ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

11 de Junho de 2009 *

Nos processos apensos C-155/08 e C-157/08,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisões de 21 de Março de 2008, entrados no Tribunal de Justiça em 16 de Abril de 2008, nos processos

X (C-155/08),

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

contra

Staatssecretaris van Financiën,

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Março de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de X, por J. J. Feenstra e L. C. A. Wijsman, advocaten,

— em representação de E. Passenheim-van Schoot, por M. J. Hamer, advocaat, e J. A. R. van Eijsden e E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. de Grave, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, na qualidade de agente,

— em representação do Governo italiano, por I. Bruni, na qualidade de agente, assistida por S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Roels, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 49.º CE e 56.º CE.

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios entre pessoas singulares residentes nos Países Baixos, a saber, X (processo C-155/08) e E. Passenheim-van Schoot (processo C-157/08), e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a propósito de liquidações adicionais feitas pela Administração Fiscal neerlandesa na sequência da descoberta de activos detidos noutro Estado-Membro e de rendimentos obtidos de tais activos que tinham sido dissimulados.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pelo Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), dispõe:

«As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si, nos termos da presente directiva, todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar correctamente os impostos sobre o rendimento e o património […]»

4 O artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 77/799 prevê:

«A autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro que lhe comunique as informações referidas no n.º 1 do artigo 1.º, no que se refere a um caso especial. A autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido não fica vinculada a dar seguimento favorável ao pedido formulado quando se verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação, que teria podido utilizar, de acordo com as circunstâncias, para obter as informações solicitadas sem prejudicar a obtenção do resultado procurado.»

5 O artigo 3.º da Directiva 77/799 dispõe:

«As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão regularmente as informações referidas no n.º 1 do artigo 1.º sem necessidade de pedido prévio em relação às categorias de casos que venham a determinar no âmbito do processo de consulta previsto no artigo 9.º»

6 O artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 77/799, na versão aplicável aos factos da causa principal no processo C-155/08, prevê:

«A presente directiva não impõe a obrigação de promover investigações ou de transmitir informações, quando a legislação ou a prática administrativa do Estado-Membro que deve fornecer as informações não autorizem a autoridade competente a efectuar essas investigações, nem a obter ou utilizar tais informações no próprio interesse desse Estado.»

7 A Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), tem por objectivo, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 1, permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num Estado-Membro a beneficiários efectivos que sejam pessoas singulares com residência fiscal em outro Estado-Membro, sejam sujeitos a uma tributação efectiva em conformidade com a legislação deste último Estado-Membro.

8 No seu capítulo II, sob a epígrafe «Intercâmbio de informações», a Directiva 2003/48 prevê a comunicação de informações pelo agente pagador desses juros à autoridade competente do Estado-Membro em que está estabelecido (artigo 8.º), bem como a troca automática de informações entre esta e a autoridade competente do Estado-Membro de residência do beneficiário efectivo dos referidos juros (artigo 9.º).

9 Nos termos do referido artigo 9.º:

«1. A autoridade competente do Estado-Membro do agente pagador deve comunicar as informações referidas no artigo 8.º à autoridade competente do Estado-Membro de residência do beneficiário efectivo.

2. A comunicação das informações deve fazer-se de forma automática pelo menos uma vez por ano, nos seis meses subsequentes ao termo do exercício fiscal do Estado-Membro do agente pagador, em relação a todos os pagamentos de juros efectuados durante esse ano.

3. As disposições da Directiva [77/799] aplicam-se à troca de informações prevista na presente directiva, salvo em caso de derrogação às mesmas prevista na presente directiva. Todavia, o artigo 8.º da Directiva [77/799] não se aplica às informações a prestar no quadro do presente capítulo.»

10 O artigo 10.º, n.º 1, da Directiva 2003/48, que figura no seu capítulo III, intitulado «Disposições transitórias», dispõe que, durante um período de transição, o Reino da Bélgica, o Grão-Ducado do Luxemburgo e a República da Áustria não estão obrigados a aplicar as disposições do capítulo II desta directiva.

Legislação neerlandesa

11 O artigo 16.º da Lei geral tributária do Reino dos Países Baixos (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, a seguir «AWR») dispõe:

«1. Se um determinado facto indiciar que não foi liquidado um imposto ou que foi liquidado por um montante inferior ao devido, […] o inspecteur poderá proceder à liquidação adicional do imposto não liquidado […]

[…]

3. O direito à liquidação adicional caduca após o decurso do prazo de cinco anos a contar da data em que se constituiu a obrigação do imposto. […]

4. No caso de um elemento da matéria colectável sujeito a imposto, detido ou produzido no estrangeiro, ter sido tributado a uma taxa demasiado baixa, a caducidade do direito à liquidação adicional ocorre, em derrogação do previsto no n.º 3, primeiro período, após o decurso do prazo de doze anos a contar da data em que se constituiu a obrigação do imposto.»

12 O artigo 67.ºe, n.os 1 e 2, da AWR prevê:

«1. Se, na sequência do procedimento de liquidação pela Administração Fiscal, tiver sido determinado um montante de imposto inferior ao devido ou, de qualquer outro modo, tiver sido pago um montante de inferior ao devido por dolo ou por culpa grave do contribuinte, este facto constitui uma infracção pela qual o inspecteur pode impor

aquele, simultaneamente com a respectiva liquidação adicional, uma coima até ao limite de 100% da base de cálculo da coima, tal como esta base é determinada no n.º 2.

2. A base de cálculo da coima é constituída […] pelo montante da liquidação adicional […]»

13 A Portaria do Secretário de Estado das Finanças n.º CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, sobre a legislação relativa à assistência mútua internacional em matéria de cobrança de impostos (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), de 24 de Maio de 2002 (a seguir «portaria do Staatssecretaris van Financiën»), contém orientações relativas à aplicação da Directiva 77/799.

14 Nos termos do ponto 4.1 desta portaria, intitulado «Condições para apresentar um pedido ao estrangeiro»:

«Um pedido de informações pode referir-se a pessoas singulares ou colectivas e pode apresentar-se sempre que as informações sejam susceptíveis de permitir determinar correctamente o montante da dívida fiscal (artigo 1.º da Directiva [77/799]) ou sejam necessárias para aplicar as disposições dos acordos fiscais bilaterais respectivos e/ou para aplicar a legislação fiscal neerlandesa (v. os diferentes artigos relativos aos pedidos de informações dos acordos fiscais bilaterais). O pedido deve referir-se a casos concretos. Não pode tratar-se de uma 'expedição de pesca'. Antes que se possa apresentar um pedido de informações ao estrangeiro, devem ter-se esgotado todos os meios usuais para obtenção de dados (princípio do esgotamento).»

15 O ponto 5.2 da portaria Staatssecretaris van Financiën intitula-se «Troca automática de informações». O ponto 5.2.1, ele próprio intitulado «Fundamento jurídico», dispõe:

«A troca automática de informações está explicitamente mencionada no artigo 3.º da Directiva [77/799] e no artigo 6.º da Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal [celebrada em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988]. Resulta do comentário da convenção-modelo da [Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE)], de 1977, que as disposições relativas às trocas de informações se referem especialmente à troca automática de tais informações.

A troca automática de informações é realizada por meio de acordo entre as partes da Convenção. Estes acordos incidem sobre as categorias de informações a trocar, bem como sobre as condições em que, e o modo segundo o qual, a troca se desenrolará.

Estes acordos serão objecto de convénios (ou de memorandos de entendimento). Nos Países Baixos, estes convénios serão publicados no Staatscourant […]

Os Países Baixos celebraram um determinado número de Convenções específicas relativas à troca automática de informações. […]»

16 Em 16 de Outubro de 1997, o Reino dos Países Baixos e a República Federal da Alemanha celebraram um convénio sobre a troca de informações em matéria fiscal (n.º AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, n.º 235). Este convénio não prevê a troca automática ou espontânea de dados relativos aos juros ou aos activos provenientes de poupança. O Reino dos Países Baixos não celebrou com o Grão-Ducado do Luxemburgo nenhum acordo relativo à troca de informações em matéria fiscal.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-155/08

17 Por carta de 27 de Outubro de 2000, a Inspecção fiscal especial do Reino da Bélgica forneceu espontaneamente informações à Administração Fiscal neerlandesa sobre contas bancárias abertas no Kredietbank Luxembourg (a seguir «KB-Lux»), banco estabelecido no Luxemburgo, em nome de residentes dos Países Baixos.

18 Tendo o exame de tais informações conduzido à presunção de que X era titular de uma dessas contas, o inspecteur van de belastingdienst (inspector da Administração Fiscal neerlandesa, a seguir «inspecteur») pediu-lhe explicações a este respeito. Na sequência de uma troca de correspondência entre o inspecteur e o advogado de X, este último declarou, em carta de 8 de Maio de 2002, ter sido titular de uma conta bancária no KB--Lux desde 1993. Por carta de 23 de Agosto de 2002, X prestou informações mais precisas, nomeadamente relativas à evolução da conta durante o período em questão.

19 Em 12 de Novembro de 2002, X foi notificado duma liquidação adicional do imposto sobre o património referente a 1998, contendo correcções relativas, por um lado, ao imposto sobre o rendimento e às contribuições para a segurança social de 1993 a 2000 e, por outro, ao imposto sobre o património dos anos de 1994 a 2001. Também lhe foi aplicada uma coima igual a 50% dos montantes que foram objecto de liquidação adicional.

20 Tendo a reclamação contra esta liquidação sido indeferida, X interpôs um recurso para o Gerechtsfhof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão), em que alegava, designadamente, que o prazo de doze anos para o exercício do direito à liquidação previsto pelo artigo 16.º, n.º 4, da AWR, no que se refere aos elementos tributáveis detidos no estrangeiro, é contrário ao direito comunitário.

21 Com a sua decisão de 18 de Janeiro de 2006, esse órgão jurisdicional declarou o recurso improcedente, mas, tendo constatado a ultrapassagem do prazo razoável, anulou a decisão do inspecteur e reduziu o montante da liquidação adicional.

22 X interpôs recurso de cassação desta decisão para o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 49.º [CE] e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro, nos casos em que são dissimulados à sua Administração Fiscal os rendimentos da poupança detida no estrangeiro, aplique um regime legal que — como compensação da impossibilidade de fiscalização efectiva dos rendimentos obtidos no estrangeiro — prevê um prazo de liquidação adicional de doze anos, ao passo que esse prazo é de cinco anos no caso de rendimentos da poupança detida no país, relativamente à qual existem possibilidades de fiscalização efectiva?

2) A resposta à primeira questão será diferente se essa poupança for detida num Estado-Membro que impõe o segredo bancário?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, os artigos 49.º [CE] e 56.º CE também não se opõem a que a coima por dissimulação dos rendimentos ou do património que são objecto da liquidação adicional do imposto seja fixada proporcionalmente ao montante da liquidação adicional referente a esse período mais longo?»

Processo C-157/08

23 Após a morte do seu marido, E. Passenheim-van Schoot, em 10 de Janeiro de 2003, por sua própria iniciativa, comunicou à Administração Fiscal neerlandesa todas as informações relativas aos activos administrados por um banco estabelecido na Alemanha, pertencentes a si própria e ao seu defunto marido. Estes activos nunca tinham sido até então mencionados nas declarações fiscais de ambos relativas ao imposto sobre o rendimento e às contribuições para a segurança social, bem como relativas ao imposto sobre o património.

24 A pedido de E. Passenheim-van Schoot, o inspecteur concedeu-lhe o benefício do regime denominado «arrependimento», de modo que não lhe aplicou qualquer coima. No entanto, em 13 de Maio de 2005, notificou-a das liquidações adicionais correspondentes, por um lado, ao imposto sobre os rendimentos e às contribuições para o regime da segurança social de 1993 a 1996 e, por outro, ao imposto sobre o património relativo aos anos de 1994 a 1997, bem como das decisões conexas relativas aos juros.

25 E. Passenheim-van Schoot interpôs um recurso dessas liquidações para o Rechtbank te Arnhem (Tribunal de Arnhem), em que alegava, nomeadamente, que o prazo de doze anos para o exercício do direito à liquidação adicional previsto no artigo 16.º, n.º 4, da AWR, no que se refere aos elementos tributáveis detidos no estrangeiro, é contrário ao direito comunitário.

26 Na sequência da rejeição desse recurso, E. Passenheim-van Schoot interpôs recurso de cassação para o Hoge Raad der Nederlanden, que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial exactamente idêntica à primeira questão colocada no processo C-155/08.

27 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 26 de Maio de 2008, os processos C-155/08 e C-157/08 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões no processo C-155/08 e à questão no processo C-157/08

28 Através da primeira e segunda questões, colocadas no processo C-155/08, e da questão colocada no processo C-157/08, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 49.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro segundo a qual, no caso de se dissimularem às autoridades fiscais activos provenientes de poupança e/ou de rendimentos obtidos de tais activos, o prazo de liquidação adicional é de cinco anos quando estes activos são detidos no mesmo Estado-Membro, sendo alargado até aos doze anos quando são detidos noutro Estado-Membro. A este respeito, pergunta se é relevante que a legislação desse Estado-Membro preveja o segredo bancário.

Quanto à existência de uma restrição das liberdades de circulação

29 Segundo os recorrentes nos processos principais e a Comissão das Comunidades Europeias, uma legislação como a que está em causa nos processos principais restringe tanto a livre circulação de capitais como a livre prestações de serviços. Com feito, essa legislação torna menos atractivo para um contribuinte residente nos Países Baixos transferir os activos provenientes de poupança para outro Estado-Membro e aí os manter. Do mesmo modo, é menos atractivo para uma pessoa estabelecida fora dos Países Baixos receber os activos dos residentes deste Estado-Membro e fornecer-lhes serviços.

30 Em contrapartida, os Governos neerlandês e belga consideram que esta legislação não implica uma restrição à livre prestação de serviços nem à livre circulação de capitais. Com efeito, o artigo 16.º, n.º 4, da AWR aplica-se independentemente da nacionalidade e do lugar de estabelecimento ou de residência do contribuinte. Em relação a um contribuinte que declare ao fisco os activos de poupança e de rendimentos deles obtidos, esta disposição também não origina qualquer entrave à permanência desses activos em outro Estado-Membro. Mesmo no caso de tais activos serem dissimulados

às autoridades fiscais, a aplicação de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional não pode ter nenhum efeito dissuasor quanto à sua permanência noutro Estado-Membro, uma vez que, em tal caso, as autoridades referidas não dispõem de nenhuma possibilidade real de obter informação relativa a esses activos.

31 O Governo neerlandês acrescenta que a aplicação de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional não introduz nenhuma discriminação em termos de segurança jurídica no que diz respeito aos activos detidos no estrangeiro em comparação com os detidos nos Países Baixos, na medida em que, em ambos os casos, a segurança jurídica pode e deve ser adquirida, antes de mais, pela declaração desses activos e dos rendimentos que geram. Pela sua parte, o Governo belga sustenta que o artigo 16.º, n.º 4, da AWR não pode ser considerado discriminatório, no sentido de que os dados bancários dos contribuintes que detenham activos em bancos estabelecidos nos Países Baixos estão sujeitos a uma declaração automática ao fisco deste Estado-Membro que torna impossível qualquer dissimulação dos referidos activos, enquanto os contribuintes que tenham colocado as suas poupanças noutros Estados-Membros só estão sujeitos a uma troca de informações limitada.

32 A este respeito, importa recordar que o artigo 49.º CE se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna no Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos de 28 de Abril de 1998, Safir, C-118/96, Colect., p. I-1897, n.º 23; de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 23; e de 11 de Setembro de 2007, Comissão/Alemanha, C-318/05, Colect., p. I-6957, n.º 81).

33 Além disso, constituem restrições aos movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, nomeadamente as medidas impostas por um Estado-Membro susceptíveis de dissuadir os seus residentes de contrair empréstimos ou efectuarem investimentos noutros Estados-Membros (v., designadamente, acórdão de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 18).

34 No presente caso, resulta do artigo 16.º, n.ºs 3 e 4, da AWR que, quando não foi liquidado um imposto ou só foi liquidado um montante inferior ao devido, as autoridades fiscais neerlandesas podem efectuar uma liquidação adicional no prazo de cinco anos no caso de activos e rendimentos provenientes dos Países Baixos, e de doze anos no caso de activos e rendimentos estrangeiros.

35 Se, ao submeter o direito de tributar das autoridades fiscais a um prazo máximo para a liquidação adicional, a legislação neerlandesa quis conceder aos contribuintes residentes nos Países Baixos uma segurança jurídica quanto às suas obrigações fiscais, esta segurança, em relação aos activos e aos rendimentos provenientes de outro Estado-Membro, só é adquirida após doze anos, em vez de cinco anos.

36 Esta diferença de tratamento em função da situação dos activos provenientes de poupança não desaparece pelo facto, sublinhado pelos Governos neerlandês e belga, de que o contribuinte está sempre em condições de declarar ao fisco os activos de que dispõe no estrangeiro, bem como os rendimentos que deles obtém.

37 Efectivamente, basta assinalar que, no que respeita aos activos ou aos rendimentos nacionais, como o Governo neerlandês admitiu na audiência, o prazo de caducidade do direito à liquidação adicional não é prolongado no caso de dissimulação ao fisco. Assim acontece quando os activos ou os rendimentos nacionais que não estão depositados numa conta bancária ou que dela não provêm e que, por não serem objecto de uma obrigação de informação ao fisco, não tenham sido declarados. Por conseguinte, quando um contribuinte não declara ao fisco tais activos ou rendimentos nacionais, obtém, ao fim de cinco anos, a certeza de que tais rendimentos não são objecto de uma liquidação adicional, ao passo que, no caso de não declaração de activos ou de rendimentos provenientes de outro Estado-Membro, tal certeza apenas existe ao fim de doze anos.

38 Além disso, quando a liquidação adicional do imposto vem acompanhada de uma coima, esta é calculada em função do montante da liquidação adicional e, portanto, em função do período a que esta se refere, o que significa que, no caso de aplicação do prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional, previsto no artigo 16.º, n.º 4, da AWR, o contribuinte está exposto ao risco de lhe ser imposta uma coima

calculada com base numa liquidação adicional relativa a um período mais longo do que o período que pode ter-se em conta numa situação em que os elementos tributáveis objecto da liquidação adicional são detidos ou produzidos nos Países Baixos.

39 Por estas razões, a aplicação de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional aos contribuintes que residem nos Países Baixos, em relação aos activos que detêm fora deste Estado-Membro e aos rendimentos que deles obtêm, é susceptível de tornar menos atractiva para estes contribuintes a transferência dos activos para outro Estado-Membro com vista a beneficiarem dos serviços financeiros aí oferecidos do que deter esses activos e obter serviços financeiros nos Países Baixos.

40 Por conseguinte, uma legislação como a que está em causa nos processos principais constitui simultaneamente uma restrição à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais, em princípio proibida pelos artigos 49.º CE e 56.º CE, respectivamente.

Quanto à justificação da restrição às liberdades de circulação

41 Segundo os Governos neerlandês, belga e italiano, o artigo 16.º, n.º 4, da AWR justifica-se pela necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais assim como, segundo o Governo neerlandês, pela luta contra a fraude fiscal.

42 Os referidos governos observam que, em primeiro lugar, a aplicação de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional no que respeita aos activos detidos pelos residentes de um Estado-Membro fora do seu território e aos rendimentos que deles obtêm se explica pela falta de possibilidade real de o fisco desse Estado-Membro obter as informações sobre os activos e os rendimentos provenientes de outro Estado-Membro. A este respeito, assinalam que, no quinto considerando da Directiva 2003/48, o legislador comunitário reconheceu que, «na

ausência de uma coordenação dos regimes nacionais relativos à fiscalidade dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, nomeadamente no que diz respeito ao tratamento dos juros recebidos por não residentes, é actualmente possível com frequência que os residentes dos Estados-Membros escapem a qualquer forma de tributação sobre os juros recebidos num Estado-Membro distinto do da residência».

43 Neste contexto, o prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional permite, no caso de descoberta de activos noutros Estados-Membros, equiparar a tributação de tais activos, bem como dos rendimentos que geram, à dos activos e rendimentos nacionais. Deste modo, nos processos principais, na falta de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional, os activos e os rendimentos em causa não poderiam ser objecto de tributação durante um determinado número de anos. A aplicação de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional compensa igualmente o período de tempo requerido para obter as informações através da assistência mútua entre os Estados-Membros.

44 Em segundo lugar, o prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional deve ser considerado necessário no âmbito da luta contra a fraude fiscal. A este respeito, o Governo neerlandês defende que o artigo 16.º, n.º 4, da AWR apenas é aplicado se os activos estrangeiros tiverem sido dissimulados ao fisco e este não tiver nenhum elemento de partida concreto para iniciar, por si mesmo, uma investigação, ou seja, unicamente nos casos de fraude ou de evasão fiscal.

45 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que constituem razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado CE a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais (v., designadamente, acórdão de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 55) e a luta contra a fraude fiscal (v., designadamente, acórdão de 11 de Outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colect., p. I-8251, n.º 81).

46 Em relação aos movimentos de capitais, o artigo 58.º, n.º 1, alínea b), CE prevê, além disso, que o artigo 56.º CE não prejudica o direito dos Estados-Membros de adoptarem

as medidas necessárias para impedirem as infracções às suas leis e regulamentos, particularmente em matéria fiscal.

47 Contudo, para que uma medida restritiva seja justificada, deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada para garantir a realização do objectivo que persegue e não deve exceder o necessário para o alcançar (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 28).

48 Neste contexto, os recorrentes nos processos principais alegam, em primeiro lugar, que a legislação nacional em causa nos processos principais não é um meio idóneo para alcançar os objectivos pretendidos, uma vez que a extensão do prazo de caducidade do direito à liquidação adicional não aumenta por si só os poderes de controlo das autoridades fiscais de um Estado-Membro em relação aos elementos tributáveis detidos em outro Estado-Membro. Em particular, é o que acontece quando este outro Estado-Membro aplica o segredo bancário.

49 A este respeito, cumpre recordar que, embora a extensão de um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional não reforce, por si só, os poderes de investigação de que dispõem as autoridades fiscais de um Estado-Membro, permite-lhes pelo menos, no caso de descoberta de elementos tributáveis detidos em outro Estado-Membro e dos quais não tinham conhecimento, iniciar uma investigação e, quando se verifique que esses elementos não foram tributados ou o foram de modo insuficiente, fazer uma liquidação adicional.

50 Como demonstram os factos da causa principal no processo C-155/08, o mesmo acontece quando as autoridades fiscais de um Estado-Membro são informadas da existência de elementos tributáveis detidos noutro Estado-Membro que aplica o segredo bancário.

51 Além disso, a aplicação por um Estado-Membro de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de elementos tributáveis detidos ou produzidos em outro Estado-Membro pode dissuadir os contribuintes que

detenham tais activos de dissimularem ao fisco estes activos ou os rendimentos que deles obtêm, para não ficarem expostos posteriormente a uma liquidação adicional e, se for o caso, a uma coima, ambas calculadas com base num período que pode ir até doze anos.

52 Por conseguinte, deve admitir-se que uma disposição legal como o artigo 16.º, n.º 4, da AWR contribui para assegurar a eficácia dos controlos fiscais e a luta contra a fraude fiscal.

53 Todavia, há ainda que apurar se, como sustentam, em segundo lugar, os recorrentes nos processos principais, essa disposição excede o que é necessário para alcançar esses objectivos.

54 Efectivamente, segundo os recorrentes nos processos principais, o artigo 16.º, n.º 4, da AWR não tem em conta a possibilidade de que dispõem os Estados-Membros, nos termos dos artigos 1.º a 3.º da Directiva 77/799, de obter de outro Estado-Membro todas as informações necessárias para determinar o montante exacto do imposto. A este respeito, alegam a faculdade de estabelecer uma troca automática de informações, prevista pelo referido artigo 3.º O facto de um Estado-Membro não recorrer a estas possibilidades de troca de informações depende da sua própria vontade e não pode em caso algum ser oposta ao contribuinte.

55 Além disso, a disposição nacional em causa nos processos principais é desproporcionada, porque não faz a distinção consoante o Reino dos Países Baixos tenha celebrado um acordo de troca de informações com o Estado de onde provêm os elementos tributáveis ou consoante este outro Estado aplique o segredo bancário, nem sequer consoante seja outro Estado-Membro ou um Estado terceiro. Sobre este ponto, os recorrentes nos processos principais precisam que a aplicação de um acordo de troca de informações não requer normalmente um prazo suplementar de sete anos, como o que prevê o artigo 16.º, n.º 4, da AWR. Sustentam que este prazo foi determinado, de uma forma bem mais arbitrária, com referência ao prazo em que devem ser iniciadas as diligências penais no caso de delito de fraude, apesar de, no direito penal neerlandês, o prazo para a perseguição penal ser idêntico nas situações nacionais e nas situações transnacionais.

56 Em contrapartida, segundo os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações, a aplicação por um Estado-Membro de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de elementos tributáveis provenientes de outro Estado-Membro é necessária para remediar a falta de possibilidade real de o fisco do primeiro Estado-Membro obter as informações sobre os activos detidos no segundo.

57 Em relação ao eventual recurso à assistência mútua entre Estados-Membros, esses governos observam que um pedido de informações só pode ser apresentado por um Estado-Membro ao abrigo do artigo 2.º da Directiva 77/799 no caso concreto de este Estado já dispor de elementos de partida suficientes. Além do mais, quando outro Estado-Membro aplica o segredo bancário, o artigo 8.º dessa directiva impede a comunicação das informações assim protegidas. Por último, em matéria de rendimentos provenientes de poupança, não existe nenhum acordo bilateral que permita a comunicação automática de informações, tal como prevista no artigo 3.º da referida directiva.

58 A este respeito, importa observar que, nos termos do artigo 16.º, n.º 4, da AWR, o prazo de caducidade do direito à liquidação adicional passa de cinco para doze anos independentemente da questão de saber se, no caso concreto de aplicação, o Reino dos Países Baixos dispõe de meios para obter as informações necessárias da parte do Estado-Membro em que são detidos os elementos tributáveis, seja por meio da assistência mútua prevista pela Directiva 77/799 ou por uma troca de informações efectuada em virtude de um acordo bilateral celebrado com este último Estado-Membro. Além disso, o prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional é aplicado igualmente no caso em que, devido à aplicação do segredo bancário nesse outro Estado-Membro, um pedido de comunicação de dados bancários não pode dar resultados.

59 Por conseguinte, no âmbito de uma legislação como a que está em causa nos processos principais, o prazo suplementar de que dispõem as autoridades fiscais do Estado-Membro em questão para proceder a uma liquidação adicional dos rendimentos tributáveis detidos ou produzidos em outro Estado-Membro não corresponde necessariamente ao prazo que as referidas autoridades necessitam para verificar determinadas informações junto desse outro Estado-Membro recorrendo à assistência mútua prevista pela Directiva 77/799 ou ao sistema de troca de informações estabelecido por um acordo bilateral.

60 Todavia, daqui não se deduz que, em geral, o alargamento do período durante o qual as autoridades podem fazer uma liquidação adicional no caso de activos ou de rendimentos provenientes de outro Estado-Membro seja desproporcionado em relação ao objectivo de garantir o respeito das disposições fiscais nacionais.

61 A este respeito, cumpre sublinhar que, sem prejuízo das disposições comunitárias de harmonização aplicadas a cada caso, não pode ser imposta a um Estado-Membro a obrigação de adaptar a sua legislação em matéria de controlos fiscais em função da situação específica prevalecente em cada um dos outros Estados-Membros ou num Estado terceiro.

62 Para apreciar se uma legislação como a que está em causa nos processos principais não excede o necessário para assegurar a eficácia dos controlos fiscais e para lutar contra a fraude fiscal devem distinguir-se duas hipóteses.

63 A primeira hipótese corresponde a uma situação em que os elementos que são tributáveis num Estado-Membro e se encontram em outro Estado-Membro foram dissimulados às autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro e estas não dispõem de nenhum indício quanto à existência dos referidos elementos que permita iniciar uma investigação. Em tal hipótese, esse primeiro Estado-Membro encontra-se impossibilitado de se dirigir às autoridades competentes do outro Estado-Membro para que estas lhe comuniquem as informações necessárias para estabelecer correctamente o montante do imposto.

64 Uma vez que o artigo 2.º da Directiva 77/799 apenas permite às autoridades de um Estado-Membro contactar as autoridades competentes de outro Estado-Membro em relação a um caso concreto, as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro que não dispõem de nenhum indício quanto à existência de elementos tributáveis situados nesse outro Estado-Membro só estão em condições de efectuar uma investigação se lhes forem previamente comunicadas as informações sobre a existência desses elementos, seja pelo outro Estado-Membro, em particular através de um sistema automático de

troca de informações como o estabelecido pelo artigo 9.º da Directiva 2003/48, seja pelo próprio contribuinte ou por terceiros.

65 Contrariamente ao que alega E. Passenheim-van Schoot, o facto de um Estado-Membro, para obter os dados bancários dos seus contribuintes, não poder recorrer à troca de informações prevista no artigo 3.º da Directiva 77/799 não é por si só suficiente para privar esse Estado-Membro do direito de aplicar, em relação aos ditos contribuintes, um prazo para a liquidação adicional distinto, conforme os seus activos provenientes de poupança sejam detidos nesse mesmo Estado-Membro ou em outro Estado-Membro. Com efeito, ao atribuir aos Estados-Membros a responsabilidade de estabelecer um mecanismo de troca regular e automática de informações para as categorias de casos que devem determinar no âmbito do procedimento de consulta regulado no artigo 9.º dessa mesma directiva, o referido artigo 3.º apenas prevê a faculdade de um Estado-Membro contactar outros Estados-Membros para estabelecer tal mecanismo, cuja realização depende então da decisão desses outros Estados-Membros.

66 Quando os elementos tributáveis situados num Estado-Membro tenham sido dissimulados às autoridades fiscais de outro Estado-Membro e estas não disponham de nenhum indício quanto à sua existência que permita iniciar uma investigação, a questão de saber se a aplicação por este último Estado-Membro de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional constitui um meio proporcionado em relação ao objectivo de garantir o respeito das disposições fiscais não depende de modo algum de saber se este prazo corresponde ao período de tempo necessário para obter as informações do Estado-Membro em que esses elementos são detidos.

67 Uma vez que, em tal caso, na falta de elementos que permitam iniciar uma investigação, está excluído o recurso a um mecanismo de troca de informações, a concessão às autoridades fiscais de um Estado-Membro de um prazo maior para estabelecer o imposto quando se trata de elementos tributáveis situados em outro Estado-Membro não se deve considerar como destinada a fornecer às ditas autoridades o tempo necessário para obter desse outro Estado-Membro as informações sobre os elementos tributáveis que aí estão situados, mas unicamente a estabelecer um período mais longo durante o qual uma eventual descoberta desses elementos tributáveis pode ainda dar lugar a uma liquidação adicional, na medida em que a investigação iniciada na sequência de tal descoberta pode conduzir a esta liquidação adicional antes da expiração desse período.

68 Por outro lado, dado que a aplicação por um Estado-Membro de um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de elementos tributáveis situados em outro Estado-Membro, e em relação aos quais as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro não dispõem de nenhum indício, não depende da possibilidade de essas autoridades obterem as informações desse outro Estado-Membro, também não é relevante saber se este último aplica o segredo bancário.

69 Quanto ao argumento de que o prazo de caducidade do direito à liquidação adicional previsto no artigo 16.º, n.º 4, da AWR foi fixado de forma arbitrária nos doze anos, deve reconhecer-se que, na medida em que tal prazo se prolonga no caso de dissimulação de elementos tributáveis ao fisco, a opção de um Estado-Membro por limitar no tempo esse prazo e determinar este limite em função do prazo aplicado para a perseguição do delito de fraude fiscal não parece desproporcionada.

70 Nestas circunstâncias, o facto de submeter os elementos tributáveis dissimulados ao fisco a um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional de doze anos não excede o que é necessário para garantir a eficácia dos controlos fiscais e a luta contra a fraude fiscal.

71 Por fim, não pode opor-se a um Estado-Membro que aplica um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de elementos tributáveis situados em outro Estado-Membro e cuja existência as autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro desconhecem que, perante a descoberta de elementos tributáveis que foram igualmente dissimulados a essas autoridades mas que se situam nesse mesmo Estado-Membro, o período de cinco anos durante o qual as referidas autoridades podem proceder a uma liquidação adicional não pode ser prolongado.

72 Efectivamente, mesmo que um contribuinte esteja sujeito a uma obrigação idêntica de declarar às autoridades fiscais tanto os seus activos e rendimentos nacionais como os seus activos e rendimentos não nacionais, não é menos certo que, no que respeita aos activos e aos rendimentos que não são objecto de um sistema automático de troca de informações, o risco para um contribuinte de os activos e rendimentos dissimulados às autoridades fiscais do seu Estado-Membro de residência serem descobertos é menor no

caso dos activos e dos rendimentos provenientes de outro Estado-Membro do que no caso dos activos e rendimentos nacionais.

73 Por conseguinte, embora um Estado-Membro preveja um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional mais longo no caso de elementos tributáveis cuja existência as autoridades fiscais desconhecem, não se pode reprovar que limite o âmbito de aplicação deste prazo aos elementos tributáveis que não se encontrem no seu território.

74 A segunda hipótese corresponde a uma situação em que as autoridades fiscais de um Estado-Membro dispõem de indícios sobre os elementos tributáveis situados em outro Estado-Membro que permitem iniciar uma investigação. Nesta hipótese, não pode justificar-se que esse primeiro Estado-Membro aplique um prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional que não se destine especificamente a permitir que as suas autoridades fiscais recorram eficazmente aos mecanismos de assistência mútua entre Estados-Membros e que se inicie logo que os elementos tributáveis em causa se situem em outro Estado-Membro.

75 Com efeito, como sustentam os recorrentes nos processos principais, quando as autoridades fiscais de um Estado-Membro dispõem de indícios que lhes permitem dirigir-se às autoridades competentes de outros Estados-Membros, no uso da faculdade de assistência mútua prevista pela Directiva 77/799 ou da assistência prevista pelos acordos bilaterais, para que estas últimas autoridades lhes comuniquem as informações necessárias para o estabelecimento do montante correcto do imposto, o simples facto de os elementos tributáveis em questão se situarem noutro Estado-Membro não justifica a aplicação geral de um prazo suplementar de caducidade do direito à liquidação adicional, que não depende de forma alguma do período de tempo necessário para recorrer eficazmente a esses mecanismos de assistência mútua.

76 Decorre das considerações precedentes que os artigos 49.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro, quando os activos provenientes de poupança e os rendimentos deles obtidos são dissimulados às autoridades fiscais desse Estado-Membro e estas não dispõem de nenhum indício quanto à sua existência que permita iniciar uma investigação, aplique um prazo de

caducidade do direito à liquidação adicional mais longo quando esses activos são detidos em outro Estado-Membro do que quando são detidos no primeiro Estado-Membro. A este respeito, a circunstância de esse outro Estado-Membro aplicar o segredo bancário não é relevante.

Quanto à terceira questão no processo C-155/08

77 Através da terceira questão no processo C-155/08, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, no caso de os artigos 49.º CE e 56.º CE não se oporem a que um Estado-Membro aplique, em relação aos activos detidos em outro Estado-Membro e aos rendimentos que estes activos geram, um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional mais longo do que o aplicado para os activos e rendimentos provenientes desse mesmo Estado-Membro, esses artigos devem ser interpretados no sentido de que também não se opõem a que a coima imposta pela dissimulação dos activos e dos rendimentos que são objecto da liquidação adicional seja calculada em proporção ao montante liquidado e, portanto, em função de um período mais longo.

78 Na decisão de reenvio, o referido órgão jurisdicional salienta que, tendo em conta a possibilidade que o artigo 67.ºe da AWR concede ao fisco para impor ao contribuinte que, por dolo ou por culpa grave, tenha pago um montante insuficiente de imposto uma coima que pode chegar a 100% do montante do imposto inicialmente não cobrado, o prolongamento do prazo de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de activos ou de rendimentos provenientes do estrangeiro se reflecte no montante das coimas susceptíveis de ser impostas.

79 Segundo o recorrente no processo principal correspondente ao processo C-155/08, mesmo que o direito comunitário não se oponha à aplicação de uma disposição como o artigo 16.º, n.º 4, da AWR, o artigo 56.º CE, em contrapartida, opõe-se à aplicação de uma norma através da qual, pelo facto de se prolongar o prazo de caducidade do direito à liquidação adicional no caso de activos ou rendimentos detidos no estrangeiro, a coima que pode ser imposta em tal caso é mais elevada do que a que pode impor-se no caso de activos e de rendimentos situados no território nacional.

80 Pelo contrário, os Governos neerlandês, belga e italiano consideram que as liberdades de circulação não se opõem a que a coima susceptível de ser imposta no caso de dissimulação de activos ou de rendimentos não nacionais que são objecto de uma liquidação adicional seja calculada proporcionalmente ao montante da liquidação adicional e sobre esse período mais longo.

81 Por sua vez, a Comissão observa que, na medida em que a aplicação do referido prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional não contraria os artigos 49.º CE e 56.º CE, o mesmo acontece com a diferença entre as coimas impostas em virtude da legislação fiscal neerlandesa, consoante os activos ou os rendimentos em questão se situem neste Estado-Membro ou em outro Estado-Membro.

82 A este respeito, importa assinalar, antes de mais, que o artigo 67.ºe, n.º 1, da AWR prevê que, quando uma tributação é feita por um montante mais baixo devido a dolo ou a culpa grave do contribuinte, pode ser imposta uma coima até ao limite de 100% do montante da liquidação adicional, sem distinguir se os activos que a originam são detidos nos Países Baixos ou em outros Estados-Membros.

83 Contrariamente ao que alega o recorrente no processo principal correspondente ao processo C-155/08, a legislação nacional em causa nos processos principais não pode ser comparada com as legislações italiana e francesa em questão, respectivamente, nos processos que deram origem aos acórdãos de 25 de Fevereiro de 1988, Drexl (299/86, Colect., p. 1213), e de 2 de Agosto de 1993, Comissão/França (C-276/91, Colect., p. I-4413), as quais previam um regime de sanções para as infracções em matéria de imposto sobre o valor acrescentado que era mais severo em relação ao imposto devido na importação de outro Estado-Membro do que em relação ao imposto correspondente às transacções realizadas no interior dos Estados-Membros em questão.

84 Efectivamente, no caso da legislação em causa nos processos principais, o risco de que seja imposta a um contribuinte residente nos Países Baixos uma coima mais elevada em relação aos activos e rendimentos situados em outro Estado-Membro do que em relação aos activos e rendimentos nacionais é a mera consequência do facto de que o período que pode ter-se em conta para a determinação da liquidação adicional e,

portanto, para a base de cálculo da coima pode ser mais longo no caso de activos e de rendimentos não nacionais do que no caso de activos e de rendimentos nacionais, na medida em que estes últimos não são abrangidos pelo prazo prolongado de caducidade do direito à liquidação adicional previsto no artigo 16.º, n.º 4, da AWR.

85 Ora, como resulta dos n.os 60 a 73 do presente acórdão, os artigos 49.º CE e 56.º CE não se opõem a que um Estado-Membro aplique um prazo de caducidade do direito à liquidação mais longo no caso de activos detidos noutro Estado-Membro do que no caso de activos detidos no primeiro Estado-Membro, quando se trate de activos e de rendimentos que foram dissimulados às suas autoridades fiscais e a respeito dos quais essas autoridades não dispunham de nenhum indício que permitisse iniciar uma investigação.

86 Por consequência, há que responder à terceira questão que os artigos 49.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, quando um Estado-Membro aplica um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional mais longo no caso de activos detidos em outro Estado-Membro do que no caso de activos detidos nesse primeiro Estado-Membro e que tais activos estrangeiros e os rendimentos que deles se obtêm são dissimulados às autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro, que não dispõem de nenhum indício quanto à sua existência que permita iniciar uma investigação, a coima imposta devido à dissimulação dos referidos activos e rendimentos estrangeiros seja calculada proporcionalmente ao montante da liquidação adicional e sobre esse período mais longo.

Quanto às despesas

87 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **Os artigos 49.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro, quando os activos provenientes de poupança e os rendimentos deles obtidos são dissimulados às autoridades fiscais desse Estado-Membro e estas não dispõem de nenhum indício quanto à sua existência que permita iniciar uma investigação, aplique um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional mais longo quando esses activos são detidos em outro Estado-Membro do que quando são detidos no primeiro Estado-Membro. A este respeito, a circunstância de esse outro Estado-Membro aplicar o segredo bancário não é relevante.**

2) **Os artigos 49.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, quando um Estado-Membro aplica um prazo de caducidade do direito à liquidação adicional mais longo no caso de activos detidos em outro Estado-Membro do que no caso de activos detidos nesse primeiro Estado-Membro e que tais activos estrangeiros e os rendimentos que deles se obtêm são dissimulados às autoridades fiscais do primeiro Estado-Membro, que não dispõem de nenhum indício quanto à sua existência que permita iniciar uma investigação, a coima imposta devido à dissimulação dos referidos activos e rendimentos estrangeiros seja calculada proporcionalmente ao montante da liquidação adicional e sobre esse período mais longo.**

Assinaturas