonización que sean aplicables en cada caso, no puede imponerse a un Estado miembro que adapte su normativa en materia de controles tributarios dependiendo de la situación específica preponderante en cada uno de los otros Estados miembros o en un tercer Estado.

62 Para apreciar si una normativa como la controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal, hay que distinguir dos hipótesis.

63 La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imponibles en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación. En este caso, ese primer Estado miembro se encuentra imposibilitado de dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que éstas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto.

64 Puesto que el artículo 2 de la Directiva 77/799 sólo permite a las autoridades de un Estado miembro dirigirse a las autoridades competentes de otro Estado miembro con relación a un caso concreto, las autoridades fiscales del primer Estado miembro que no dispongan de indicio alguno respecto a la existencia de elementos imponibles situados en ese otro Estado miembro sólo estarán en condiciones de realizar una investigación si se les comunica previamente información sobre la existencia de esos elementos, ya sea por el otro Estado miembro, en particular mediante un sistema automático de

intercambio de información como el establecido en el artículo 9 de la Directiva 2003/48, ya sea por el propio contribuyente o por terceras personas.

65 Contrariamente a lo que sostiene la Sra. Passenheim-van Schoot, el hecho de que un Estado miembro no tenga acceso a la posibilidad de intercambio automático de información prevista en el artículo 3 de la Directiva 77/799 para obtener los datos bancarios de sus contribuyentes no basta por sí solo para privar a este Estado miembro de la facultad de aplicar a dichos contribuyentes un plazo distinto para la liquidación complementaria, dependiendo de que sus activos procedentes del ahorro se posean en ese mismo Estado miembro o en otro Estado miembro. Efectivamente, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo regular y automático de intercambio de información para las categorías de casos que aquéllos deben determinar en el procedimiento de consulta regulado en el artículo 9 de esta misma Directiva, dicho artículo 3 se limita a prever la facultad de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros.

66 Cuando los elementos imponibles situados en un Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias de otro Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que permita iniciar una investigación, la cuestión de si la aplicación por este último Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria constituye un medio proporcionado en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones tributarias no depende en modo alguno, por tanto, de si este plazo corresponde al lapso de tiempo necesario para obtener la información del Estado miembro en el que se poseen estos elementos imponibles.

67 Dado que, en un caso como éste, al no haber datos que permitan iniciar una investigación, está descartado recurrir a un mecanismo de intercambio de información, debe considerarse que la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de elementos imponibles situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información sobre los elementos imponibles que se encuentran situados en él, sino únicamente establecer un período más largo durante el cual el posible descubrimiento de esos elementos imponibles todavía permita una liquidación complementaria en la medida en que la investigación iniciada a consecuencia de tal descubrimiento pueda conducir a esa liquidación complementaria antes de que expire este período.

68 Por otra parte, dado que la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria en caso de elementos imponibles situados en otro Estado miembro, y con relación a los cuales las autoridades tributarias del primer Estado miembro no disponen de indicio alguno, no depende de la posibilidad de estas autoridades de obtener información de ese otro Estado miembro, tampoco es relevante saber si este último aplica el secreto bancario.

69 En cuanto a la alegación de que el plazo para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR se fijó arbitrariamente en doce años, es preciso señalar que, en la medida en que tal plazo se prolongue en caso de ocultación de elementos imponibles a la hacienda pública, no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal.

70 En estas circunstancias, el hecho de someter los elementos imponibles ocultados a la hacienda pública a un plazo de liquidación complementaria ampliado a doce años no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

71 Finalmente, no puede oponerse a un Estado miembro que aplica un plazo ampliado para la liquidación complementaria en caso de elementos imponibles situados en otro Estado miembro y cuya existencia es desconocida para las autoridades tributarias del primer Estado miembro el que, en caso de descubrirse elementos imponibles que también se ocultan a estas autoridades pero se sitúan en este mismo Estado miembro, no pueda ampliarse el período de cinco años durante el cual dichas autoridades pueden realizar una liquidación complementaria.

72 En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que –en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información– el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de

residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en el de los activos y rendimientos nacionales.

73 Por tanto, en la medida en que un Estado miembro establezca para la liquidación complementaria un plazo más largo en el caso de los elementos imponibles cuya existencia desconocen las autoridades tributarias, no se le puede reprochar que limite el ámbito de aplicación de este plazo a los elementos imponibles que no se encuentran en su territorio.

74 La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación. En este caso, no puede justificarse la aplicación por ese primer Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

75 En efecto, como sostienen los recurrentes en el litigio principal, en efecto, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

76 Se desprende de cuanto precede que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y éstas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la

liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en otro Estado miembro que cuando se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario.

Sobre la tercera cuestión en el asunto C-155/08

77 Mediante su tercera cuestión en el asunto C-155/08, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en caso de que los artículos 49 CE y 56 CE no se opongan a la aplicación por un Estado miembro, respecto a los activos poseídos en otro Estado miembro y a los rendimientos que éstos generan, de un plazo para la liquidación complementaria más largo que el aplicado a los activos y rendimientos procedentes de este mismo Estado miembro, si estos artículos deben interpretarse en el sentido de que tampoco se oponen a que la multa impuesta por la ocultación de los activos y rendimientos objeto de la liquidación se calcule proporcionalmente al importe liquidado de forma complementaria y, por tanto, de acuerdo con un período más largo.

78 En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional precisa que, teniendo en cuenta la posibilidad que el artículo 67e de la AWR concede a la hacienda pública para imponer al contribuyente que por dolo o por culpa grave haya pagado una cuota insuficiente del impuesto una multa que puede llegar hasta el 100 % de la cuota del impuesto inicialmente no recaudada, la ampliación del plazo para la liquidación complementaria en caso de activos o rendimientos procedentes del extranjero repercute en el importe de las multas que pueden imponerse.

79 Según la recurrente en el litigio principal en el asunto C-155/08, aun cuando el Derecho comunitario no se oponga a la aplicación de una disposición como el artículo 16, apartado 4, de la AWR, el artículo 56 CE se opone, en cambio, a la aplicación de una norma de acuerdo con la cual, por el hecho de ampliarse el plazo para la liquidación complementaria en el caso de activos o de rendimientos procedentes del extranjero, la multa que puede imponerse en tal caso es más elevada que la que puede imponerse en el caso de los activos y rendimientos situados en el territorio nacional.

80 Por el contrario, los Gobiernos neerlandés, belga e italiano consideran que las libertades de circulación no se oponen a que la multa que puede imponerse en caso de ocultación de activos o rendimientos no nacionales que son objeto de una liquidación complementaria se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con ese período más largo.

81 Por su parte, la Comisión señala que, si la aplicación de dicho plazo ampliado para la liquidación complementaria no contraviene los artículos 49 CE y 56 CE, lo mismo ocurrirá con la diferencia entre las multas impuestas con arreglo a la legislación tributaria neerlandesa dependiendo de que los activos o rendimientos de que se trate se encuentren situados en este Estado miembro o en otro Estado miembro.

82 A este respecto, cabe destacar, en primer lugar, que el artículo 67e, apartado 1, de la AWR establece que, cuando una tributación se fija por un importe demasiado bajo debido a dolo o culpa grave del contribuyente, puede imponerse una multa de hasta el 100 % del importe de la liquidación complementaria, sin distinguir si los activos que la originan se poseen en los Países Bajos o en otros Estados miembros.

83 Por tanto, contrariamente a lo que sostiene la parte recurrente en el litigio principal en el asunto C-155/08, la normativa nacional allí controvertida no puede compararse con las legislaciones italiana y francesa cuestionadas, respectivamente, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 25 de febrero de 1988, Drexl (299/86, Rec. p. 1213), y de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91, Rec. p. I-4413), las cuales establecían un régimen de sanciones para las infracciones en materia de impuesto sobre el valor añadido que era más severo respecto al impuesto devengado por la importación desde otro Estado miembro que respecto al correspondiente a las transacciones realizadas en el interior de los Estados miembros en cuestión.

84 En efecto, en el caso de la normativa controvertida en el litigio principal, el riesgo de que se imponga a un contribuyente residente en los Países Bajos una multa más elevada en relación con los activos y rendimientos situados en otro Estado miembro que cuando se trate de activos y rendimientos nacionales, sólo es consecuencia del hecho de que el período que puede tenerse en cuenta para calcular la liquidación complementaria y, por

tanto, la base imponible de la multa puede ser más largo en el caso de los activos y rendimientos no nacionales que en el de los activos y rendimientos nacionales en la medida en que no se aplica a estos últimos el plazo ampliado para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR.

85 Sin embargo, como se desprende de los apartados 60 a 73 de la presente sentencia, los artículos 49 CE y 56 CE no se oponen a que un Estado miembro, para efectuar la liquidación complementaria en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro, aplique un plazo mayor que en el caso de los activos y rendimientos poseídos en el primer Estado miembro, cuando se trata de activos y rendimientos que se han ocultado a las autoridades tributarias de éste y respecto a los cuales estas autoridades no disponían de indicio alguno sobre su existencia que permitiera iniciar una investigación.

86 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo.

Costas

87 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) **Los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y éstas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en otro Estado miembro que cuando se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario.**

2) **Los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo.**

Firmas