

Cauzele conexate C-155/08 și C-157/08

X

și

E. H. A. Passenheim-van Schoot

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden)

„Libera prestare a serviciilor – Libera circulație a capitalurilor – Taxă pe capital – Impozit pe venit – Active provenind din economii plasate în alt stat membru decât cel de reședință – Lipsa declarației – Termen de recuperare – Prolungirea termenului de recuperare în cazul activelor deținute în afara statului membru de reședință – Directiva 77/799/CEE – Asistență reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte – Secret bancar”

Sumarul hotărârii

1. *Libera prestare a serviciilor – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală*

(art. 49 CE și 56 CE; Directiva 77/799 a Consiliului)

2. *Libera prestare a serviciilor – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală*

(art. 49 CE și 56 CE)

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 permit 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.

Desigur, o astfel de reglementare 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 întrucât aplicarea în privința contribuabililor care au reședința în statul membru în cauză 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 primul stat membru.

Totuși, restricția menționată poate fi justificată prin necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale, precum și prin lupta împotriva fraudei fiscale, cu condiția respectării

principiului proporționalității, în sensul că aceasta 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.

În această privință, o astfel de reglementare contribuie la asigurarea eficacității controalelor fiscale și a luptei împotriva fraudei fiscale. Astfel, deși extinderea unui termen de recuperare nu întreprinde, 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. 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. 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 fațade 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.

În legătură cu aprecierea faptului dacă reglementarea în cauză nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale și pentru a lupta împotriva fraudei fiscale, 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 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte sau la sistemul de schimb de informații înființat printr-o convenție bilaterală. 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. În această privință, 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.

Într-o situație în care elemente care sunt impozabile într-un stat membru și se situează în alt stat membru au fost disimulate fațade 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, faptul de a supune elemente impozabile disimulate fațade de fisc unui termen de recuperare prelungit nu depășește ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale și pentru a lupta împotriva fraudei fiscale. 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. În lipsa unui element care să permită inițierea unei anchete, recurgerea la un mecanism de schimb de informații fiind exclus, 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 încesa deodată o anumită recuperare în măsura în care ancheta inițiată în urma unei astfel de descoperiri poate conduce la această recuperare înainte de expirarea perioadei respective. Pe de

alt? parte, din moment ce aplicarea de c?tre un stat membru a unui termen de recuperare prelungit în aceste împrejur?ri nu depinde de posibilitatea acestor autorit??i de a ob?ine informa?ii din acest alt stat membru, nu este relevant nici s? se ?tie dac? acest din urm? stat aplic? secretul bancar. De asemenea, alegerea unui stat membru de a limita acest termen în timp ?i de a determina această limit? în func?ie de termenul aplicabil pentru urm?ririle penale în cazul delictului de fraud? fiscal? nu pare a fi dispropor?ionat?. În plus, nu se poate repro?a unui stat membru c? limiteaz? domeniul de aplicare al termenului de recuperare, mai lung în cazul unor elemente impozabile despre care autorit??ile fiscale nu aveau cuno?tin??, la elementele impozabile care nu se situeaz? pe teritoriul s?u.

Dimpotriv?, atunci când autorit??ile fiscale dintr?un stat membru ar dispune de indicii care le?ar permite s? se adreseze autorit??ilor competente din alte state membre, fie prin intermediul asisten?ei reciproce prev?zute de Directiva 77/799, fie prin al celei prev?zute de conven?ii bilaterale, pentru ca aceste din urm? autorit??i s? le comunice informa?iile necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului, simplul fapt c? elementele impozabile în cauz? se situeaz? în alt stat membru nu justific? aplicarea general? 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 asisten?? reciproc?.

(a se vedea punctele 39, 40, 45, 47, 49-52, 59-61, 63, 67-70, 73, 75 ?i 76 ?i dispozitiv 1)

2. Articolele 49 CE ?i 56 CE trebuie s? fie interpretate în sensul c? nu se opun ca, atunci când un stat membru aplic? un termen de recuperare mai lung în cazul activelor de?inute în alt stat membru decât în cazul activelor de?inute în acest prim stat membru ?i când aceste active str?ine, precum ?i veniturile ob?inute din acestea erau disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din primul stat membru care nu dispuneau de niciun indiciu în privin?a existen?ei lor care s? permit? ini?ierea unei anchete, amenda aplicat? pentru disimularea activelor ?i a veniturilor str?ine respective s? fie calculat? propor?ional cu cuantumul recuper?rii ?i pentru această perioad? mai îndelungat?.

Astfel, riscul ca unui contribuabil rezident s? i se aplice o amend? mai ridicat? în raport cu activele ?i veniturile situate în alt stat membru decât dac? este vorba despre active ?i venituri na?ionale nu este decât consecin?a faptului c? perioada care poate fi luat? în considerare pentru determinarea recuper?rii ?i, prin urmare, a bazei de calcul a amenzii este susceptibil? s? fie mai lung? în cazul activelor ?i al veniturilor nena?ionale decât în cazul activelor ?i al veniturilor na?ionale, în m?sura în care acestea din urm? nu sunt vizate de termenul de recuperare prelungit. Din moment ce articolele 49 CE ?i 56 CE nu se opun aplic?rii de c?tre un stat membru a unui termen de recuperare mai lung în cazul activelor de?inute în alt stat membru decât în cazul activelor de?inute în primul stat membru atunci când este vorba despre active ?i venituri care au fost disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din acest stat ?i în leg?tur? cu care aceste autorit??i nu dispuneau de niciun indiciu privind existen?a care s? permit? ini?ierea unei anchete, acestea nu se opun nici ca, în acelea?i împrejur?ri, amenda aplicat? pentru disimularea activelor ?i veniturilor str?ine respective s? fie calculat? propor?ional cu cuantumul recuper?rii ?i pentru această perioad? mai îndelungat?.

(a se vedea punctele 84-86 ?i dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a patra)

11 iunie 2009(*)

„Libera prestare a serviciilor – Libera circulaţie a capitalurilor – Taxă pe capital – Impozit pe venit – Active provenind din economii plasate în alt stat membru decât cel de reşedinţă – Lipsa declaraţiei – Termen de recuperare – Prolungirea termenului de recuperare în cazul activelor deţinute în afara statului membru de reşedinţă – Directiva 77/799/CEE – Asistenţă reciprocă acordată de către autorităţile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe şi indirecte – Secret bancar”

În cauzele conexe C-155/08 şi C-157/08,

având ca obiect cereri de pronunţare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (ţările 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,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna R. Ţereş, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 11 martie 2009,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru X, de J. J. Feenstra şi L. C. A. Wijsman, avocaţi;
- pentru doamna Passenheim-van Schoot, de M. J. Hamer, avocat, şi de domnii J. A. R. van Eijsden şi E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels şi de domnul M. de Grave, în calitate de agenţi;
- 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 Comunităţilor Europene, de domnii R. Lyal şi W. Roels, în calitate de agenţi,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererile de pronun?are a unor hot?râri preliminare privesc interpretarea articolelor 49 CE ?i 56 CE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a dou? litigii între persoane fizice cu re?edin?a în ??rile de Jos, ?i anume X (cauza C?155/08) ?i doamna Passenheim?van Schoot (cauza C?157/08), pe de o parte, ?i Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finan?e), pe de alt? parte, în leg?tur? cu recuper?rile realizate de administra?ia fiscal? olandez? în urma descoperirii unor active de?inute în alt stat membru, precum ?i a unor venituri ob?inute din astfel de active care fuseser? disimulate.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de c?tre autorit??ile competente ale statelor membre în domeniul impozit?rii directe ?i indirecte (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat? prin Actul privind condi?iile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda ?i a Regatului Suediei ?i adapt?rile tratatelor care stau la baza Uniunii Europene (JO 1994, C 241, p. 21, ?i JO 1995, L 1, p. 1, denumit? în continuare „Directiva 77/799”), prevede:

„În conformitate cu dispozi?iile prezentei directive, autorit??ile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informa?ii care s? le permit? s? efectueze o evaluare corect? a impozitelor pe venit ?i a taxelor pe capital [...]”

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

„În anumite situa?ii, autoritatea competent? a unui stat membru poate solicita autorit??ii competente a altui stat membru s? înainteze informa?iile men?ionate la articolul 1 alineatul (1). Autoritatea competent? a statului solicitat nu este obligat? s? r?spund? solicit?rii dac? autoritatea competent? a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informa?ii care puteau fi utilizate, potrivit împrejur?rilor, pentru a ob?ine informa?iile solicitate f?r? riscul de a pune în pericol ob?inerea rezultatului c?utat.”

5 Articolul 3 din Directiva 77/799 prevede:

„Pentru categoriile de cazuri determinate în procedurile de consultare men?ionate la articolul 9, autorit??ile competente ale statelor membre schimb? periodic informa?iile men?ionate la articolul 1 alineatul (1) f?r? solicitare prealabil?.”

6 Articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799, în versiunea aplicabil? faptelor din ac?iunea principal? în cauza C?155/08, prevede:

„Prezenta directiv? nu impune obliga?ia de a se întreprinde cercet?ri sau de a se furniza informa?ii dac? statul membru care trebuie s? furnizeze informa?iile este împiedicat [de] actele cu putere de lege na?ionale sau de practicile administrative s? efectueze aceste cercet?ri, s? colecteze sau s?

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 plăților 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 plătit 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 plătit 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 plătit, pentru toate plățile de dobânzi efectuate în cursul aceluși 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 nașterii datoriei privind impozitul. [...]

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

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

„1. În cazul în care, pentru un impozit recuperat pe baza unei estimări inițiale, faptul că decizia de impunere a fost emisă pentru un quantum prea redus sau că, în alt mod, a fost perceput un impozit prea redus este imputabil intenției 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 determinat aceasta la alineatul 2.

2. Baza de calcul a amenzii este constituită [...] din quantumul 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 strîinătate”:

„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 quantumului 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 strîinătate, 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 (denumit 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 constatarea depășirea 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 faptelor de administrație financiară a aceluia 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 aplicat? pentru disimularea veniturilor sau a patrimoniului pentru care s?au recuperat ulterior impozite s? fie stabilit? în raport cu valoarea recuperat?, calculat? pentru această perioad? mai îndelungat??"

Cauza C?157/08

23 Dup? decesul so?ului s?u, doamna Passenheim?van Schoot a comunicat, din proprie ini?iativ?, la 10 ianuarie 2003, administra?iei fiscale olandeze toate informa?iile privind activele administrate într-o banc? cu sediul în Germania ?i care au apar?inut acesteia ?i so?ului s?u decedat. Aceste active nu fuseser? men?ionate niciodat? pân? atunci în declara?iile lor fiscale privind impozitul pe venit ?i prima de asigur?ri sociale, precum ?i taxa pe capital.

24 La solicitarea doamnei Passenheim?van Schoot, inspectorul i?a acordat beneficiul regimului numit „aranjamentul pentru recunoa?terea faptei”, astfel încât nu i?a aplicat nicio amend?. La 13 mai 2005, acesta i?a notificat totu?i decizii de recuperare privind, pe de o parte, impozitul pe venit ?i cotiza?iile la regimul de asigur?ri sociale pentru exerci?iile 1993-1996 ?i, pe de alt? parte, taxa pe capital pentru exerci?iile 1994-1997, precum ?i decizii conexe privind dobânzile.

25 Doamna Passenheim?van Schoot a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la Rechtbank te Arnhem (Tribunalul din Arnhem), sus?inând printre altele c? termenul de recuperare de 12 ani prev?zut la articolul 16 alineatul 4 din AWR pentru elemente impozabile de?inute în str?in?ate este contrar dreptului comunitar.

26 În urma respingerii acestei ac?iuni, doamna Passenheim?van Schoot a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden, care a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii o întrebare preliminar? identic? cu prima întrebare adresat? în cauza C?155/08.

27 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 26 mai 2007, cauzele C?155/08 ?i C?157/08 au fost conexe pentru buna desf?urare a procedurii scrise ?i orale, precum ?i în vederea pronun?ării hot?rârii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

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

28 Prin prima ?i a doua întrebare adresate în cauza C?155/08 ?i prin întrebarea adresat? în cauza C?157/08, instan?a de trimitere solicit?, în esen?, s? se stabileasc? dac? articolele 49 CE ?i 56 CE trebuie s? fie interpretate în sensul c? acestea se opun legisla?iei unui stat membru potrivit c?reia, în cazul disimul?rii fa?? de autorit??ile fiscale a activelor rezultate din economii ?i/sau a veniturilor ob?inute din asemenea active, termenul de recuperare este de 5 ani atunci când activele men?ionate sunt de?inute în acest stat membru, dar este extins la 12 ani atunci când acestea sunt de?inute în alt stat membru. Instan?a de trimitere se întreab? cu privire la eventualul impact în această privin?? a împrejur?rii c? legisla?ia acestui alt stat membru prevede secretul bancar.

Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libert??ile de circula?ie

29 Potrivit reclaman?ilor din ac?iunea principal? ?i Comisiei Comunit??ilor Europene, o reglementare precum cea în cauz? în ac?iunea principal? restrânge atât libera circula?ie a capitalurilor, cât ?i libera prestare a serviciilor. Astfel, aceasta ar face mai pu?in atractiv pentru un contribuabil cu re?edin?a în ??rile de Jos faptul de a transfera active rezultate din economii c?tre un alt stat membru ?i de a le men?ine acolo. Ar fi de asemenea mai pu?in atr?g?tor pentru o

persoană stabilită în afara Țărilor de Jos să colecteze active de la rezidenții 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 banci 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 quantum 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 dispune 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 instanței, 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 fiscoi, nu și-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 și 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 reînnoțit 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 „[i]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, reclamantul 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 fața 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, reclamatorii 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 țin 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, reclamatorii 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 prevăzută la articolul 16 alineatul 4 din AWR. Reclamatorii susțin că acest termen a fost determinat, într-un mod mai degrabă arbitrar, prin referire la termenul în care trebuie declanșate urmărirea penală 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 asistență 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 Rezultatul, 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 rezultatul totuși, 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 disproporționat 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 declanșat o anchetă. În această ipoteză, acest prim stat membru se găsesc 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 prevăzută 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 cărei realizare depinde, așadar, de decizia acestor alte

state membre.

66 În cazul în care elemente impozabile situate într-un stat membru au fost disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din alt stat membru ?i acestea nu dispuneau de niciun indiciu în ceea ce prive??te existen?a lor care s? permit? ini??ierea unei anchete, problema dac? aplicarea de c?tre acest din urm? stat membru a unui termen de recuperare prelungit constituie un mijloc propor?ional în raport cu obiectivul de a garanta respectarea dispozi?iilor fiscale nu depinde, a?adar, în niciun mod de faptul dac? acest termen corespunde intervalului de timp necesar pentru a ob?ine informa?ii de la statul membru în care sunt de?inute aceste elemente impozabile.

67 Din moment ce, într-un asemenea caz, în lipsa unui element care s? permit? ini??ierea unei anchete, recurgerea la un mecanism de schimb de informa?ii este exclus?, faptul de a acorda autorit??ilor 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 s? fie considerat ca urm?rind nu s? ofere, pentru autorit??ile respective, timpul necesar pentru a ob?ine de la acest alt stat membru informa?ii privind elemente impozabile care sunt situate pe teritoriul s?u, ci numai s? prevad? o perioad? mai lung? în cursul c?reia o eventual? descoperire a acestor elemente impozabile poate înc? s? dea na?tere unei recuper?ri în m?sura în care ancheta ini?iat? în urma unei astfel de descoperiri poate conduce la aceast? recuperare înainte de expirarea perioadei respective.

68 Pe de alt? parte, din moment ce aplicarea de c?tre un stat membru a unui termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile situate în alt stat membru ?i în leg?tur? cu care autorit??ile fiscale din primul stat membru nu dispuneau de niciun indiciu nu depinde de posibilitatea acestor autorit??i de a ob?ine informa?ii din acest alt stat membru, nu este relevant nici s? se ?tie dac? acest din urm? stat aplic? secretul bancar.

69 În ceea ce prive??te argumentul potrivit c?ruia termenul de recuperare prev?zut la articolul 16 alineatul 4 din AWR ar fi fost stabilit în mod arbitrar la 12 ani, trebuie s? se constate c?, în m?sura în care un astfel de termen este prelungit în cazul disimul?rii fa?? de fisc a unor elemente impozabile, alegerea unui stat membru de a limita acest termen în timp ?i de a determina aceast? limit? în func?ie de termenul aplicabil pentru urm?ririle penale în cazul delictului de fraud? fiscal? nu pare a fi dispropor?ionat?.

70 În aceste împrejur?ri, faptul de a supune elemente impozabile disimulate fa?? de fisc unui termen de recuperare prelungit de 12 ani nu dep??e??te ceea ce este necesar pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale ?i pentru a lupta împotriva fraudei fiscale.

71 În sfâr?it, nu se poate opune unui stat membru care aplic? un termen de recuperare prelungit în cazul unor elemente impozabile situate în alt stat membru ?i în leg?tur? cu care autorit??ile fiscale din primul stat membru nu aveau cuno??tin?? faptul c?, în cazul descoperirii unor elemente impozabile care erau de asemenea disimulate fa?? de aceste autorit??i, dar se situeaz? în acela?i stat membru, perioada de 5 ani în care autorit??ile respective pot proceda la o recuperare nu poate fi prelungit?.

72 Astfel, chiar dac? un contribuabil este supus unei obliga?ii identice de declarare fa?? de autorit??ile fiscale atât pentru activele sale ?i pentru veniturile na?ionale, cât ?i pentru activele ?i veniturile nena?ionale, nu este mai pu?in adev?rat c?, în ceea ce prive??te active ?i venituri care nu fac obiectul unui sistem automat de schimb de informa?ii, riscul pentru un contribuabil ca activele ?i veniturile disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din statul s?u membru de re?edin?? s? fie dezv?luite este mai mic în cazul activelor ?i al veniturilor provenind dintr-un alt stat membru decât în cazul activelor ?i al veniturilor na?ionale.

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 cunoștințe, nu 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 preced 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

aplicat? într-un astfel de caz este mai ridicat? decât cea care poate fi aplicat? în cazul activelor ?i al veniturilor situate pe teritoriul na?ional.

80 În schimb, guvernele olandez, belgian ?i italian consider? c? libert??ile de circula?ie nu se opun ca amenda susceptibil? s? fie aplicat? în cazul disimul?rii activelor sau a veniturilor nena?ionale care fac obiectul unei recuper?ri s? fie calculat? în mod propor?ional cu cuantumul recuper?rii ?i pentru aceast? perioad? mai îndelungat?.

81 În ceea ce o prive?te, Comisia observ? c?, în m?sura în care aplicarea respectivului termen de recuperare prelungit nu este contrar? articolelor 49 CE ?i 56 CE, acest lucru este valabil ?i pentru diferen?a dintre amenzile aplicate în temeiul legisla?iei fiscale olandeze dup? cum activele sau veniturile în cauz? sunt situate în acest stat membru sau în alt stat membru.

82 În aceast? privin??, trebuie amintit, mai întâi, c? articolul 67e alineatul 1 din AWR prevede c?, în cazul în care un impozit este stabilit la un nivel prea redus din cauza inten?iei deliberate sau a unei erori grave a contribuabilului, poate fi aplicat? o amend? de pân? la 100 % din cuantumul recuper?rii, f?r? a distinge dup? cum activele aflate la originea acesteia sunt de?inute în ??rile de Jos sau în alte state membre.

83 În mod contrar celor sus?inute de reclamantul din ac?iunea principal? în cauza C?155/08, reglementarea na?ional? în cauz? în ac?iunea principal? nu este, a?adar, comparabil? cu reglement?rile italiene ?i franceze din cauzele în care s?au pronun?at Hot?rârea din 25 februarie 1988, Drexel (299/86, Rec., p. 1213), ?i, respectiv, Hot?rârea din 2 august 1993, Comisia/Fran?a (C?276/91, Rec., p. I?4413), care prevedeau un regim de sanc?iuni pentru infrac?iunile în materia taxei pe valoarea ad?ugat? care era mai sever în ceea ce prive?te taxa datorat? la importul din alt stat membru decât în ceea ce prive?te taxa aferent? opera?iunilor realizate în interiorul statelor membre în cauz?.

84 În cazul reglement?rii în cauz? în ac?iunea principal?, într?adev?r, riscul ca unui contribuabil care are re?edin?a în ??rile de Jos s? i se aplice o amend? mai ridicat? în raport cu activele ?i veniturile situate în alt stat membru decât dac? este vorba despre active ?i venituri na?ionale nu este decât consecin?a faptului c? perioada care poate fi luat? în considerare pentru determinarea recuper?rii ?i, prin urmare, a bazei de calcul a amenzii este susceptibil? s? fie mai lung? în cazul activelor ?i al veniturilor nena?ionale decât în cazul activelor ?i al veniturilor na?ionale, în m?sura în care acestea din urm? nu sunt vizate de termenul de recuperare prelungit prev?zut la articolul 16 alineatul 4 din AWR.

85 Or, astfel cum rezult? de la punctele 60-73 din prezenta hot?râre, articolele 49 CE ?i 56 CE nu se opun aplic?rii de c?tre un stat membru a unui termen de recuperare mai lung în cazul activelor de?inute în alt stat membru decât în cazul activelor de?inute în primul stat membru atunci când este vorba despre active ?i venituri care au fost disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din acest stat ?i în leg?tur? cu care aceste autorit??i nu dispuneau de niciun indiciu privind existen?a care s? permit? ini?ierea unei anchete.

86 Trebuie, a?adar, s? se r?spund? la a treia întrebare c? articolele 49 CE ?i 56 CE trebuie s? fie interpretate în sensul c? nu se opun ca, atunci când un stat membru aplic? un termen de recuperare mai lung în cazul activelor de?inute în alt stat membru decât în cazul activelor de?inute în acest prim stat membru ?i când aceste active str?ine, precum ?i veniturile ob?inute din acestea erau disimulate fa?? de autorit??ile fiscale din primul stat membru care nu dispuneau de niciun indiciu în privin?a existen?ei lor care s? permit? ini?ierea unei anchete, amenda aplicat? pentru disimularea activelor ?i veniturilor str?ine respective s? fie calculat? propor?ional cu cuantumul recuper?rii ?i pentru aceast? perioad? mai îndelungat?.

Cu privire la cheltuielile de judecată

87 Întrucât, în privința pârților 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 pârților 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 strânse, 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 strânse respective să fie calculată proporțional cu cuantumul recuperării și pentru această perioadă mai îndelungată.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.