

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de octubre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículo 63 TFUE — Tributación de los rendimientos procedentes de fondos de inversión — Obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información por un fondo de inversión — Tributación a tanto alzado de los rendimientos procedentes de fondos de inversión que no cumplen con las obligaciones de comunicación y de publicación»

En el asunto C-326/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania), mediante resolución de 3 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de julio de 2012, en el procedimiento entre

Rita van Caster,

Patrick van Caster

y

Finanzamt Essen-Süd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin, A. Borg Barthet y E. Levits (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de octubre de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. y el Sr. van Caster, por el Sr. V. Heidelberg, Rechtsanwalt;
- en nombre del Finanzamt Essen-Süd, por el Sr. U. Weise, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. A. Wiedmann, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Murrell, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de noviembre de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre la Sra. van Caster y su hijo (en lo sucesivo, «demandantes»), que residen en Alemania, y el Finanzamt Essen-Süd (en lo sucesivo, «Finanzamt»), a propósito de la determinación individualizada y uniforme de la base imponible de sus rendimientos procedentes de fondos de inversión no residentes para los ejercicios fiscales 2004 a 2008.

Marco jurídico alemán

3 La Investmentsteuergesetz (Ley sobre la tributación de las inversiones; en lo sucesivo, «InvStG»), en vigor desde el año 2004, contiene en su sección 1 los artículos 1 a 10, sobre las disposiciones comunes para las participaciones en inversiones nacionales e internacionales.

4 El artículo 2, apartado 1, de la InvStG establece que los rendimientos de participaciones repartidos o equiparables a los repartidos y el beneficio intermedio constituyen, salvo algunas excepciones, rendimientos de capital del inversor.

5 El artículo 5 de dicha Ley, en su versión de 15 de diciembre de 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2676), tiene el siguiente tenor:

«Bases imponibles

(1) Los artículos 2 y 4 sólo se aplicarán cuando:

1. por cada reparto de rendimientos, con respecto a una participación, la sociedad de inversión comunique a los inversores en lengua alemana:

a) el importe del reparto (al menos con cuatro cifras decimales);

b) el importe de los rendimientos repartidos (al menos con cuatro cifras decimales);

c) las partidas incluidas en el reparto, a saber:

aa) los rendimientos equiparables a los repartidos procedentes de años anteriores;

bb) las plusvalías de transmisiones exentas en el sentido del artículo 2, apartado 3, punto 1, primera frase;

cc) los rendimientos en el sentido del artículo 3, punto 40, de la Ley del impuesto sobre la renta [Einkommensteuergesetz];

dd) los rendimientos en el sentido del artículo 8b, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre sociedades [Körperschaftsteuergesetz];

ee) las plusvalías de transmisiones en el sentido del artículo 3, punto 40, de la Ley del

impuesto sobre la renta;

ff) las plusvalías de transmisiones en el sentido del artículo 8b, apartado 2, de la Ley del impuesto sobre sociedades;

gg) los rendimientos en el sentido del artículo 2, apartado 3, punto 1, segunda frase, siempre que no se trate de rendimientos del capital en el sentido del artículo 20 de la Ley del impuesto sobre la renta;

hh) las plusvalías de transmisiones exentas en el sentido del artículo 2, apartado 3, punto 2;

ii) los rendimientos en el sentido del artículo 4, apartado 1;

jj) los rendimientos en el sentido del artículo 4, apartado 2, a los que no se haya aplicado ninguna reducción en virtud del apartado 4;

kk) los rendimientos en el sentido del artículo 4, apartado 2, que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, permitan deducir del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades un impuesto que se considere abonado;

d) la parte del reparto que permita la deducción o la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital en el sentido:

aa) del artículo 7, apartados 1 y 2;

bb) del artículo 7, apartado 3;

e) el importe del impuesto sobre los rendimientos de capital que proceda deducir o devolver en el sentido:

aa) del artículo 7, apartados 1 y 2;

bb) del artículo 7, apartado 3;

f) el importe de los impuestos extranjeros que corresponda a los ingresos, en el sentido del artículo 4, apartado 2, incluidos en los rendimientos repartidos, y que

aa) dé lugar a deducción en virtud del artículo 34c, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta o de un convenio para evitar la doble imposición;

bb) dé lugar a reducción en virtud del artículo 34c, apartado 3, de la Ley del impuesto sobre la renta, en caso de que no se haya aplicado la reducción prevista en el artículo 4, apartado 4;

cc) se considere abonado en virtud de un convenio para evitar la doble imposición;

g) el importe de la amortización por depreciación o merma sustancial en virtud del artículo 3, apartado 3, primera frase;

h) el importe de la minoración del impuesto sobre sociedades aplicado por la sociedad que procede al reparto en virtud del artículo 37, apartado 3, de la Ley del impuesto sobre sociedades;

2. en caso de rendimientos equiparables a los repartidos, la sociedad de inversión comunique a los inversores, en lengua alemana y a más tardar en los cuatro meses siguientes a la finalización del ejercicio económico en que aquéllos se consideren abonados, los datos previstos en el punto 1, con respecto a una participación;

3. la sociedad de inversión comunique en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales los datos mencionados en los puntos 1 y 2 en relación con el informe anual, en el sentido de los artículos 45, apartado 1, y 122, apartados 1 y 2, de la Ley de inversiones [Investmentgesetz]; dichos datos deberán acompañarse de un certificado de un profesional habilitado para prestar servicios de asesoría con carácter mercantil en virtud del artículo 3 de la Ley relativa a la Asesoría Fiscal [Steuerberatungsgesetz], de una entidad auditora reconocida por la Administración o de una entidad análoga, que confirme que tales datos se han establecido conforme a las normas del Derecho tributario alemán; se aplicará por analogía el artículo 323 del Código de Comercio [Handelsgesetzbuch]. Si, conforme a lo dispuesto en la Ley de inversiones, el informe anual no se publica en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales, también deberá comunicarse la referencia de publicación del informe de rendición de cuentas en lengua alemana;

4. la sociedad de inversión extranjera calcule y comunique al titular de participaciones en inversiones extranjeras, junto con el precio de reembolso, el importe de los rendimientos que se le consideren abonados después del 31 de diciembre de 1993 y que aún no estén gravados con el impuesto;

5. la sociedad de inversión extranjera demuestre exhaustivamente a la Agencia federal tributaria, a instancias de esta última y en el plazo de tres meses, la veracidad de los datos de los puntos 1, 2 y 4. Cuando los certificados estén redactados en una lengua extranjera, podrá exigirse una traducción jurada en lengua alemana. Si la sociedad de inversión extranjera ha comunicado datos con importes incorrectos, deberá tener en cuenta los importes diferenciales en la comunicación correspondiente al ejercicio en curso, bien *motu proprio* o bien a instancias de la Agencia federal tributaria.

Si no están disponibles los datos mencionados en el punto 1, letras c) o f), los rendimientos se gravarán a este respecto con arreglo al artículo 2, apartado 1, primera frase, sin aplicarse el artículo 4 [...]»

6 El artículo 6 de la InvStG, bajo el epígrafe «Tributación en caso de no comunicación», establece, en su versión vigente desde el 9 de diciembre de 2004 (BGBl. 2004 I, p. 3310):

«Si no concurren los requisitos del artículo 5, apartado 1, se gravará al inversor por los repartos de rendimientos de las participaciones en fondos de inversión, por el beneficio intermedio y por el 70 % de la plusvalía que resulte de la diferencia entre el primer y el último precio de reembolso que se fijen para una participación durante un mismo año natural; se gravará como mínimo el 6 % del último precio de reembolso fijado durante el año natural. Si no se ha fijado ningún precio de reembolso, se atenderá al precio en bolsa o al precio de mercado. [...]»

7 El Gobierno alemán ha señalado que los artículos 5 y 6 de la InvStG fueron modificados con posterioridad en varias ocasiones, sin que tales modificaciones hayan tenido incidencia alguna en el litigio principal.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Los demandantes son titulares de participaciones en fondos de inversión de capitalización no residentes, depositadas en un banco belga.

9 A partir del año 2003, los rendimientos derivados de tales inversiones de capital se determinaron para los demandantes de manera individualizada y uniforme y se imputaron a cada uno al 50 %.

10 Durante los ejercicios fiscales 2003 a 2006, todas las participaciones de los demandantes se habían constituido bien en fondos denominados «negros», cuya tributación estaba regulada hasta el año 2003 por el artículo 18, apartado 3, de la Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen — AuslInvestmG (Ley sobre la transmisión de participaciones en inversiones extranjeras y sobre la tributación de sus rendimientos; BGBl. 1998 I, p. 2820), bien en fondos denominados «no transparentes», cuya tributación se regula por el artículo 6 de la InvStG.

11 Durante los ejercicios fiscales 2007 y 2008, los demandantes declararon ganancias procedentes de participaciones en seis fondos de inversión, de los que tres eran fondos no transparentes.

12 Los demandantes declararon los rendimientos de sus participaciones en tales fondos de inversión mediante estimación o por valoración, basándose en justificantes adjuntos a sus declaraciones o en datos extraídos de un diario bursátil. De este modo, entre los años 2003 y 2008 declararon unos rendimientos por valor de 8 435,43 euros para el año 2003, de 10 500,94 euros para el año 2004, de 12 318,18 euros para el año 2005, de 13 263,04 euros para el año 2006, de 12 672,46 euros para el año 2007 y de 14 272,88 euros para el año 2008, es decir, un total de 71 462,93 euros.

13 El Finanzamt determinó los rendimientos de los fondos no transparentes a tanto alzado, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la InvStG. Según el cálculo del Finanzamt, los rendimientos percibidos por los demandantes entre los años 2003 y 2008 ascendieron a 38 503,53 euros para el año 2003, a 32 691,41 euros para el año 2004, a 63 603,62 euros para el año 2005, a 49 463,21 euros para el año 2006, a 37 045,03 euros para el año 2007 y a 25 139,27 euros para el año 2008, es decir, un total de 246 446,07 euros.

14 Los demandantes recurrieron la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal en materia tributaria de Düsseldorf). En el marco de dicho procedimiento, las partes en el litigio principal se pusieron de acuerdo en que los rendimientos del año 2003 debían estimarse en un 4 % del precio de reembolso establecido a 31 de diciembre de 2003, a saber, 19 848,07 euros.

15 Por lo que respecta a los ejercicios fiscales 2004 a 2008, los demandantes solicitan la modificación de las liquidaciones impositivas y que los rendimientos de capital correspondientes a esos ejercicios se determinen según los importes declarados, sosteniendo los interesados que el artículo 6 de la InvStG es contrario a las disposiciones del Tratado FUE sobre la libre circulación de capitales.

16 El órgano jurisdiccional remitente señala que, aunque el mecanismo de tributación a tanto alzado previsto por el artículo 6 de la InvStG se aplica indistintamente a los fondos de inversión residentes y no residentes no transparentes, tal disposición podría generar una discriminación indirecta de los fondos no residentes no transparentes, en la medida en que los fondos residentes generalmente reúnen los requisitos del artículo 5, apartado 1, de la InvStG, mientras que, por lo general, no sucede lo mismo con los fondos no residentes.

17 Dadas estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Infringe el Derecho [de la Unión] [artículo 63 TFUE] la tributación a tanto alzado de los rendimientos procedentes de fondos de inversión (nacionales y) extranjeros denominados “no transparentes” con arreglo al artículo 6 de la [InvStG], por constituir una restricción encubierta a la libre circulación de capitales [artículo 65 TFUE, apartado 3]?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

18 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que los inversores están sujetos a tres regímenes de tributación distintos en función del modo en que la sociedad de inversión cumpla con las obligaciones previstas en el artículo 5, apartado 1, de la InvStG.

19 Si la sociedad de inversión presenta toda la información a que se refiere el artículo 5, apartado 1, de la InvStG en el tiempo y forma prescritos, los rendimientos de las participaciones en la inversión están sujetos al régimen general de tributación denominada «transparente», conforme a los artículos 2, apartado 1, primera frase, y 4 de la InvStG.

20 Si la sociedad de inversión no ha publicado ni comunicado la información prevista en el artículo 5, apartado 1, punto 1, letras c) y f), de la InvStG, las participaciones en los fondos pueden someterse al régimen de tributación denominada «semitransparente», conforme al artículo 5, apartado 1, segunda frase, de dicha Ley. Este modo de cálculo implica que las ventajas sobre las que no se haya proporcionado determinada información no se tienen en cuenta en la base imponible de la renta del contribuyente.

21 Si no concurren los requisitos del artículo 5, apartado 1, de la InvStG, las participaciones en los fondos de inversión se gravan a tanto alzado, con arreglo al artículo 6 de la InvStG, y el contribuyente tiene que pagar el impuesto sobre un importe que se determina según los modos de cálculo indicados en dicho artículo.

22 El artículo 5, apartado 1, de la InvStG establece, por una parte, en sus puntos 1 a 3, obligaciones relativas a la comunicación a los partícipes, en lengua alemana, de la información prevista por dicho artículo y a la publicación de ésta en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales, acompañada de un certificado emitido por un profesional, legalmente habilitado para prestar servicios de asesoría fiscal, que confirme que los datos se establecieron conforme a las normas del Derecho tributario alemán, aplicables a todas las sociedades de inversión, residentes y no residentes, así como, por otra parte, en sus puntos 4 y 5, obligaciones adicionales sólo aplicables a las sociedades de inversión no residentes.

23 El órgano jurisdiccional remitente no precisa las obligaciones que no fueron observadas por los fondos de inversión no residentes de que se trata en el litigio principal, pero de los fundamentos de la resolución de remisión se desprende que se pregunta, en particular, sobre la

compatibilidad de las disposiciones de la normativa alemana aplicables indistintamente a los fondos de inversión residentes y no residentes con el principio de libre circulación de capitales.

24 Dadas estas circunstancias, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece que la inobservancia por un fondo de inversión no residente de las obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información previstas por dicha normativa, aplicables indistintamente a los fondos residentes y no residentes, conlleva la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión.

Sobre la existencia de una restricción

25 Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véanse las sentencias Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 15 y jurisprudencia citada, así como Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, apartado 43).

26 En el caso de autos, es preciso señalar que la normativa nacional controvertida en el litigio principal se caracteriza por el hecho de que quienes sufren las consecuencias de la inobservancia por parte de los fondos de inversión de las obligaciones de comunicación y de publicación previstas en el artículo 5, apartado 1, de la InvStG son los contribuyentes que invierten en tales fondos.

27 La tributación a tanto alzado, aplicada en caso de inobservancia de tales obligaciones, consiste en calcular una base imponible mínima del 6 % del precio de reembolso al término del año natural, al margen de si durante el año de que se trata el valor de la participación en la inversión disminuyó o aumentó.

28 Tal cálculo a tanto alzado puede producir una sobrevaloración de los rendimientos reales del contribuyente, máxime, tal como señaló el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, cuando los tipos de interés se mantienen a niveles bajos durante un período prolongado. Además, el propio Gobierno alemán admite que, en una coyuntura de tipos de interés reducidos, la base imponible mínima del 6 % del precio de reembolso será a menudo superior a la calculada basándose en los rendimientos efectivos proporcionados por el fondo de que se trata.

29 Ciertamente, no puede descartarse que, durante los años en que los fondos de inversión generen rendimientos particularmente elevados, la tributación a tanto alzado pueda ser más favorable que el régimen general de tributación transparente, ni que, en caso de que se mantengan participaciones a largo plazo, puedan alcanzarse de media rendimientos como los así calculados, tal como alegan, respectivamente, el Finanzamt y el Gobierno alemán.

30 Sin embargo, es preciso señalar, por una parte, que la aplicación de la tributación a tanto alzado no varía en función de la duración de la participación en el fondo.

31 Por otra parte, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede justificarse por la concurrencia de otras ventajas fiscales, suponiendo que éstas existan (véase la sentencia Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 24 y jurisprudencia citada).

32 Por tanto, procede considerar que una tributación a tanto alzado como la que resulta de la

aplicación del artículo 6 de la InvStG puede ser desventajosa para el contribuyente.

33 Ahora bien, de la normativa controvertida en el litigio principal se desprende que, en tales circunstancias, un contribuyente que haya invertido en un fondo que no cumple las obligaciones previstas en el artículo 5, apartado 1, de la InvStG no puede aportar pruebas o información que permitan demostrar sus ingresos efectivos.

34 En consecuencia, tal tributación a tanto alzado puede disuadir al contribuyente de invertir en fondos que no cumplan las obligaciones previstas por esa disposición de Derecho interno.

35 Tal como el Gobierno alemán señaló en la vista, la decisión de cumplir o no dichas obligaciones corresponde a los fondos de inversión y depende, en particular, de su deseo de obtener clientes en Alemania.

36 Por tanto, es poco probable que dichas obligaciones, por su naturaleza, sean cumplidas por un fondo de inversión que no opera en el mercado alemán ni se dirige activamente a dicho mercado. En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, un fondo de esa índole carece de interés en satisfacer tales exigencias.

37 Dado que esos fondos suelen ser no residentes, procede constatar que la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede disuadir a un inversor alemán de suscribir participaciones en un fondo de inversión no residente, en la medida en que dicha inversión puede exponerle a una tributación a tanto alzado desventajosa, sin ofrecerle la posibilidad de aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía de sus rendimientos efectivos.

38 Por consiguiente, dicha normativa constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

39 Sin embargo, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son, no obstante, admisibles siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen (véase, en particular, la sentencia Comisión/Bélgica, C-296/12, EU:C:2014:24, apartado 32 y jurisprudencia citada).

40 Según el Finanzamt y el Gobierno alemán, la normativa controvertida en el litigio principal se justifica, en primer lugar, por la necesidad de salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

41 A este respecto, cabe recordar que el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 45 y jurisprudencia citada), que puede admitirse como justificación de una restricción cuando, en particular, el objetivo del régimen de que se trata sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en particular, las sentencias Santander Asset Management SGIC y otros, EU:C:2012:286, apartado 47, así como Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, apartado 53 y jurisprudencia citada).

42 La normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto, tal como alegan el Finanzamt y el Gobierno alemán, garantizar el trato uniforme desde el punto de vista tributario,

por una parte, entre los contribuyentes alemanes que han efectuado inversiones directamente en acciones o en obligaciones y los que suscriben participaciones en fondos de inversión, así como, por otra parte, entre los contribuyentes alemanes que han invertido en fondos residentes y los que han invertido en fondos no residentes, respetando el principio de igualdad de trato fiscal.

43 Dicha normativa nacional no tiene por objeto evitar comportamientos que puedan comprometer la competencia de la República Federal de Alemania para gravar las actividades ejercidas en su territorio o para gravar los rendimientos adquiridos por sus residentes en otro Estado miembro.

44 Por tanto, por lo que respecta a las condiciones de aplicación de dicha normativa nacional, no se plantea cuestión alguna de reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

45 En segundo lugar, tanto el Finanzamt como los Gobiernos alemán y del Reino Unido consideran que la normativa nacional controvertida en el litigio principal se justifica por la necesidad de garantizar la eficacia del control fiscal. El Gobierno alemán precisa que dicha normativa también se justifica por la necesidad de garantizar una recaudación eficaz de los impuestos.

46 El Tribunal de Justicia ha reconocido que constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado tanto la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véanse en este sentido, en particular, las sentencias A, C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 55; X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartado 55; Meilicke y otros, C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 41, así como SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 36), como la de garantizar la recaudación eficaz del impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 64; X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 39, así como Strojírny Protřjov y ACO Industries Tábör, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 46).

47 Es inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros el hecho de que éstos determinen la información que debe facilitarse, así como los requisitos materiales y formales que deben respetarse para permitir a la Administración tributaria determinar correctamente el impuesto debido por los rendimientos obtenidos de los fondos de inversión (véase, por analogía, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 37).

48 Por lo que respecta al litigio principal, la normativa nacional controvertida se basa en el principio de que sólo los propios fondos de inversión pueden proporcionar la información necesaria para determinar la base imponible de los contribuyentes que han suscrito participaciones en ellos, y que tal información debe publicarse en el Boletín federal electrónico de anuncios oficiales y acompañarse de un certificado, emitido por un profesional legalmente habilitado para prestar servicios de asesoría fiscal, que confirme que los datos se establecieron conforme a las normas del Derecho tributario alemán.

49 Pues bien, una normativa de un Estado miembro que impida de manera absoluta que los contribuyentes que han suscrito participaciones en fondos de inversión no residentes aporten pruebas que satisfagan otros criterios, especialmente de presentación, distintos de los previstos por la legislación de dicho Estado miembro para las inversiones nacionales, va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales (véase, en este sentido, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 43).

50 En efecto, no cabe excluir *a priori* que dichos contribuyentes puedan aportar justificantes pertinentes que permitan a las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación comprobar,

de manera clara y precisa, la información exigida para determinar correctamente la tributación de los rendimientos de los fondos de inversión (véase, por analogía, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 44).

51 Si bien es cierto que los propios contribuyentes alemanes pueden no disponer de toda la información exigida por la InvStG, no es descartable que puedan obtenerla de los fondos de inversión no residentes de que se trate y comunicarla a las autoridades fiscales alemanas.

52 El contenido, la forma y el grado de precisión que debe satisfacer la información aportada por el contribuyente alemán que ha suscrito participaciones en un fondo de inversión no residente con el fin de acogerse a la tributación transparente deben determinarse por la Administración fiscal con el fin de permitir a ésta la aplicación correcta del impuesto (véase, por analogía, la sentencia Meilicke y otros, EU:C:2011:438, apartado 45).

53 Ciertamente, tal como sostienen el Finanzamt y el Gobierno alemán, la publicación de la información relativa a las bases imponibles, así como su verificación por un profesional legalmente habilitado para prestar servicios de asesoría fiscal que confirme que los datos se han establecido conforme a las normas del Derecho fiscal alemán, garantizan la tributación uniforme de los contribuyentes que han suscrito participaciones en un mismo fondo de inversión.

54 Sin embargo, según alega la Comisión Europea, tal uniformidad podría garantizarse mediante un intercambio interno de la información dentro de la Administración fiscal alemana.

55 Además, en virtud de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos [directos] y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30), en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, así como de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799 (DO L 64, p. 1), las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación tienen la facultad de solicitar a las autoridades de otro Estado miembro cualquier información que resulte necesaria para la determinación correcta del impuesto de un contribuyente (véanse, en este sentido, las sentencias Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C?436/08 y C?437/08, EU:C:2011:61, apartado 101, así como Meilicke y otros EU:C:2011:438, apartado 51).

56 En cuanto a la carga administrativa que implicaría, para la Administración fiscal del Estado miembro de tributación, la posibilidad concedida a los contribuyentes de que aporten la información para demostrar sus rendimientos, procede señalar que las dificultades de administración no son suficientes por sí solas para justificar un obstáculo a la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Francia, C?334/02, EU:C:2004:129, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, apartado 48, y Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, apartado 54).

57 En consecuencia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no puede justificarse por la necesidad de garantizar la eficacia del control fiscal y la recaudación eficaz de los impuestos, en la medida en que no permite al contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar sus rendimientos efectivos.

58 Del conjunto de consideraciones anteriores se desprende que procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece que la inobservancia por un fondo de inversión no residente de las obligaciones de comunicación y de

publicación de determinada información previstas por dicha normativa, aplicables indistintamente a los fondos residentes y no residentes, conlleva la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión, en la medida en que la citada normativa no permite a tal contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía efectiva de esos rendimientos.

Costas

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

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

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece que la inobservancia por un fondo de inversión no residente de las obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información previstas por dicha normativa, aplicables indistintamente a los fondos residentes y no residentes, conlleva la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión, en la medida en que la citada normativa no permite a tal contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía efectiva de esos rendimientos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.