ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

12 de Setembro de 2006 *

No processo C-196/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelos Special Commissioners of Income Tax, London (Reino Unido), por decisão de 29 de Abril de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Maio de 2004, no processo

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

contra

Commissioners of Inland Revenue,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann e A. Rosas, presidentes de secção, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (relator), E. Juhász, G. Arestis e A. Borg Barthet, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 13 de Dezembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Cadbury Schweppes plc e da Cadbury Schweppes Overseas Ltd, por J. Ghosh, barrister, e J. Henderson, adviser,

— em representação do Governo do Reino Unido, por R. Caudwell, na qualidade de agente, assistida por D. Anderson, QC, e por M. Lester e D. Ewart, barristers,

— em representação do Governo belga, por E. Dominkovits, na qualidade de agente,

— em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por A. Tiemann e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por L. Fraguas Gadea e M. Muñoz Pérez, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e C. Mercier, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por R. L. Nesbitt e A. Collins, SC, bem como por P. McGarry, BL,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por A. Cingolo, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo cipriota, por A. Pantazi, na qualidade de agente,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes e J. de Menezes Leitão, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo finlandês, por A. Guimaraes-Purokoski, na qualidade de agente,

— em representação do Governo sueco, por A. Kruse e I. Willfors, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 2 de Maio de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.° CE, 49.° CE e 56.° CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Cadbury Schweppes plc (a seguir «CS») e a Cadbury Schweppes Overseas Ltd (a seguir «CSO») aos Commissioners of Inland Revenue a respeito da tributação desta última sociedade pelos lucros realizados em 1996 pela Cadbury Schweppes Treasury International (a seguir «CSTI»), filial do grupo Cadbury Schweppes estabelecida no International Financial Services Center (centro de serviços financeiros internacionais) de Dublin (Irlanda) (a seguir «IFSC»).

Legislação nacional

3 De acordo com a legislação fiscal do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, uma sociedade residente neste Estado-Membro na acepção da referida legislação (a seguir «sociedade residente») está sujeita neste Estado ao imposto sobre as sociedades relativamente aos seus lucros a nível mundial. Estes englobam os lucros realizados pelas sucursais ou agências por intermédio das quais a sociedade residente exerce as suas actividades fora do Reino Unido.

4 Em contrapartida, a sociedade residente não é, em princípio, tributada sobre os lucros das suas filiais no momento em que estes são realizados. Também não é tributada sobre os dividendos distribuídos por uma filial estabelecida no Reino Unido. Os dividendos distribuídos a uma sociedade residente por uma filial estabelecida no estrangeiro são, por sua vez, tributados à referida sociedade. Para evitar a dupla tributação, a legislação fiscal do Reino Unido prevê, no entanto, a concessão de um crédito de imposto à sociedade residente no montante do imposto pago pela filial estrangeira quando da realização dos lucros.

5 A legislação do Reino Unido relativa às sociedades estrangeiras controladas (a seguir «SEC») contém uma excepção à regra geral segundo a qual uma sociedade residente não é tributada sobre os lucros de uma filial quando da realização destes.

6 Esta legislação, prevista nas Sections 747 a 756 e nos Schedules 24 a 26 do Income and Corporation Taxes Act 1988 (lei relativa aos impostos sobre o rendimento e sobre as sociedades), dispõe que os lucros de uma SEC — a saber, segundo a versão da referida legislação em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «legislação relativa às SEC»), uma sociedade estrangeira detida em mais de 50% pela sociedade residente — são atribuídos a esta última e a ela tributados através de um crédito de imposto correspondente ao imposto pago pela SEC no Estado em que está estabelecida. Caso estes mesmos lucros sejam posteriormente distribuídos à sociedade residente sob a forma de dividendos, o imposto pago por esta no Reino Unido em resultado dos lucros da sua filial é considerado um imposto adicional pago por esta última no estrangeiro e dá origem a um crédito de imposto imputável no imposto a pagar pela sociedade residente sobre esses dividendos.

7 A legislação relativa às SEC aplica-se quando a SEC está sujeita, no Estado em que está estabelecida, a um «nível de tributação inferior», o que ocorre por força desta legislação em qualquer exercício contabilístico no qual o imposto pago pela SEC seja inferior a três quartos do montante do imposto que seria pago no Reino Unido sobre os lucros tributáveis tais como teriam sido calculados para efeitos de tributação neste Estado-Membro.

8 A tributação resultante da aplicação da legislação relativa às SEC prevê um certo número de excepções. Segundo a versão desta legislação em vigor à data dos factos do processo principal, a referida tributação não se aplica nos seguintes casos:

— quando a SEC adopta uma «política de distribuição aceitável», o que implica que determinada percentagem (90% em 1996) dos seus lucros seja distribuída no prazo de 18 meses a contar da sua realização e tributada a uma sociedade residente;

— quando a SEC exerce «actividades isentas» na acepção da referida legislação, como determinadas actividades comerciais efectuadas por um estabelecimento comercial;

— quando a SEC cumpre o «requisito da cotação pública», o que implica que 35% dos direitos de voto sejam detidos pelo público, que a filial esteja cotada e que os seus títulos sejam negociados numa bolsa de valores reconhecida, e

— quando o lucro tributável da SEC não ultrapasse um montante fixado em 50 000 GBP (excepção *de minimis*).

9 A tributação prevista pela legislação relativa às SEC está igualmente excluída quando é satisfeito o teste dito «da intenção». Este teste inclui dois requisitos cumulativos.

10 Por um lado, quando as transacções que deram origem aos lucros da SEC relativos ao exercício em causa conduzirem a uma redução do imposto no Reino Unido relativamente ao que seria pago se essas transacções não tivessem ocorrido e o montante dessa redução ultrapassar determinado limite, a sociedade residente tem de provar que tal diminuição não constituía o objectivo principal ou um dos principais objectivos dessas transacções.

11 Por outro, a sociedade residente tem de provar que a principal razão ou uma das principais razões da existência da SEC não consistia, relativamente ao exercício em causa, na obtenção de uma diminuição do imposto no Reino Unido através de um desvio de lucros. Segundo a referida legislação, existe desvio de lucros se se puder razoavelmente presumir que, caso não existisse a SEC ou uma sociedade aparentada estabelecida fora do Reino Unido, os lucros teriam sido recebidos por uma pessoa residente no Reino Unido e tributados em seu nome.

12 A decisão de reenvio precisa igualmente que as autoridades fiscais do Reino Unido publicaram em 1996 uma lista de Estados em que, sob determinadas condições, pode ser constituída uma SEC e exercer as suas actividades considerando-se que cumpre os requisitos que permitem que se lhe não aplique a tributação prevista pela legislação relativa às SEC.

Factos na origem do litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A CS, sociedade residente, é a sociedade-mãe do grupo Cadbury Schweppes, que é constituído por sociedades estabelecidas no Reino Unido, noutros Estados-Membros e em Estados terceiros. Este grupo inclui, designadamente, duas filiais na Irlanda, a Cadbury Schweppes Treasury Services (a seguir «CSTS») e a CSTI, que a CS detém indirectamente através de uma cadeia de filiais no topo da qual se encontra a CSO.

14 A CSTS e a CSTI, que estão estabelecidas no IFSC, estavam sujeitas, à data dos factos do processo principal, a uma taxa de imposto de 10%.

15 As actividades da CSTS e da CSTI consistem em angariar fundos e colocá-los à disposição das filiais do grupo Cadbury Schweppes.

16 Segundo a decisão de reenvio, a CSTS substituiu uma estrutura semelhante que incluía uma sociedade estabelecida em Jersey. A CSTS foi constituída com um triplo objectivo. Tratava-se, em primeiro lugar, de resolver uma dificuldade de natureza fiscal com que se deparavam os contribuintes canadianos que detinham acções preferenciais da CS, em segundo lugar, de evitar ter de obter autorização das autoridades do Reino Unido para operações de empréstimo no estrangeiro e, em terceiro lugar, de reduzir as retenções na fonte sobre os dividendos pagos no seio do grupo sob o regime da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6). Segundo a referida decisão, estes três objectivos poderiam ter sido atingidos se a CSTS tivesse sido constituída em conformidade com a legislação do Reino Unido e estivesse estabelecida neste Estado-Membro.

17 A CSTI é uma filial da CSTS. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, foi constituída na Irlanda de modo a não lhe serem aplicáveis determinadas disposições fiscais do Reino Unido em matéria de câmbio.

18 Segundo a decisão de reenvio, é facto assente que a CSTS e a CSTI foram estabelecidas em Dublim com o único objectivo de permitir que os lucros relacionados com as actividades de financiamento interno do grupo Cadbury Schweppes pudessem usufruir do regime fiscal do IFSC.

19 Tendo em conta a taxa de imposto aplicada às sociedades que estão estabelecidas nesse centro, os lucros da CSTS e da CSTI encontravam-se sujeitos a um «nível de tributação inferior» na acepção da legislação relativa às SEC. No que respeita ao exercício contabilístico de 1996, as autoridades fiscais do Reino Unido consideraram que não se aplicava a estas filiais qualquer das condições que permitiam afastar a tributação prevista pela referida legislação.

20 Por conseguinte, por decisão de 18 de Agosto de 2000, os Commissioners of Inland Revenue reclamaram à CSO, nos termos da legislação relativa às SEC, o montante de 8 638 633,54 GBP a título de imposto sobre as sociedades referente aos lucros realizados pela CSTI durante o exercício contabilístico encerrado em 28 de Dezembro de 1996. O aviso de liquidação apenas dizia respeito aos lucros realizados por esta última sociedade dado que, por seu lado, a CSTS, no decurso desse mesmo exercício, sofreu prejuízos.

21 Em 21 de Agosto de 2000, a CS e a CSO interpuseram recurso desse aviso de liquidação para os Special Commissioners of Income Tax, London. Perante este órgão jurisdicional, defenderam que a legislação relativa às SEC é contrária aos artigos 43.° CE, 49.° CE e 56.° CE.

22 O órgão jurisdicional de reenvio manifesta uma série de dúvidas relativamente à aplicação do direito comunitário ao processo que lhe foi submetido.

23 Em primeiro lugar, pergunta se, ao constituir sociedades noutros Estados-Membros e ao dotá-las de capitais apenas com o objectivo de beneficiar de um regime fiscal

mais favorável do que o que se encontrava em vigor no Reino Unido, a CS utilizou abusivamente as liberdades instituídas pelo Tratado CE.

24 Caso se admita que a CS apenas exerceu de forma efectiva as referidas liberdades, pergunta, em segundo lugar, se, nas circunstâncias do caso vertente, se deve considerar que a legislação relativa às SEC constitui uma restrição ao exercício dessas liberdades ou uma discriminação.

25 Para o caso de se considerar que a referida legislação implica uma restrição às liberdades consagradas pelo Tratado, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em terceiro lugar, se a eventual circunstância de a CS não pagar um imposto superior àquele que a CSTS e a CSTI teriam pago se tivessem sido estabelecidas no Reino Unido permite excluir a existência de uma restrição desse tipo. Interroga-se também sobre a pertinência, por um lado, das diferenças que existem, relativas a determinados aspectos, entre as regras de cálculo da obrigação fiscal relativa aos rendimentos da CSTS e da CSTI e as regras normalmente aplicáveis às filiais da CS no referido Estado-Membro e, por outro, do facto de os prejuízos de uma SEC não poderem ser deduzidos dos lucros de outra SEC ou dos lucros da CS e das suas filiais no Reino Unido, quando tal dedução seria admitida se a CSTS e a CSTI tivessem sido estabelecidas neste Estado-Membro.

26 No caso de se considerar que a legislação relativa às SEC é susceptível de originar uma discriminação, pergunta, em quarto lugar, se há que fazer um paralelo entre os factos no processo principal e a hipótese de a CS ter constituído filiais no Reino Unido ou ter implantado filiais num Estado-Membro no qual não fosse aplicável uma taxa inferior de tributação na acepção dessa legislação.

27 No caso de se entender que a legislação relativa às SEC constitui uma discriminação ou uma restrição à liberdade de estabelecimento, pergunta, em quinto lugar, se esta legislação pode ser justificada por motivos de luta contra a evasão fiscal, uma vez que visa impedir a redução ou o desvio de lucros tributáveis no Reino Unido, e, sendo caso disso, se pode ser considerada proporcionada tendo em conta a sua finalidade e a isenção de que podem beneficiar as sociedades que, ao contrário da CS, consigam provar, no âmbito do teste da intenção, que não prosseguem um objectivo de evasão fiscal.

28 Tendo em conta estas diferentes interrogações, os Special Commissioners of Income Tax, London, decidiram suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 42.º CE, 49.º CE e 56.º CE opõem-se a uma legislação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, que, em circunstâncias específicas determinadas, prevê a tributação de uma sociedade estabelecida neste Estado-Membro em razão dos lucros de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro e sujeita a um nível de tributação inferior?»

Quanto à questão prejudicial

29 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se os artigos, 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE se opõem a uma legislação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê, em determinadas condições, a tributação da sociedade-mãe relativamente aos lucros realizados por uma SEC.

30 Esta questão deve ser entendida no sentido de que visa igualmente o artigo 48.º CE, que equipara, para efeitos da aplicação das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, as pessoas singulares nacionais dos Estados-Membros objecto do artigo 43.º CE às sociedades que foram constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade.

31 Em conformidade com jurisprudência assente, incluem-se no âmbito de aplicação material das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento as disposições nacionais que se aplicam à detenção, por um nacional do Estado-Membro em causa, de uma participação no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro que lhe confira uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as respectivas actividades (v., neste sentido, acórdãos de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 22, e de 21 de Novembro de 2002, X e Y, C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 37).

32 No caso vertente, a legislação relativa às SEC diz respeito à tributação, em determinadas condições, dos lucros de filiais estabelecidas fora do Reino Unido nas quais uma sociedade residente detém uma participação que lhe assegura o controlo destas últimas. Por conseguinte, deve ser analisada à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE.

33 Admitindo que esta legislação tenha, como alegam as recorrentes no processo principal e a Irlanda, efeitos restritivos sobre a livre prestação de serviços e sobre a livre circulação de capitais, tais efeitos são a consequência inevitável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam, em todo o caso, uma análise autónoma da referida legislação tendo em consideração os artigos 49.º CE e 56.º CE (v., neste sentido, acórdão de 14 de Outubro de 2004, Omega, C-36/02, Colect., p. I-9609, n.º 27).

34 Antes de analisar a legislação relativa às SEC à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE, há que responder à interrogação liminar do órgão jurisdicional de reenvio, que visa saber se o facto de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro constituir e dotar de capitais sociedades noutro Estado-Membro com o único objectivo de beneficiar do regime fiscal mais favorável em vigor neste último Estado constitui uma utilização abusiva da liberdade de estabelecimento.

35 É verdade que os nacionais de um Estado-Membro não podem, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, tentar subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional. Os mesmos não podem tirar partido, abusiva ou fraudulentamente, das normas comunitárias (acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors, 115/78, Colect., p. 173, n.º 25; de 3 de Outubro de 1990, Bouchoucha, C-61/89, Colect., p. I-3551, n.º 14, e de 9 de Março de 1999, Centros, C-212/97, Colect., p. I-1459, n.º 24).

36 Todavia, o facto de um nacional da Comunidade, pessoa singular ou colectiva, ter pretendido tirar partido do sistema fiscal mais vantajoso em vigor num Estado-Membro diferente daquele em que reside não permite, por si só, que o mesmo seja privado da possibilidade de invocar as disposições do Tratado (v., neste sentido, acórdão de 11 de Dezembro de 2003, Barbier, C-364/01, Colect., p. I-15013, n.º 71).

37 No que respeita à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça já decidiu que a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objectivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade (v., neste sentido, acórdãos Centros, já referido, n.º 27, e de 30 de Setembro de 2003, Inspire Art, C-167/01, Colect., p. I-10155, n.º 96).

38 Daqui resulta que, como sublinharam as recorrentes no processo principal e o Governo belga e, na audiência, o Governo cipriota, a circunstância de a CS, no presente processo, ter decidido estabelecer a CSTS e a CSTI no IFSC com o objectivo explícito de beneficiar do regime fiscal favorável que essa instituição proporciona não constitui, por si só, um abuso. Por conseguinte, esta circunstância não exclui que a CS possa invocar os artigos 43.º CE e 48.º CE (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Centros, n.º 18, e Inspire Art, n.º 98).

39 Por conseguinte, há que analisar se os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem à aplicação de uma legislação como a relativa às SEC.

40 Por força de jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem contudo exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.º 19; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19, e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).

41 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos nacionais da Comunidade e que compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, nos termos do artigo 48.º CE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35; Marks & Spencer, já referido, n.º 30, e de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 29).

42 Embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., nomeadamente, acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21, e Marks & Spencer, já referido, n.º 31).

43 No caso vertente, é pacífico que a legislação relativa às SEC implica uma diferença de tratamento das sociedades residentes em função do nível de tributação que incide sobre a sociedade na qual detêm uma participação que lhes assegura o seu controlo.

44 Com efeito, quando a sociedade residente constitui uma SEC num Estado-Membro em que esta está sujeita a um nível de tributação inferior na acepção da legislação relativa às SEC, os lucros realizados por tal sociedade controlada são, por força dessa legislação, atribuídos à sociedade residente, que é tributada sobre esses lucros. Em contrapartida, quando a sociedade controlada foi constituída e é tributada no Reino Unido ou num Estado em que não está sujeita a um nível de tributação inferior na acepção da referida legislação, esta última não é aplicável e, em conformidade com a legislação do Reino Unido relativa ao imposto sobre as sociedades, a sociedade residente não é, em tais circunstâncias, tributada pelos lucros da sociedade controlada.

45 Esta diferença de tratamento cria uma desvantagem fiscal para a sociedade residente à qual a legislação relativa às SEC é aplicável. Com efeito, mesmo tendo em conta como sugerem os Governos do Reino Unido, dinamarquês, alemão, francês,

português, finlandês e sueco, a circunstância eventual, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de que essa sociedade residente não paga, a título dos lucros de uma SEC abrangida pelo âmbito de aplicação da referida legislação, um imposto superior ao que seria aplicável a esses lucros se estes tivessem sido realizados por uma filial estabelecida no Reino Unido, também é verdade que, por força de tal legislação, essa sociedade residente é tributada relativamente aos lucros de outra pessoa colectiva. Ora, tal não é o caso de uma sociedade residente que tenha uma filial tributada no Reino Unido ou cuja filial estabelecida fora deste Estado-Membro não esteja sujeita a um nível de tributação inferior.

46 Como alegam as recorrentes no processo principal, a Irlanda e a Comissão das Comunidades Europeias, o diferente tratamento fiscal que decorre da legislação relativa às SEC e a desvantagem que daí resulta para as sociedades residentes que dispõem de uma filial sujeita, noutro Estado-Membro, a um nível de tributação inferior são susceptíveis de criar um obstáculo ao exercício da liberdade de estabelecimento por essas sociedades, dissuadindo-as de constituir, adquirir ou manter uma filial num Estado-Membro em que esta se encontre sujeita a tal nível de tributação. Constituem, assim, uma restrição à liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.° CE e 48.° CE.

47 Esta restrição só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que a sua aplicação seja adequada a garantir a realização do objectivo assim prosseguido e que não ultrapasse o que é necessário para o atingir (acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.° 26; de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Colect., p. I-2409, n.° 49, e Marks & Spencer, já referido, n.° 35).

48 O Governo do Reino Unido, apoiado pelos Governos dinamarquês, alemão, francês, português, finlandês e sueco, alega que a legislação relativa às SEC pretende lutar contra uma forma especial de evasão fiscal, que consiste no facto de uma sociedade residente transferir artificialmente os lucros do Estado-Membro em que foram realizados para um Estado com um baixo nível de tributação através da constituição de uma filial neste e da conclusão de transacções destinadas principalmente a realizar tal transferência a favor dessa filial.

49 A este respeito, resulta de jurisprudência assente que a existência de uma vantagem fiscal resultante da fiscalidade pouco elevada a que está sujeita uma filial num Estado-Membro diferente daquele em que foi constituída a sociedade-mãe não autoriza, por si própria, este último Estado-Membro a compensar essa vantagem através de um tratamento fiscal menos favorável da sociedade-mãe (v., neste sentido, acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 21; ver igualmente, por analogia, acórdãos de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Colect., p. I-7447, n.º 44, e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 52). A necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais não figura entre os objectivos enunciados no artigo 46.º, n.º 1, CE, nem entre as razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição a uma liberdade instituída pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 56, e Skandia e Ramstedt, já referido, n.º 53).

50 Resulta igualmente da jurisprudência que a simples circunstância de uma sociedade residente criar um estabelecimento secundário, como uma filial, noutro Estado-Membro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos ICI, já referido, n.º 26; de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 45; X e Y, já referido, n.º 62, e de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 27).

51 Em contrapartida, uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente

artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos ICI, já referido, n.º 26; de 12 de Dezembro de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Colect., p. I-11779, n.º 37; De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 50, e Marks & Spencer, já referido, n.º 57).

52 Para a apreciação do comportamento do contribuinte há que ter especialmente em conta o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Centros, n.º 25, e X e Y, n.º 42).

53 Esse objectivo é o de permitir que um nacional de um Estado-Membro constitua um estabelecimento secundário noutro Estado-Membro para aí exercer as suas actividades e favorecer assim a interpenetração económica e social no interior da Comunidade no domínio das actividades não assalariadas (v. acórdão de 21 de Junho de 1974, Reyners, 2/74, Colect., p. 325, n.º 21). A liberdade de estabelecimento visa, para essa finalidade, permitir que um nacional comunitário participe, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem e dela retire benefício (acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 25).

54 Tendo em conta esse objectivo de integração no Estado-Membro de acolhimento, o conceito de estabelecimento, na acepção das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, implica a prossecução efectiva de uma actividade económica, através de um estabelecimento fixo nesse Estado por um período indefinido (v. acórdãos de 25 de Julho de 1991, Factortame e o., C-221/89, Colect., p. I-3905, n.º 20, e de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido, C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 21). Por conseguinte, pressupõe uma implantação real da sociedade em causa no Estado-Membro de acolhimento e o exercício de uma actividade económica efectiva neste.

55 Daqui resulta que, para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional.

56 À semelhança das práticas, visadas no n.º 49 do acórdão Marks & Spencer, já referido, que consistiam em organizar transferências de prejuízos, no seio de um grupo de sociedades, para sociedades estabelecidas nos Estados-Membros que aplicavam taxas de tributação mais elevadas e nos quais, por conseguinte, o valor fiscal desses prejuízos era maior, o tipo de comportamentos descritos no número anterior é susceptível de comprometer o direito dos Estados-Membros de exercerem a sua competência fiscal em relação às actividades realizadas no seu território, prejudicando assim a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros (v. acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 46).

57 Tendo em conta as considerações expostas, há que apreciar se a restrição à liberdade de estabelecimento que decorre da legislação relativa às SEC pode ser justificada por motivos de luta contra expedientes puramente artificiais e, sendo caso disso, se se revela proporcionada à luz desse objectivo.

58 A referida legislação visa as situações em que uma sociedade residente constituiu uma SEC que está sujeita, no Estado-Membro em que está estabelecida, a um valor de tributação inferior a três quartos do montante do imposto que deveria ser pago no Reino Unido se os lucros dessa SEC fossem tributados neste Estado-Membro.

59 Ao prever a integração dos lucros de uma SEC abrangida por um regime fiscal muito favorável na matéria colectável da sociedade residente, a legislação relativa às SEC

permite contrariar práticas cujo único objectivo é contornar o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional. Como salientaram os Governos francês, finlandês e sueco, tal legislação é, portanto, susceptível de atingir o objectivo em razão do qual foi adoptada.

60 Há ainda que verificar se a referida legislação não vai além do que é necessário para atingir esse objectivo.

61 A legislação relativa às SEC contém determinado número de excepções em que a aplicação da tributação dos lucros das SEC à sociedade residente é afastada. Algumas destas excepções permitem isentar esta última em situações em que a existência de um expediente puramente artificial apenas para efeitos fiscais se mostre excluída. Assim, a distribuição por uma SEC da quase totalidade dos seus lucros a uma sociedade residente traduz a inexistência de intenção desta última de fugir ao imposto no Reino Unido. A realização pela SEC de actividades comerciais exclui, por sua vez, a existência de um expediente artificial desprovido de qualquer vínculo económico real com o Estado-Membro de acolhimento.

62 No caso de não se verificar nenhuma destas excepções, a aplicação da tributação prevista pela legislação relativa às SEC pode ser afastada se o estabelecimento e as actividades da SEC satisfizerem o teste da intenção. Este exige, essencialmente, que a sociedade residente demonstre, por um lado, que a diminuição significativa do imposto no Reino Unido, que resulta das transacções efectuadas entre esta sociedade e a SEC, não constituía o principal objectivo ou um dos principais objectivos dessas transacções e, por outro, que a obtenção de uma redução do referido imposto através de um desvio de lucros na acepção da referida legislação não era a razão principal ou uma das razões principais da constituição da SEC.

63 Como referiram as recorrentes no processo principal, o Governo belga e a Comissão, o facto de nenhuma das excepções previstas pela legislação relativa às SEC se poder aplicar e de a intenção de obter uma redução fiscal ter inspirado a constituição da SEC bem como a conclusão de transacções entre esta última e a sociedade residente não basta para concluir pela existência de um expediente puramente artificial destinado unicamente a contornar o referido imposto.

64 Com efeito, a verificação da existência de tal expediente exige, para além de um elemento subjectivo que consiste na intenção de obter uma vantagem fiscal, que resulte de elementos objectivos que, pese embora o respeito formal dos requisitos previstos pelo direito comunitário, o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento, tal como exposto nos n.os 54 e 55 do presente acórdão, não foi atingido (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Colect., p. I-11569, n.os 52 e 53, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.os 74 e 75).

65 Nestas condições, para que a legislação relativa às SEC seja conforme ao direito comunitário, a aplicação da tributação prevista pela referida legislação deve ser excluída quando, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a constituição de uma SEC corresponde a uma realidade económica.

66 Essa constituição deve corresponder a uma implantação real que tem por objectivo a realização de actividades económicas efectivas no Estado-Membro de acolhimento, como resulta da jurisprudência recordada nos n.os 52 a 54 do presente acórdão.

67 Como sugeriram o Governo do Reino Unido e a Comissão na audiência, esta verificação deve assentar em elementos objectivos e comprováveis por terceiros,

relativos, especialmente, ao grau de existência física da SEC em termos de instalações, de pessoal e de equipamentos.

68 Se a verificação de tais elementos conduzir à conclusão de que a SEC corresponde a uma implantação fictícia que não exerce qualquer actividade económica efectiva no território do Estado-Membro de acolhimento, deve-se considerar que a criação desta SEC apresenta o carácter de um expediente puramente artificial. Tal pode ser o caso, designadamente, de uma filial «caixa de correio» ou de «fachada» (v. acórdão de 2 de Maio de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Colect., p. I-3813, n.os 34 e 35).

69 Em contrapartida, como o advogado-geral referiu no n.º 103 das suas conclusões, o facto de as actividades correspondentes aos lucros da SEC poderem também ser exercidas por uma sociedade estabelecida no território do Estado-Membro em que se encontra implantada a sociedade residente não permite concluir pela existência de um expediente puramente artificial.

70 Deve ser dada a possibilidade à sociedade residente, que é a melhor colocada para este efeito, de apresentar elementos relativos à realidade da implantação da SEC e ao carácter efectivo das suas actividades.

71 Tendo em conta os elementos fornecidos pela sociedade residente, as autoridades nacionais competentes têm a possibilidade, para efeitos de obtenção das informações necessárias relativas à situação real da SEC, de recorrer aos mecanismos de colaboração e de troca de informações entre administrações fiscais nacionais instituídos por instrumentos jurídicos como os mencionados pela Irlanda nas suas observações escritas, a saber, a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos

Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), e, no que respeita ao presente processo, a Convenção celebrada em 2 de Junho de 1976 entre o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a Irlanda para eliminação da dupla tributação e para prevenção da evasão fiscal no que respeita à tributação dos rendimentos e ganhos de capital.

72 No caso vertente, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, como defende o Governo do Reino Unido, o teste da intenção, tal como é definido pela legislação relativa às SEC, se presta a uma interpretação que permita limitar a aplicação da tributação prevista por esta legislação aos expedientes puramente artificiais ou se, pelo contrário, os critérios em que assenta esse teste significam que, quando não se aplique nenhuma das excepções previstas por essa mesma legislação e a intenção de obter uma redução fiscal no Reino Unido esteja no cerne das razões que levaram à constituição da SEC, a sociedade-mãe residente entra no âmbito de aplicação da referida legislação, não obstante a ausência de elementos objectivos susceptíveis de revelar a existência de um expediente dessa natureza.

73 Na primeira hipótese, haverá que considerar a legislação relativa às SEC compatível com os artigos 43.º CE e 48.º CE.

74 Em contrapartida, na segunda hipótese, haverá que considerar, como alegam as recorrentes no processo principal, a Comissão e, na audiência, o Governo cipriota, que a referida legislação é contrária aos artigos 43.º CE e 48.º CE.

75 Tendo em conta o exposto, há que responder à questão submetida que os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados por uma SEC noutro Estado-Membro quando esses lucros são aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no

primeiro Estado, a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida de tributação deve por conseguinte ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida SEC está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas.

Quanto às despesas

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

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

Os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados por uma sociedade estrangeira controlada noutro Estado-Membro quando esses lucros são aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida de tributação deve por conseguinte ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas.

Assinaturas