

Sentencia del TJCE de 11 de junio de 2009

Asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08

Partes: X (*asunto C-155/08*), E.H.A. Passenheim-van Schoot (*asunto C-157/08*) y *Staatssecretaris van Financiën* (*Secretario de Estado de Hacienda*)

Síntesis:

«Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre el patrimonio – Impuesto sobre la renta – Activos procedentes del ahorro depositados en un Estado miembro distinto del de residencia – Inexistencia de declaración – Plazo de liquidación complementaria – Ampliación del plazo de liquidación complementaria en caso de activos poseídos fuera del Estado miembro de residencia – Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos – Secreto bancario»

1. Comentario y legislación española

Estas peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 49 y 56 del Tratado CE, en relación con las liquidaciones complementarias practicadas por la Administración fiscal neerlandesa tras descubrir activos poseídos en otro Estado miembro y rendimientos obtenidos de tales activos que habían sido ocultados dos personas físicas residentes en los Países Bajos. El Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, Sr. Y. Bot, decide que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

El artículo 49 del Tratado CE se opone toda normativa nacional que haga más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas. El artículo 56.1 del Tratado CE prohíbe las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros.

La legislación neerlandesa en cuestión prevé que si se ocultan a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o rendimientos procedentes de estos, cuando no se ha recaudado un impuesto o éste sólo ha alcanzado un importe muy bajo, las autoridades tributarias neerlandesas pueden efectuar una liquidación complementaria en el plazo de cinco años si dichos activos se poseen en los Países Bajos, y este plazo se amplía hasta doce años si se poseen en otro Estado miembro.

Debe tenerse en cuenta que, en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la hacienda pública. Tampoco la diferencia de trato, basada en la localización de los activos procedentes del ahorro, desaparece porque el contribuyente se encuentre en disposición de declarar a la hacienda pública.

Se concluye que esta regulación efectivamente supone una restricción a la libre prestación de servicios o a la libre circulación de capitales, en la medida en que hace menos atractivo para un residente en los Países Bajos transferir los activos procedentes del ahorro a otro Estado miembro, y para una persona establecida fuera

de los Países Bajos resulta menos atractivo recibir los activos de los residentes en dicho Estado miembro y proporcionarles servicios.

Acto seguido se comprueba si existe una posible justificación a esta restricción de la libre prestación de servicios y de la libre circulación de capitales. Para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, esto es, ser adecuada y necesaria para alcanzar el objetivo que se propone.

Como justificaciones se alegan garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Los Gobiernos pretenden equiparar la imposición de estos activos y sus rendimientos a la de los nacionales y también aducen la necesidad de compensar el lapso de tiempo requerido para obtener información mediante la asistencia mutua entre Estados miembros.

Sin embargo, el Tribunal hace pivotar su razonamiento sobre la imposibilidad práctica de obtener información sobre los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro. De hecho, el plazo ampliado se aplica si los activos extranjeros se han ocultado a la hacienda pública y ésta carece de todo punto de partida concreto para iniciar una investigación de oficio, sólo en los casos de fraude o evasión fiscal.

Sobre la adecuación de la medida, se entiende que la ampliación del plazo no refuerza, por sí sola, las facultades de investigación de que disponen las autoridades tributarias. No obstante, se reconoce que les permite, en caso de descubrirse elementos imposables poseídos en otro Estado miembro y de los que no tenían conocimiento, iniciar una investigación y, cuando estos elementos no han tributado, o lo han hecho insuficientemente, pueden emitir una liquidación complementaria. Además este plazo ampliado puede disuadir a los contribuyentes de ocultar a la hacienda pública dichos activos o sus rendimientos para no arriesgarse a una liquidación complementaria y a una multa, calculadas con base en un período de hasta doce años.

Sobre la necesidad de la medida, se parte de que no puede imponerse a un Estado miembro que adapte su normativa en materia de controles tributarios en función de la situación específica preponderante en cada uno de los otros Estados miembros o en un tercer Estado.

Se recuerda que, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo automático de intercambio de información en las categorías de casos que determinen mediante el procedimiento de consulta del artículo 9 de la Directiva 77/799, el artículo 3 de esta norma simplemente prevé la facultad de que un Estado miembro se dirija a otros para establecer el mecanismo, pero su realización dependerá de la decisión de esos otros Estados miembros.

Cuando los elementos situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias de un Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, sólo estarán en condiciones de realizarla si se les comunica previamente información sobre la existencia de esos elementos, ya sea por otro Estado miembro, mediante un sistema automático de intercambio de información, ya sea por el contribuyente o por terceros.

Al no haber datos que permitan iniciar una investigación, la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de elementos imposables situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información, sino únicamente establecer un período más largo durante el cual el

posible descubrimiento de esos elementos imponibles todavía permita una liquidación complementaria. Como el plazo ampliado no depende de la posibilidad de estas autoridades de obtener información de otro Estado miembro, estima el Tribunal que no es relevante saber si este último aplica el secreto bancario.

Se afirma que no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro de tomar como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal. En este sentido, el Tribunal considera que el periodo de doce años no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

En lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información, el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultos sean descubiertos es menor, por lo que no se le puede reprochar al Estado de residencia que limite el ámbito de aplicación de este plazo a los elementos imponibles que no se encuentran en su territorio.

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

Por último, según la ley neerlandesa, cuando una tributación se fija por un importe demasiado bajo debido a dolo o culpa grave del contribuyente, puede imponerse una multa de hasta el 100 % del importe de la liquidación complementaria, sin distinguir si los activos que la originan se poseen en los Países Bajos o en otros Estados miembros. Comprende el Tribunal que el riesgo de que se imponga a un residente una multa más elevada en relación con los activos y rendimientos situados en otro Estado miembro que cuando se trate de activos y rendimientos nacionales, sólo es consecuencia del hecho de que el período que puede tenerse en cuenta para calcular la liquidación complementaria y, por tanto, la base imponible de la multa puede ser más larga.

2. Antecedentes

Sentencias de 28 de abril de 1998, Safir C-118/96, Rec. p.I-1897, de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p.I-2229, de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p.I-6957, sentencia de 18 de diciembre de 2007, A., C-101/05, Rec. p.I-11531, sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p.I-8251, sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p.I-7587, sentencias de 25 de febrero de 1988, Drexler, 299/86, Rec. p.1213, y de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia, C-276/91, Rec. p.I-4413.

3. Cuestiones planteadas

Asunto C-155/08

1. «¿Deben interpretarse los artículos 49 CE y 56 CE en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro, en los casos en que se oculten rendimientos derivados (de) motivos procedentes

del ahorro en el extranjero a la Administración tributaria de dicho Estado miembro, aplique una normativa legal que, con objeto de compensar la falta de posibilidades efectivas de control respecto a estos activos, prevea un plazo de doce años para proceder a la liquidación complementaria, mientras que respecto a los (ingresos procedentes de) rendimientos del ahorro mantenidos en el territorio nacional, en el que sí se dan las posibilidades efectivas de control, se observa un plazo de cinco años para proceder a la liquidación complementaria?

2. 2) ¿Reviste alguna pertinencia, con objeto de responder a la primera cuestión, el hecho de que los activos se mantengan en un Estado miembro en el que existe el secreto bancario?
3. 3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿tampoco se oponen los artículos 49 CE y 56 CE a que el importe de una multa por la ocultación de los ingresos o del patrimonio, respecto a los cuales se practica la liquidación complementaria del impuesto, se determine en proporción al importe reclamado con posterioridad por el período más largo?»

En el asunto C-157/08 se plantea una cuestión prejudicial idéntica.

4. Fallo

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

