HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

11 iunie 2009 *

În cauzele conexate C-155/08 și C-157/08,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin deciziile din 21 martie 2008, primite de Curte la 16 aprilie 2008, în procedurile

X (C-155/08),

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

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

* Limba de procedură: olandeza.

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 martie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru X, de J. J. Feenstra și L. C. A. Wijsman, advocaten;

— pentru doamna Passenheim-van Schoot, de M. J. Hamer, advocaat, și de domnii J. A. R. van Eijsden și E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs;

— pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;

— pentru guvernul belgian, de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agent;

— pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistată de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolelor 49 CE și 56 CE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între persoane fizice cu reședința în Țările de Jos, și anume X (cauza C-155/08) și doamna Passenheim-van Schoot (cauza C-157/08), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, în legătură cu recuperările realizate de administrația fiscală olandeză în urma descoperirii unor active deținute în alt stat membru, precum și a unor venituri obținute din astfel de active care fuseseră disimulate.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor care stau la baza Uniunii Europene (JO 1994, C 241, p. 21, și JO 1995, L 1, p. 1, denumită în continuare „Directiva 77/799"), prevede:

„În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care să le permită să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital […]"

4 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/799 prevede:

„În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorității competente a altui stat membru să înainteze informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1). Autoritatea competentă a statului solicitat nu este obligată să răspundă solicitării dacă autoritatea competentă a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informații care puteau fi utilizate, potrivit împrejurărilor, pentru a obține informațiile solicitate fără riscul de a pune în pericol obținerea rezultatului căutat."

5 Articolul 3 din Directiva 77/799 prevede:

„Pentru categoriile de cazuri determinate în procedurile de consultare menționate la articolul 9, autoritățile competente ale statelor membre schimbă periodic informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1) fără solicitare prealabilă.”

6 Articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799, în versiunea aplicabilă faptelor din acțiunea principală în cauza C-155/08, prevede:

„Prezenta directivă nu impune obligația de a se întreprinde cercetări sau de a se furniza informații dacă statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat [de] actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu.”

7 Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64) are drept obiect, potrivit articolului 1 alineatul (1), să permită ca veniturile din economii sub forma plății unor dobânzi efectuate într-un stat membru în folosul unor beneficiari reali, persoane fizice, rezidenți fiscali ai altui stat membru, să fie efectiv impozitate în conformitate cu legislația din cel de al doilea stat membru.

8 În capitolul II, intitulat „Schimbul de informații”, Directiva 2003/48 prevede comunicarea informațiilor de către agentul plătitor al acestor dobânzi autorității competente din statul membru unde își are sediul (articolul 8), precum și schimbul automat de informații între aceasta și autoritatea competentă din statul membru de rezidență al beneficiarului efectiv al dobânzilor menționate (articolul 9).

9 Potrivit articolului 9:

„(1) Autoritatea competentă din statul membru al agentului plătitor comunică autorității competente din statul membru de rezidență al beneficiarului efectiv informațiile prevăzute la articolul 8.

(2) Comunicarea informațiilor are un caracter automat și trebuie să aibă loc cel puțin o dată pe an, în cele șase luni următoare sfârșitului exercițiului fiscal al statului membru unde se află agentul plătitor, pentru toate plățile de dobânzi efectuate în cursul acelui an.

(3) Dispozițiile din Directiva [77/799] se aplică schimbului de informații prevăzut în prezenta directivă, în măsura în care dispozițiile din prezenta directivă nu derogă de la acestea. Totuși, articolul 8 din Directiva [77/799] nu se aplică informațiilor care trebuie furnizate în cadrul prezentului capitol."

10 Articolul 10 alineatul (1) din Directiva 2003/48, care figurează în capitolul III din aceasta, intitulat „Dispoziții tranzitorii", prevede că, în cursul unei perioade de tranziție, Regatul Belgiei, Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Austria nu sunt obligate să aplice dispozițiile capitolului II din această directivă.

Reglementarea olandeză

11 Articolul 16 din Codul fiscal (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, denumit în continuare „AWR") prevede:

„1. În cazul în care un fapt face să se presupună că nu a avut loc o impozitare sau că aceasta s-a realizat într-un cuantum mai redus, […] inspectorul poate recupera impozitul neperceput […]

[…]

3. Dreptul de a emite o decizie de recuperare expiră după o perioadă de 5 ani începând de la data naşterii datoriei privind impozitul. […]

4. În cazul în care un element impozabil, deţinut sau apărut în străinătate, a fost impozitat prea puţin, dreptul de a efectua recuperarea expiră, prin derogare de la alineatul 3 prima teză, după o perioadă de 12 ani de la data naşterii datoriei privind impozitul."

12 Articolul 67e alineatele 1 şi 2 din AWR prevede:

„1. În cazul în care, pentru un impozit recuperat pe baza unei estimări iniţiale, faptul că decizia de impunere a fost emisă pentru un cuantum prea redus sau că, în alt mod, a fost perceput un impozit prea redus este imputabil intenţiei deliberate sau erorii grave a contribuabilului, acest fapt constituie un delict pentru care inspectorul poate aplica

acestuia, simultan cu emiterea deciziei de recuperare, o amendă de până la 100 % din baza de calcul a amenzii, astfel cum este determinată aceasta la alineatul 2.

2. Baza de calcul a amenzii este constituită […] din cuantumul din decizia de recuperare […]”

13 Decizia secretarului de stat pentru finanțe nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 privind reglementarea în legătură cu asistența reciprocă internațională în materie de percepere a impozitelor (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) din 24 mai 2002 (denumită în continuare „decizia adoptată de Staatssecretaris van Financiën”) cuprinde orientările privind punerea în aplicare a Directivei 77/799.

14 Potrivit punctului 4.1 din această decizie, intitulat „Condiții de introducere a unei cereri în străinătate”:

„O cerere de informații se poate referi la organisme sau la persoane fizice și poate fi formulată de îndată ce informațiile sunt susceptibile să permită stabilirea corectă a cuantumului datoriei fiscale (articolul 1 din Directiva [77/799]) sau dacă informațiile sunt necesare pentru a pune în aplicare dispozițiile convențiilor fiscale bilaterale în cauză și/sau pentru aplicarea legislației fiscale olandeze (a se vedea diferitele articole privind cererile de informații din convențiile fiscale bilaterale). Cererea trebuie să se refere la cazuri individuale. Nu poate fi vorba despre o «excursie de pescuit». Înainte de a putea formula o cerere de informații din străinătate, trebuie să fi fost epuizate motivele proprii uzuale de a obține datele (principiul epuizării).”

15 Punctul 5.2 din decizia adoptată de Staatssecretaris van Financiën este intitulat „Schimb automat de informații”. Punctul 5.2.1, intitulat „Temei juridic”, prevede:

„Schimbul automat de informații este menționat explicit la articolul 3 din Directiva [77/799] și la articolul 6 din Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală [adoptată la Strasbourg la 25 ianuarie 1988]. Din comentariul convenției model a [Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE)] din 1977 reiese că dispozițiile privind schimburile de informații privesc în special schimbul automat de astfel de informații.

Schimbul automat de informații este pus în aplicare prin intermediul unor acorduri între părțile la convenție. Aceste acorduri privesc categoriile de informații care vor fi schimbate, precum și condițiile și modul în care se va derula schimbul.

Aceste acorduri vor face obiectul unor înțelegeri (sau memorandumuri de înțelegeri). În Țările de Jos, aceste înțelegeri vor fi publicate în Staatscourant […]

Țările de Jos au încheiat un anumit număr de convenții specifice privind schimbul automat de informații. […]”

16 La 16 octombrie 1997, Regatul Țărilor de Jos și Republica Federală Germania au încheiat o înțelegere privind schimbul de informații în materie fiscală (nr. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nr. 235). Această înțelegere nu prevede schimburi automate sau spontane de date în ceea ce privește dobânzile sau activele provenind din economii. Regatul Țărilor de Jos nu a încheiat nicio convenție privind schimbul de informații în materie fiscală cu Marele Ducat al Luxemburgului.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-155/08

17 Prin scrisoarea din 27 octombrie 2000, Inspectoratul Fiscal Special din Regatul Belgiei a furnizat în mod spontan informații administrației fiscale olandeze cu privire la conturile financiare deschise la Kredietbank Luxembourg (denumită în continuare „KB-Lux"), bancă cu sediul în Luxemburg, în numele unor persoane cu reședința în Țările de Jos.

18 Întrucât examinarea acestor informații a condus la prezumția că X era titularul unui astfel de cont, inspectorul van de Belastingdienst [inspectorul administrației fiscale olandeze (denumit în continuare „inspectorul")] i-a solicitat precizări în această privință. În urma unui schimb de corespondență între inspector și avocatul lui X, acesta din urmă a declarat, într-o scrisoare din 8 mai 2002, că fusese titularul unui cont bancar deschis la KB-Lux din anul 1993. Prin scrisoarea din 23 august 2002, X a comunicat informații mai precise, în special cu privire la situația acestui cont în cursul perioadei în cauză.

19 La 12 noiembrie 2002, lui X i-a fost notificată o decizie de recuperare cu titlu de taxă pe capital pentru exercițiul fiscal 1998 cuprinzând corecții privind, pe de o parte, impozitul pe venit și cotizațiile la regimul de asigurări sociale pentru exercițiile 1993-2000 și, pe de altă parte, taxa pe capital pentru exercițiile 1994-2001. Acestuia i-a fost aplicată, de asemenea, o amendă egală cu 50 % din cuantumurile care fac obiectul recuperării.

20 Întrucât reclamația împotriva acestui aviz a fost respinsă, X a introdus o acțiune la Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), susținând, printre altele, că termenul de recuperare de 12 ani prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR în privința unor elemente impozabile deținute în străinătate este contrar dreptului comunitar.

21 Prin decizia din 18 ianuarie 2006, această instanță a declarat acțiunea neîntemeiată, dar, întrucât constatase o depășire a termenului rezonabil, a anulat decizia inspectorului și a redus cuantumul recuperării.

22 X a formulat recurs împotriva acestei decizii la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă din Țările de Jos), care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 49 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun faptului ca un stat membru, în cazul disimulării față de administrația financiară a acelui stat membru a anumitor (venituri din) economii bancare străine, să aplice o dispoziție legală care, în vederea compensării lipsei posibilităților efective de control cu privire la economiile străine, prevede un termen de recuperare de 12 ani, în timp ce pentru (veniturile din) activele bancare care se găsesc pe teritoriul național, pentru care există posibilități de control eficient, se aplică un termen de 5 ani?

2) Faptul că activele se situează într-un stat membru în care se respectă secretul bancar are vreun efect asupra răspunsului la prima întrebare?

3) În situația unui răspuns pozitiv la prima întrebare, articolele 49 CE și 56 CE nu se opun nici faptului ca amenda aplicată pentru disimularea veniturilor sau a patrimoniului pentru care s-au recuperat ulterior impozite să fie stabilită în raport cu valoarea recuperată, calculată pentru această perioadă mai îndelungată?”

Cauza C-157/08

23 După decesul soțului său, doamna Passenheim-van Schoot a comunicat, din proprie inițiativă, la 10 ianuarie 2003, administrației fiscale olandeze toate informațiile privind activele administrate într-o bancă cu sediul în Germania și care au aparținut acesteia și soțului său decedat. Aceste active nu fuseseră menționate niciodată până atunci în declarațiile lor fiscale privind impozitul pe venit și prima de asigurări sociale, precum și taxa pe capital.

24 La solicitarea doamnei Passenheim-van Schoot, inspectorul i-a acordat beneficiul regimului numit „aranjamentul pentru recunoașterea faptei", astfel încât nu i-a aplicat nicio amendă. La 13 mai 2005, acesta i-a notificat totuși decizii de recuperare privind, pe de o parte, impozitul pe venit și cotizațiile la regimul de asigurări sociale pentru exercițiile 1993-1996 și, pe de altă parte, taxa pe capital pentru exercițiile 1994-1997, precum și decizii conexe privind dobânzile.

25 Doamna Passenheim-van Schoot a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Rechtbank te Arnhem (Tribunalul din Arnhem), susținând printre altele că termenul de recuperare de 12 ani prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR pentru elemente impozabile deținute în străinătate este contrar dreptului comunitar.

26 În urma respingerii acestei acțiuni, doamna Passenheim-van Schoot a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden, care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții o întrebare preliminară identică cu prima întrebare adresată în cauza C-155/08.

27 Prin Ordonanța președintelui Curții din 26 mai 2007, cauzele C-155/08 și C-157/08 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare din cauza C-155/08 și cu privire la întrebarea din cauza C-157/08

28 Prin prima și a doua întrebare adresate în cauza C-155/08 și prin întrebarea adresată în cauza C-157/08, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că acestea se opun legislației unui stat membru potrivit căreia, în cazul disimulării față de autoritățile fiscale a activelor rezultate din economii și/sau a veniturilor obținute din asemenea active, termenul de recuperare este de 5 ani atunci când activele menționate sunt deținute în acest stat membru, dar este extins la 12 ani atunci când acestea sunt deținute în alt stat membru. Instanța de trimitere se întreabă cu privire la eventualul impact în această privință a împrejurării că legislația acestui alt stat membru prevede secretul bancar.

Cu privire la existența unei restricții privind libertățile de circulație

29 Potrivit reclamanților din acțiunea principală și Comisiei Comunităților Europene, o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală restrânge atât libera circulație a capitalurilor, cât și libera prestare a serviciilor. Astfel, aceasta ar face mai puțin atractiv pentru un contribuabil cu reședința în Țările de Jos faptul de a transfera active rezultate din economii către un alt stat membru și de a le menține acolo. Ar fi de asemenea mai puțin atrăgător pentru o persoană stabilită în afara Țărilor de Jos să colecteze active de la rezidenți ai acestui stat membru și să furnizeze servicii unor astfel de rezidenți.

30 În schimb, guvernele olandez și belgian consideră că această reglementare nu constituie o restricție nici cu privire la libera prestare a serviciilor, nici cu privire la libera circulație a capitalurilor. Astfel, articolul 16 alineatul 4 din AWR s-ar aplica indiferent de naționalitatea și de locul în care se află reședința contribuabilului. În ceea ce privește un contribuabil care declară administrației fiscale activele sale rezultate din economii și veniturile pe care le obține, această dispoziție nu ar mai reprezenta un obstacol în calea menținerii acestor active în alt stat membru. Chiar și în cazul în care astfel de active sunt

disimulate față de autoritățile fiscale, aplicarea unui termen de recuperare prelungit nu ar putea avea niciun efect de descurajare în ceea ce privește menținerea lor în alt stat membru, dat fiind că, într-un asemenea caz, autoritățile respective nu ar dispune de nicio posibilitate reală de a obține informații în legătură cu aceste active.

31 Guvernul olandez adaugă faptul că aplicarea unui termen de recuperare prelungit nu introduce nicio discriminare în privința securității juridice în legătură cu active deținute în străinătate în raport cu cele deținute în Țările de Jos, în măsura în care, într-un caz sau altul, securitatea juridică ar putea și ar trebui să fie asigurată înainte de toate prin declararea activelor respective și a veniturilor pe care le produc. La rândul său, guvernul belgian susține că articolul 16 alineatul 4 din AWR nu poate fi considerat discriminatoriu, în sensul că acei contribuabili care dețin active în bănci cu sediul în Țările de Jos fac obiectul unei declarații automate a datelor lor bancare la administrația fiscală a acestui stat membru, ceea ce face imposibilă orice disimulare a respectivelor active, în timp ce contribuabilii care și-au plasat economiile în alte state membre nu pot face obiectul decât al unui schimb de informații cu caracter limitat.

32 În această privință, trebuie amintit că articolul 49 CE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între statele membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii care are un caracter pur intern în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 28 aprilie 1998, Safir, C-118/96, Rec., p. I-1897, punctul 23, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 23, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctul 81).

33 În plus, constituie restricții privind circulația capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, printre altele, măsurile impuse de un stat membru care sunt de natură să descurajeze rezidenții săi să contracteze împrumuturi sau să realizeze investiții în alte state membre (a se vedea în special Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 18).

34 În prezenta cauză, reiese din articolul 16 alineatele 3 și 4 din AWR că, atunci când nu a avut loc o impozitare sau nu a avut loc decât în limita unui cuantum prea redus, autoritățile fiscale olandeze pot recupera impozitul în termen de 5 ani în cazul activelor și al veniturilor provenind din Țările de Jos, și de 12 ani în cazul activelor sau al veniturilor din străinătate.

35 Cu toate că, prin supunerea competenței de impozitare a autorităților fiscale unui termen de recuperare maximal, legislația olandeză a dorit astfel să acorde contribuabililor care au reședința în Țările de Jos o securitate juridică în ceea ce privește obligațiile lor fiscale, aceasta nu este atinsă, în ceea ce privește activele și veniturile care provin din alt stat membru, decât după 12 ani, în loc de 5 ani.

36 Această diferență de tratament în funcție de situația activelor rezultate din economii nu dispare din cauza faptului, subliniat de guvernele olandez și belgian, că un contribuabil este întotdeauna în măsură să declare la fisc activele pe care le deține în străinătate, precum și veniturile pe care le obține din acestea.

37 Astfel, este suficient să se arate că, în ceea ce privește activele sau veniturile naționale, astfel cum a admis guvernul olandez în cadrul ședinței, termenul de recuperare nu este prelungit în caz de disimulare față de fisc. Situația este aceeași în cazul în care active sau venituri naționale care nu sunt deținute într-un cont bancar sau nu provin dintr-un astfel de cont și care nu fac, așadar, obiectul unei obligații de informare a fiscului, nu i-au fost declarate. Rezultă că, în cazul în care un contribuabil nu declară la fisc astfel de active sau venituri naționale, acesta obține deja după 5 ani certitudinea că nu vor mai face obiectul unei impuneri, în timp ce, în cazul nedeclarării activelor sau a veniturilor provenind dintr-un alt stat membru, o astfel de certitudine nu există decât după 12 ani.

38 În plus, atunci când recuperarea impozitului este însoțită de o amendă, aceasta este calculată în funcție de cuantumul recuperării și, prin urmare, în funcție de perioada vizată de aceasta, ceea ce înseamnă că, în cazul aplicării termenului de recuperare prelungit prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR, contribuabilul este expus riscului de a-i fi aplicată o amendă calculată pe baza unei recuperări privind o perioadă

mai lungă decât perioada care poate fi luată în considerare într-o situație în care elementele impozabile care fac obiectul recuperării sunt deținute sau au apărut în Țările de Jos.

39 Din aceste motive, aplicarea în privința contribuabililor care au reședința în Țările de Jos a unui termen de recuperare prelungit în ceea ce privește activele deținute în afara acestui stat membru și veniturile obținute din acestea este de natură să facă mai puțin atractiv pentru acești contribuabili transferul activelor către un alt stat membru pentru a beneficia de serviciile financiare oferite acolo decât să dețină activele respective și să obțină servicii financiare în Țările de Jos.

40 Rezultă că o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o restricție atât cu privire la libera prestare a serviciilor, cât și cu privire la libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolele 49 CE și, respectiv, 56 CE.

Cu privire la justificarea restricției privind libertățile de circulație

41 Potrivit guvernelor olandez, belgian și italian, articolul 16 alineatul 4 din AWR este justificat de necesitatea de a păstra eficacitatea controalelor fiscale, precum și, potrivit guvernului olandez, de lupta împotriva fraudei fiscale.

42 Guvernele menționate observă, în primul rând, că aplicarea unui termen de recuperare prelungit în ceea ce privește activele deținute de rezidenții unui stat membru în afara acestuia și veniturile pe care aceștia le obțin din active se explică prin lipsa unei posibilități reale pentru administrația fiscală din acest stat membru de a obține informații privind activele și veniturile provenind din alt stat membru. Guvernele subliniază în această privință că, în considerentul (5) al Directivei 2003/48, legiuitorul comunitar a recunoscut că „[î]n absența coordonării regimurilor naționale privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plății unor dobânzi, în special în ceea ce

privește tratamentul dobânzilor percepute de nerezidenți, rezidenții statelor membre au de multe ori posibilitatea, în momentul de față, să evite orice formă de impozitare a dobânzilor percepute în alt stat membru decât cel în care își au domiciliul".

43 Într-un asemenea context, termenul de recuperare prelungit ar permite, în cazul descoperirii de active deținute în alte state membre, să fie puse pe poziție de egalitate impozitarea unor astfel de active, precum și a veniturilor pe care le generează și cea a activelor și a veniturilor naționale. Astfel, în acțiunile principale, în lipsa unui termen de recuperare prelungit, activele și veniturile respective nu ar fi putut face obiectul unei impozitări un anumit număr de ani. Aplicarea unui termen de recuperare prelungit ar compensa de asemenea intervalul de timp cerut pentru a obține informații prin intermediul asistenței reciproce dintre statele membre.

44 În al doilea rând, termenul de recuperare prelungit ar trebui să fie considerat ca fiind necesar în cadrul luptei împotriva fraudei fiscale. În această privință, guvernul olandez susține că articolul 16 alineatul 4 din AWR nu se aplică decât dacă activele străine au fost disimulate față de fisc, iar acesta nu are niciun element de pornire concret pentru a declanșa el însuși o anchetă, respectiv numai în cazurile de fraudă sau de evaziune fiscală.

45 În această privință, Curtea a hotărât deja că reprezintă motive imperative de interes general de natură să justifice o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de Tratatul CE necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 55), precum și lupta împotriva fraudei fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 81).

46 În legătură cu circulația capitalurilor, articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE prevede în plus că articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a adopta toate

măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal.

47 Totuși, pentru ca o măsură restrictivă să poată fi justificată, aceasta trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 28).

48 În acest cadru, reclamanții din acțiunile principale observă, în primul rând, că reglementarea națională în cauză în acțiunea principală nu este aptă să atingă obiectivele urmărite, din moment ce extinderea termenului de recuperare nu crește în sine competențele de control ale autorităților fiscale ale unui stat membru în privința unor elemente impozabile deținute în alt stat membru. Aceasta ar fi situația în special în cazul în care acest alt stat membru aplică secretul bancar.

49 În această privință, trebuie arătat că, deși extinderea unui termen de recuperare nu întărește, în sine, competențele de investigare de care dispun autoritățile fiscale ale unui stat membru, aceasta permite totuși autorităților respective, în cazul descoperirii unor elemente impozabile deținute în alt stat membru și despre care acestea nu aveau cunoștință, să declanșeze o anchetă și, în cazul în care se dovedește că aceste elemente nu au fost supuse impozitului sau au fost impozitate prea puțin, să emită o decizie de recuperare.

50 Astfel cum este demonstrat de faptele din acțiunea principală din cauza C-155/08, situația este identică atunci când autoritățile fiscale ale unui stat membru sunt informate despre existența unor elemente impozabile deținute în alt stat membru care aplică secretul bancar.

51 În plus, aplicarea de către un stat membru a unui termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile deținute sau apărute în alt stat membru poate descuraja contribuabilii care dețin astfel de active să disimuleze față de administrația

financiară aceste active sau veniturile pe care le obțin din acestea, cu scopul de a nu se expune ulterior unei recuperări, precum și, dacă este cazul, unei amenzi, determinate, și una, și cealaltă, pe baza unei perioade care poate ajunge până la 12 ani.

52 Trebuie astfel să se admită că o reglementare precum articolul 16 alineatul 4 din AWR contribuie la asigurarea eficacității controalelor fiscale și la lupta împotriva fraudei fiscale.

53 Cu toate acestea, mai trebuie apreciat dacă, astfel cum susțin, în al doilea rând, reclamanții din acțiunile principale, o asemenea reglementare depășește ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective.

54 Astfel, potrivit reclamanților din acțiunile principale, articolul 16 alineatul 4 din AWR nu ține cont de posibilitatea de care dispun statele membre, în temeiul articolelor 1-3 din Directiva 77/799, de a obține de la un alt stat membru toate informațiile necesare pentru a stabili cuantumul exact al impozitului. Acestea subliniază, în această privință, posibilitatea prevăzută la articolul 3 de a institui un schimb automat de informații. Faptul că un stat membru nu recurge la aceste posibilități de schimb de informații ar ține de propria voință și nu ar putea în niciun caz să fie opus contribuabilului.

55 În plus, dispoziția națională în cauză în acțiunea principală ar fi disproporționată în sensul că aceasta nu ar distinge după cum Regatul Țărilor de Jos a încheiat un acord de schimb de informații cu statul din care provin elementele impozabile sau că acest alt stat aplică secretul bancar, nici măcar după cum este vorba despre un alt stat membru sau despre un stat terț. Cu privire la acest punct, reclamanții din acțiunile principale precizează că punerea în aplicare a unui acord de schimb de informații nu necesită, în mod normal, un termen suplimentar de 7 ani, astfel cum este prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR. Reclamanții susțin că acest termen a fost determinat, într-un mod mai degrabă arbitrar, prin referire la termenul în care trebuie declanșate urmăririle penale în cazul delictului de fraudă, chiar dacă, în dreptul penal olandez, acest termen de urmărire este identic în situațiile naționale și în situațiile transnaționale.

56 În schimb, potrivit guvernelor statelor membre care au depus observații, aplicarea de către un stat membru a unui termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile provenind din alt stat membru este necesară pentru a remedia lipsa unei posibilități reale a administrației fiscale din primul stat membru de a obține informații cu privire la activele deținute în cel de al doilea stat.

57 În legătură cu eventuala recurgere la asistența reciprocă între statele membre, aceste guverne observă că o cerere de informații nu poate fi formulată de către un stat membru în temeiul articolului 2 din Directiva 77/799 decât într-un caz precis în care acest stat dispune deja de elemente de plecare suficiente. În plus, în cazul în care celălalt stat membru aplică secretul bancar, articolul 8 din această directivă s-ar opune comunicării informațiilor protejate în acest mod. În sfârșit, în materia veniturilor din economii, nu ar exista nicio convenție bilaterală care să permită comunicarea automată a informațiilor precum cea prevăzută la articolul 3 din directiva menționată.

58 În această privință, trebuie observat că, potrivit articolului 16 alineatul 4 din AWR, termenul de recuperare este extins de la 5 ani la 12 ani indiferent de faptul dacă, într-un caz concret de aplicare, Regatul Țărilor de Jos dispune de mijloace pentru a obține informațiile necesare din partea statului membru în care sunt deținute elementele impozabile, fie prin intermediul asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799, fie printr-un schimb de informații realizat în temeiul unei convenții bilaterale încheiate cu acest din urmă stat membru. În plus, termenul de recuperare prelungit se aplică de asemenea într-un caz în care, din cauza aplicării în acest alt stat membru a secretului bancar, o cerere de comunicare a datelor bancare nu ar putea fi admisă.

59 Rezultă că, în cadrul unei reglementări precum cea în cauză în acțiunea principală, termenul suplimentar oferit autorităților fiscale ale statului membru vizat pentru a proceda la o recuperare privind elemente impozabile deținute sau apărute în alt stat membru nu corespunde în mod necesar celui de care au nevoie autoritățile menționate pentru a verifica anumite informații cu acest stat membru prin recurgerea la asistența reciprocă prevăzută de Directiva 77/799 sau la sistemul de schimb de informații înființat printr-o convenție bilaterală.

60 Cu toate acestea, nu rezultă totuși că, în mod general, extinderea perioadei în care aceste autorități pot emite o decizie de recuperare în cazul activelor sau al veniturilor provenind din alt stat membru este disproporționată în raport cu obiectivul de a garanta respectarea dispozițiilor fiscale naționale.

61 În această privință, trebuie subliniat că, fără a aduce atingere dispozițiilor comunitare de armonizare eventual aplicabile, nu se poate impune unui stat membru să adapteze reglementarea sa în materia controalelor fiscale în funcție de situația specifică care prevalează în fiecare alt stat membru sau stat terț.

62 Pentru a aprecia dacă o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale și pentru a lupta împotriva fraudei fiscale, trebuie să se distingă două situații.

63 Primul caz corespunde unei situații în care elemente care sunt impozabile într-un stat membru și se situează în alt stat membru au fost disimulate față de autoritățile fiscale din primul stat membru, iar acestea nu dispun de niciun indiciu în privința existenței elementelor respective care să permită să fie declanșată o anchetă. În această ipoteză, acest prim stat membru se găsește în imposibilitatea de a se adresa autorităților competente din celălalt stat membru pentru ca acestea din urmă să îi comunice informațiile necesare pentru a stabili în mod corect cuantumul impozitului.

64 Din moment ce articolul 2 din Directiva 77/799 nu permite autorităților unui stat membru să contacteze autoritățile competente din alt stat membru decât într-un caz precis, autoritățile fiscale din primul stat membru care nu dispun de niciun indiciu privind existența unor elemente impozabile situate în acest alt stat membru nu sunt în măsură să efectueze o anchetă decât dacă acestora le sunt comunicate în prealabil informații cu privire la existența acestor elemente fie de către celălalt stat membru, în

special printr-un sistem automat de schimb de informații precum cel instituit prin articolul 9 din Directiva 2003/48, fie de contribuabilul însuși sau de către persoane terțe.

65 În mod contrar celor susținute de doamna Passenheim-van Schoot, faptul că un stat membru, pentru a obține datele bancare privind contribuabilii săi, nu a recurs la posibilitatea de schimb automat de informații prevăzută la articolul 3 din Directiva 77/799 nu este suficient în sine pentru a lipsi acest stat membru de dreptul de a aplica în privința acestor contribuabili un termen de recuperare diferit după cum activele lor rezultate din economii sunt deținute în acest stat membru sau în alt stat membru. Astfel, lăsând statelor membre sarcina de a înființa un mecanism de schimb regulat și automat de informații pentru categoriile de cazuri pe care trebuie să le determine în cadrul procedurii de consultare prevăzute la articolul 9 din aceeași directivă, articolul 3 nu face decât să prevadă posibilitatea ca un stat membru să contacteze alte state membre pentru a înființa un astfel de mecanism, a cărui realizare depinde, așadar, de decizia acestor alte state membre.

66 În cazul în care elemente impozabile situate într-un stat membru au fost disimulate față de autoritățile fiscale din alt stat membru și acestea nu dispuneau de niciun indiciu în ceea ce privește existența lor care să permită inițierea unei anchete, problema dacă aplicarea de către acest din urmă stat membru a unui termen de recuperare prelungit constituie un mijloc proporțional în raport cu obiectivul de a garanta respectarea dispozițiilor fiscale nu depinde, așadar, în niciun mod de aspectul dacă acest termen corespunde intervalului de timp necesar pentru a obține informații de la statul membru în care sunt deținute aceste elemente impozabile.

67 Din moment ce, într-un asemenea caz, în lipsa unui element care să permită inițierea unei anchete, recurgerea la un mecanism de schimb de informații este exclusă, faptul de a acorda autorităților fiscale dintr-un stat membru un termen mai lung pentru a stabili impozitul atunci când este vorba despre elemente impozabile situate în alt stat membru trebuie să fie considerat ca urmărind nu să ofere, pentru autoritățile respective, timpul necesar pentru a obține de la acest alt stat membru informații privind elemente impozabile care sunt situate pe teritoriul său, ci numai să prevadă o perioadă mai lungă în cursul căreia o eventuală descoperire a acestor elemente impozabile poate încă să dea naștere unei recuperări în măsura în care ancheta inițiată în urma unei astfel de descoperiri poate conduce la această recuperare înainte de expirarea perioadei respective.

68 Pe de altă parte, din moment ce aplicarea de către un stat membru a unui termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile situate în alt stat membru și în legătură cu care autoritățile fiscale din primul stat membru nu dispuneau de niciun indiciu nu depinde de posibilitatea acestor autorități de a obține informații din acest alt stat membru, nu este relevant nici să se știe dacă acest din urmă stat aplică secretul bancar.

69 În ceea ce privește argumentul potrivit căruia termenul de recuperare prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR ar fi fost stabilit în mod arbitrar la 12 ani, trebuie să se constate că, în măsura în care un astfel de termen este prelungit în cazul disimulării față de fisc a unor elemente impozabile, alegerea unui stat membru de a limita acest termen în timp și de a determina această limită în funcție de termenul aplicabil pentru urmăririle penale în cazul delictului de fraudă fiscală nu pare a fi disproporționată.

70 În aceste împrejurări, faptul de a supune elemente impozabile disimulate față de fisc unui termen de recuperare prelungit de 12 ani nu depășește ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale și pentru a lupta împotriva fraudei fiscale.

71 În sfârșit, nu se poate opune unui stat membru care aplică un termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile situate în alt stat membru și în legătură cu care autoritățile fiscale din primul stat membru nu aveau cunoștință faptul că, în cazul descoperirii unor elemente impozabile care erau de asemenea disimulate față de aceste autorități, dar se situează în același stat membru, perioada de 5 ani în care autoritățile respective pot proceda la o recuperare nu poate fi prelungită.

72 Astfel, chiar dacă un contribuabil este supus unei obligații identice de declarare față de autoritățile fiscale atât pentru activele sale și pentru veniturile naționale, cât și pentru activele și veniturile nenaționale, nu este mai puțin adevărat că, în ceea ce privește active și venituri care nu fac obiectul unui sistem automat de schimb de informații, riscul pentru un contribuabil ca activele și veniturile disimulate față de autoritățile fiscale din

statul său membru de reședință să fie dezvăluite este mai mic în cazul activelor și al veniturilor provenind dintr-un alt stat membru decât în cazul activelor și al veniturilor naționale.

73 Prin urmare, în măsura în care un stat membru prevede un termen de recuperare mai lung în cazul unor elemente impozabile despre care autoritățile fiscale nu aveau cunoștință, nu i se poate reproșa faptul că a limitat domeniul de aplicare a acestui termen la elementele impozabile care nu se situează pe teritoriul său.

74 Al doilea caz corespunde unei situații în care autoritățile fiscale dintr-un stat membru dispun de indicii privind elemente impozabile situate în alt stat membru care permit să se inițieze o anchetă. În această ipoteză, nu poate fi justificată aplicarea de către acest prim stat membru a unui termen de recuperare prelungit care nu ar urmări în mod specific să permită autorităților fiscale ale acestui stat membru să recurgă în mod util la mecanisme de asistență reciprocă între statele membre și care s-ar declanșa atunci când elementele impozabile în cauză s-ar situa în alt stat membru.

75 Într-adevăr, astfel cum susțin reclamanții din acțiunile principale, atunci când autoritățile fiscale dintr-un stat membru ar dispune de indicii care le-ar permite să se adreseze autorităților competente din alte state membre, fie prin intermediul asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799, fie prin al celei prevăzute de convenții bilaterale, pentru ca aceste din urmă autorități să le comunice informațiile necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului, simplul fapt că elementele impozabile în cauză se situează în alt stat membru nu justifică aplicarea generală a unui termen de recuperare suplimentar care nu depinde în niciun mod de intervalul de timp necesar pentru a recurge în mod util la aceste mecanisme de asistență reciprocă.

76 Rezultă din toate cele ce precedă că articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun aplicării de către un stat membru, în cazul în care active rezultate din economii și venituri obținute din aceste active sunt disimulate față de autoritățile fiscale ale acestui stat membru și în cazul în care acestea nu dispun de niciun indiciu în ceea ce privește existența lor care să permită inițierea unei anchete, a unui

termen de recuperare mai lung atunci când aceste active sunt deținute în alt stat membru decât atunci când acestea sunt deținute în primul stat membru. Împrejurarea că acest alt stat membru aplică secretul bancar nu este relevantă în această privință.

Cu privire la a treia întrebare din cauza C-155/08

77 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în cazul în care articolele 49 CE și 56 CE nu se opun aplicării de către un stat membru, pentru activele deținute într-un alt stat membru și pentru veniturile obținute din acestea, a unui termen de recuperare mai lung decât cel aplicat pentru activele și veniturile provenind din același stat membru, dacă aceste articole trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun nici ca amenda aplicată pentru disimularea activelor și a veniturilor care fac obiectul recuperării să fie calculată proporțional cu cuantumul recuperat și, prin urmare, în funcție de o perioadă mai lungă.

78 În decizia de trimitere, instanța menționată precizează că, ținând seama de posibilitatea pe care articolul 67e din AWR o dă administrației fiscale să aplice contribuabilului care a plătit în mod intenționat sau în urma unei erori grave un cuantum insuficient al impozitului o amendă în valoare de până la 100 % din cuantumul impozitului neperceput inițial, prelungirea termenului de recuperare în cazul activelor sau al veniturilor care provin din străinătate se reflectă în cuantumul amenzilor susceptibile să fie aplicate.

79 Potrivit reclamantului din acțiunea principală în cauza C-155/08, chiar dacă dreptul comunitar nu se opune aplicării unei reglementări precum articolul 16 alineatul 4 din AWR, articolul 56 CE se opune, în schimb, aplicării unei reguli potrivit căreia, ca urmare a prelungirii termenului de recuperare în cazul activelor sau al veniturilor provenind din străinătate, amenda care poate fi aplicată într-un astfel de caz este mai ridicată decât cea care poate fi aplicată în cazul activelor și al veniturilor situate pe teritoriul național.

80 În schimb, guvernele olandez, belgian și italian consideră că libertățile de circulație nu se opun ca amenda susceptibilă să fie aplicată în cazul disimulării activelor sau a veniturilor nenaționale care fac obiectul unei recuperări să fie calculată în mod proporțional cu cuantumul recuperării și pentru această perioadă mai îndelungată.

81 În ceea ce o privește, Comisia observă că, în măsura în care aplicarea respectivului termen de recuperare prelungit nu este contrară articolelor 49 CE și 56 CE, acest lucru este valabil și pentru diferența dintre amenzile aplicate în temeiul legislației fiscale olandeze după cum activele sau veniturile în cauză sunt situate în acest stat membru sau în alt stat membru.

82 În această privință, trebuie amintit, mai întâi, că articolul 67e alineatul 1 din AWR prevede că, în cazul în care un impozit este stabilit la un nivel prea redus din cauza intenției deliberate sau a unei erori grave a contribuabilului, poate fi aplicată o amendă de până la 100 % din cuantumul recuperării, fără a distinge după cum activele aflate la originea acesteia sunt deținute în Țările de Jos sau în alte state membre.

83 În mod contrar celor susținute de reclamantul din acțiunea principală în cauza C-155/08, reglementarea națională în cauză în acțiunea principală nu este, așadar, comparabilă cu reglementările italiene și franceze din cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 25 februarie 1988, Drexl (299/86, Rec., p. 1213), și, respectiv, Hotărârea din 2 august 1993, Comisia/Franța (C-276/91, Rec., p. I-4413), care prevedeau un regim de sancțiuni pentru infracțiunile în materia taxei pe valoarea adăugată care era mai sever în ceea ce privește taxa datorată la importul din alt stat membru decât în ceea ce privește taxa aferentă operațiunilor realizate în interiorul statelor membre în cauză.

84 În cazul reglementării în cauză în acțiunea principală, într-adevăr, riscul ca unui contribuabil care are reședința în Țările de Jos să i se aplice o amendă mai ridicată în raport cu activele și veniturile situate în alt stat membru decât dacă este vorba despre active și venituri naționale nu este decât consecința faptului că perioada care poate fi luată în considerare pentru determinarea recuperării și, prin urmare, a bazei de calcul a

amenzii este susceptibilă să fie mai lungă în cazul activelor și al veniturilor nenaționale decât în cazul activelor și al veniturilor naționale, în măsura în care acestea din urmă nu sunt vizate de termenul de recuperare prelungit prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din AWR.

85 Or, astfel cum rezultă de la punctele 60-73 din prezenta hotărâre, articolele 49 CE și 56 CE nu se opun aplicării de către un stat membru a unui termen de recuperare mai lung în cazul activelor deținute în alt stat membru decât în cazul activelor deținute în primul stat membru atunci când este vorba despre active și venituri care au fost disimulate față de autoritățile fiscale din acest stat și în legătură cu care aceste autorități nu dispuneau de niciun indiciu privind existența care să permită inițierea unei anchete.

86 Trebuie, așadar, să se răspundă la a treia întrebare că articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun ca, atunci când un stat membru aplică un termen de recuperare mai lung în cazul activelor deținute în alt stat membru decât în cazul activelor deținute în acest prim stat membru și când aceste active străine, precum și veniturile obținute din acestea erau disimulate față de autoritățile fiscale din primul stat membru care nu dispuneau de niciun indiciu în privința existenței lor care să permită inițierea unei anchete, amenda aplicată pentru disimularea activelor și veniturilor străine respective să fie calculată proporțional cu cuantumul recuperării și pentru această perioadă mai îndelungată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

87 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun aplicării de către un stat membru, în cazul în care active rezultate din economii și venituri obținute din aceste active sunt disimulate față de autoritățile fiscale ale acestui stat membru și în cazul în care aceste autorități nu dispun de niciun indiciu în ceea ce privește existența lor care să permită inițierea unei anchete, a unui termen de recuperare mai lung atunci când aceste active sunt deținute în alt stat membru decât atunci când acestea sunt deținute în primul stat membru. Împrejurarea că acest alt stat membru aplică secretul bancar nu este relevantă în această privință.**

2) **Articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun ca, atunci când un stat membru aplică un termen de recuperare mai lung în cazul activelor deținute în alt stat membru decât în cazul activelor deținute în acest prim stat membru și când aceste active străine, precum și veniturile obținute din acestea erau disimulate față de autoritățile fiscale din primul stat membru care nu dispuneau de niciun indiciu în privința existenței lor care să permită inițierea unei anchete, amenda aplicată pentru disimularea activelor și a veniturilor străine respective să fie calculată proporțional cu cuantumul recuperării și pentru această perioadă mai îndelungată.**

Semnături