CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIEGBERT ALBER

apresentadas em 19 de Novembro de 1998 *

A — Introdução

1. O presente reenvio prejudicial suscita a questão da compatibilidade com o direito comunitário de uma disposição fiscal grega [1] que aplica aos lucros das sociedades estrangeiras, de forma sistemática, uma taxa de 40%, ao passo que as sociedades anónimas gregas com acções nominativas ou acções ao portador cotadas na Bolsa de Atenas estão sujeitas não à taxa de 40%, mas à de 35%.

2. O recorrente no processo principal, o Royal Bank of Scotland plc (a seguir «recorrente»), tem sede na Grã-Bretanha e explora uma sucursal no Pireu (Grécia). Foi relativamente à taxa aplicada a esta sucursal no ano económico de 1995 (exercício contabilístico corrente de 1 de Outubro de 1994 a 30 de Setembro de 1995) que surgiu o litígio.

3. A tributação foi efectuada segundo o código do imposto sobre os rendimentos helénico (a seguir «código»), cuja segunda secção rege a tributação das pessoas colectivas. O artigo 109.°, n.° 1, do código fixa as taxas de tributação do seguinte modo:

«1. O imposto é calculado sobre o rendimento tributável global da pessoa colectiva sujeita às taxas seguintes, segundo a categoria dos contribuintes:

a) para as sociedades anónimas gregas cujas acções no termo do período tributável sejam ao portador e não estejam cotadas na Bolsa de Atenas, bem como para as sociedades e organismos estrangeiros com fim lucrativo, 40%;

b) para as outras sociedades anónimas gregas, 35%. Se as sociedades anónimas gregas tiverem acções nominativas ou acções ao portador não cotadas na Bolsa de Atenas, a taxa referida na alínea a) *supra* é aplicável à parte dos lucros que corresponda proporcionalmente ao número das acções ao portador. Para determinar esta parte dos lucros, os lucros líquidos globais são distribuídos proporcionalmente ao número das acções nominativas e das acções ao

* Língua original: alemão.

1 — V. o artigo 109.°, n.° 1, do código do imposto sobre os rendimentos helénico (Lei n.° 2238/1994, *Jornal Oficial da República Helénica*, n.° 151, tomo A).

portador registadas nos livros da sociedade no termo do exercício tributável.

c) Às restantes pessoas colectivas referidas no artigo 101.°, aplica-se a taxa de 35%.»

4. Com base neste preceito, o recorrente foi tributado à taxa de 40%. O recorrente juntou à sua declaração de imposto sobre o rendimento do exercício de 1995 a reclamação de que os seus lucros deveriam estar sujeitos à taxa mais favorável de 35% aplicável aos bancos gregos. Como justificação, invocou nomeadamente o artigo 52.° do Tratado CE.

5. Esta reclamação foi indeferida por decisão administrativa, com base na legislação existente. O recorrente contestou esta decisão de indeferimento perante os tribunais.

6. O órgão jurisdicional de reenvio, o Trimeles Dioikitiko Protodikeio Peiraios, alega que o artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código prevê para as sociedades anónimas estrangeiras um tratamento fiscal que, no essencial, derroga as disposições dos artigos 7.° [2] e 52.° do Tratado. Acrescenta que esta disposição institui uma discriminação no tratamento fiscal das sociedades anónimas, em função: a) de estarem ou não cotadas na Bolsa de Atenas e b) da natureza das acções das sociedades, ao passo que as sociedades estrangeiras estão todas, sem excepção, sujeitas à taxa mais pesada de 40%. Segundo o órgão jurisdicional *a quo*, este tratamento fiscal especial reservado às sociedades gregas implica uma redução dos encargos destas empresas e a obtenção de vantagens concorrenciais face às sociedades estrangeiras, falseando, portanto, a concorrência.

7. O órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O disposto no artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código do imposto sobre os rendimentos (Lei n.° 2238/1994 — *Jornal Oficial da República Helénica*, n.° 151, tomo A), que impõe um encargo tributário diferente em prejuízo das sociedades estrangeiras, através da aplicação ao rendimento colectável destas de uma taxa de 40%, ao passo que aplica às sociedades nacionais uma taxa de 35%, é autorizado e admitido pelo direito comunitário e, mais particularmente, é compatível com o disposto nos artigos 7.° e 52.° do Tratado, isto é, a República Helénica tem o direito de impor esse tratamento fiscal diferenciado em prejuízo das sociedades estrangeiras?»

8. Apresentaram observações o recorrente, os Governos helénico e francês e a Comissão.

2 — Que passou, entretanto, a artigo 6.° do Tratado CE.

Retomarei os respectivos argumentos ao longo da análise jurídica.

B — Análise

9. O *recorrente* alega que o artigo 109.°, n.° 1, do código provoca uma desigualdade de tratamento entre sociedades gregas e estrangeiras, o que é proibido. No seu entender, ao passo que as sociedades anónimas gregas se distinguem entre si segundo a natureza das acções por elas emitidas e podem beneficiar de uma taxa mais favorável quando emitem acções nominativas ou acções ao portador cotadas na Bolsa de Atenas, todas as sociedades estrangeiras sem excepção estão, nos termos do artigo 109.° do código, sujeitas à taxa mais elevada, sem se ter em conta a natureza jurídica escolhida ou o tipo das acções emitidas.

10. O recorrente salienta que, relativamente ao sector bancário, esta desigualdade de tratamento é reforçada pela obrigação imposta aos bancos gregos, nos termos das Leis n.^{os} 2190/1920 e 5076/1931, de se constituírem sob a forma de sociedades anónimas e de emitirem acções nominativas. Assim, os bancos gregos são *sempre* tributados à taxa de 35%, e os bancos estrangeiros sempre à de 40%.

11. O recorrente acrescenta que resulta da própria estrutura destas disposições que a taxa mais favorável das sociedades gregas constitui a regra, e a taxa de 40% a excepção.

12. Aos olhos do recorrente, o artigo 109.°, n.° 1, do código é contrário ao princípio geral da igualdade consagrado no artigo 6.° do Tratado, bem como no artigo 52.° do Tratado. Esta desigualdade de tratamento restringe de modo ilícito a liberdade de estabelecimento exercida por via da criação de um estabelecimento secundário sob a forma de agência, sucursal ou filial.

13. O recorrente invoca os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça nos processos Comissão/França [3] e Halliburton Services [4].

14. O *Governo helénico* insiste, em primeiro lugar, na relação de complementariedade que existe entre, por um lado, os artigos 48.°, 52.° e 59.° e, por outro, o artigo 6.° do Tratado, e alega que, no âmbito de aplicação dos artigos 48.°, 52.° e 59.°, o artigo 6.° não entra em linha de conta. Afirma também que o princípio da liberdade de estabelecimento, resultante da conjugação dos artigos 52.° e 58.° do Tratado, é igualmente válido para as sociedades e que, neste aspecto, por força de uma jurisprudência constante, é a sede da sociedade que determina a sua nacionalidade. Neste

3 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986 (270/83, Colect., p. 273).
4 — Acórdão de 12 de Abril de 1994 (C-1/93, Colect., p. I-1137).

contexto e à luz das reflexões que se seguem, conviria formular de modo diferente a questão colocada ao Tribunal de Justiça.

15. Segundo o Governo helénico, a regra é que a tributação das sociedades anónimas deve ser efectuada à taxa de 40%. De acordo com indicações fornecidas pelo Ministério das Finanças, 80% das sociedades anónimas são tributadas com essa taxa. A grande maioria das sociedades anónimas não emite acções cotadas na Bolsa, uma vez que a criação de uma sociedade anónima necessita de um capital social da ordem dos 10 milhões de DR, ao passo que uma sociedade anónima cotada na Bolsa deverá dispor de capitais próprios no montante de mil milhões de DR. A tributação mais favorável das sociedades anónimas cotadas na Bolsa justifica-se por razões ligadas ao desenvolvimento económico. Assim, a questão prejudicial deve, na opinião da Governo helénico, ser formulada do seguinte modo:

«O Tribunal de Justiça é convidado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com os artigos 52.° e 58.° do Tratado do artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código que aplica às sociedades anónimas estrangeiras uma taxa de 40% sobre os seus rendimentos, tal como às sociedades anónimas gregas que, no entanto, excepcionalmente, podem beneficiar de uma taxa mais favorável de 35%.»

16. Para responder a esta questão, no entender do Governo helénico, deve ter-se sempre presente que, no estado actual do direito comunitário, a fiscalidade directa não se encontra incluída no seu âmbito de aplicação. Acrescenta que, no entanto, por força da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o Estado-Membro deve exercer esta fiscalidade directa no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada [5].

17. Segundo o Governo helénico, na medida em que a harmonização não está feita no domínio da fiscalidade directa, cabe a cada Estado-Membro definir o rendimento colectável, bem como fixar taxas de tributação. Nestas circunstâncias, a taxa de 40% não suscita qualquer problema e não contém, em especial, qualquer elemento de discriminação baseada na nacionalidade.

18. Mesmo que se quisesse qualificar a possibilidade de tributação menor de discriminação indirecta, ela estaria, em todo o caso, justificada. Na opinião do Governo helénico, a situação dos residentes e dos não residentes é *a priori* diferente. A concessão de vantagens fiscais apenas aos residentes não é, pois, criticável. Por força dos princípios consagrados nos acordos contra a dupla tributação, é o Estado de residência que concede as vantagens fiscais aos residentes. Finalmente, a diferença de tratamento entre sociedades estrangeiras e gregas encontra também justificação pelo facto de a determinação da base tributável ser diferente à partida [v. artigo 99.°,

5 — Acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.° 19); de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21); de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16), e de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36).

n.° 1, alíneas a) a d) do código] [6] e de a fixação de taxas diferentes constituir apenas uma consequência.

19. O Governo helénico propõe que se responda do seguinte modo à questão prejudicial tal como reformulada:

«No estado actual do desenvolvimento do direito comunitário em matéria de fiscalidade directa, os artigos 52.° e 58.° do Tratado não proíbem um Estado-Membro de aplicar às sociedades anónimas estrangeiras uma taxa de tributação sobre o rendimento equivalente à taxa que é aplicada normalmente às sociedades anónimas nacionais, sem que possam beneficiar de uma taxa reduzida aplicável, a título excepcional, a certas sociedades anónimas nacionais.»

20. O *Governo francês* também propõe uma reformulação da questão prejudicial, mas no sentido, todavia, de o Tribunal de Justiça ser convidado a decidir da conformidade de uma disposição grega como o artigo 109.° do código com os artigos 6.° e 52.° do Tratado, na medida em que não cabe ao Tribunal de Justiça, em decisão prejudicial ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CE, pronunciar-se sobre a compatibilidade de uma disposição nacional específica com o direito comunitário.

21. O Governo francês sublinha, em seguida, a relação de complementariedade existente entre os artigos 6.° e 52.° do Tratado. Na sua opinião, o artigo 52.°, como *lex specialis*, tem primazia sobre o artigo 6.° do Tratado. O artigo 6.° deixa de se aplicar quando entra em jogo o artigo 52.°

22. Quanto à definição do conteúdo normativo do artigo 52.° do Tratado, o Governo francês afirma que esta disposição institui o princípio da igualdade de tratamento nacional. Assim, proíbe toda e qualquer discriminação baseada na nacionalidade. Acrescenta que, por força de uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, qualquer discriminação é caracterizada pela aplicação de regras diferentes a situações objectivamente comparáveis ou pela aplicação da mesma regra a situações diferentes.

23. Segundo o Governo francês, o artigo 109.° do código prevê taxas diferentes para as sociedades gregas, em função da sua forma jurí-

6 — Nos termos do artigo 99.°, n.° 1, alíneas a) e d), do código, a matéria colectável do imposto é constituída:
«a) pelo rendimento líquido global ou lucro, realizado no estrangeiro ou no território nacional, no caso das sociedades anónimas nacionais em geral e das sociedades nacionais de responsabilidade limitada, à excepção dos estabelecimentos bancários e de seguros... No que diz mais especificamente respeito às sociedades anónimas nacionais de bancos e seguros, a *matéria colectável é constituída pelo rendimento ou lucro* líquido global, realizado no estrangeiro ou no território nacional, deduzido da fracção correspondendo aos rendimentos não tributáveis ou aos que são objecto de uma tributação específica e liberatória...
d) em relação às empresas estrangeiras, qualquer que seja o tipo de sociedade, bem como às entidades estrangeiras com fins lucrativos, pela receita ou lucro líquido proveniente de qualquer fonte na Grécia, bem como o lucro líquido do estabelecimento permanente da empresa na Grécia na acepção do artigo 100.°...».

dica, ao passo que aplica sempre às sociedades estrangeiras, sem ter em consideração essa forma jurídica, a taxa mais elevada. Esta diferença de tratamento assenta exclusivamente na nacionalidade da sociedade devedora do imposto (sendo esta nacionalidade, quando se trata de uma sociedade, nos termos do artigo 58.° do Tratado, a do Estado em que foi constituída). O facto de certas sociedades estrangeiras preencherem as condições exigidas às sociedades gregas para beneficiarem da taxa mais baixa — é este o sentido da crítica do Governo francês — não tem relevância. Uma disposição nacional que impõe uma taxa de 40% aos lucros das sociedades de outros Estados-Membros, apesar de preencherem as condições exigidas às sociedades nacionais para beneficiarem da taxa reduzida de 35%, contraria, pois, de forma manifesta, no entender do Governo francês, o artigo 52.° do Tratado.

24. Todavia, não existe discriminação quando a sociedade estrangeira se encontra numa situação objectivamente comparável à de uma sociedade nacional a que se aplica a taxa de 40%. O Governo francês tece, então, alguns comentários sobre a natureza comparável das situações. Na sua opinião, os dois critérios de «sociedade anónima» e de «acções ao portador» não se revestem intrinsecamente de qualquer natureza discriminatória. Não é, no entanto, o que acontece com o critério da cotação na Bolsa de Atenas. Para satisfazer este critério, a cotação das acções da sociedade em qualquer bolsa de um Estado-Membro deveria ser suficiente.

25. O Governo francês propõe que se responda do seguinte modo à questão prejudicial:

«O artigo 52.° do Tratado opõe-se à aplicação de uma disposição nacional, como o artigo 109.° do código do imposto sobre os rendimentos helénico, o qual impõe às sociedades de outros Estados-Membros uma taxa sobre os lucros mais elevada do que a aplicável às sociedades nacionais colocadas numa situação objectivamente comparável, nomeadamente do ponto de vista da forma jurídica.»

26. Se, tendo em conta a natureza mais ou menos precisa da exposição das circunstâncias de facto do litígio no processo principal, o Tribunal de Justiça considerar necessário para a solução deste litígio pronunciar-se sobre este aspecto, o Governo francês propõe que também seja respondido que:

«Uma sociedade cujas acções foram cotadas na bolsa de um Estado-Membro deve ser considerada como encontrando-se, neste aspecto, numa situação comparável à de uma sociedade nacional cujas acções foram cotadas na bolsa do Estado de estabelecimento.»

27. Nas suas observações escritas, a Comissão tem uma opinião mais matizada. No seu entender, o artigo 52.° do Tratado regulamenta uma liberdade fundamental e proíbe as discriminações tanto ostensivas como dissimuladas. Neste quadro, a ligação ao domicílio ou à sede é susceptível de constituir uma discriminação dissimulada. É verdade que uma diferença de tratamento de acordo com a sede de uma sociedade pode, em certas circunstâncias, ser autorizada em direito comunitário, apesar de existirem limites objectivos a essa faculdade, na opinião da Comissão.

28. No entender da Comissão, o recorrente explora um estabelecimento estável na Grécia, cujos rendimentos tributáveis são determinados do mesmo modo que os das sociedades gregas. Assim, o artigo 109.° do código contém tanto uma discriminação manifesta como uma discriminação dissimulada. Na medida em que as sociedades estrangeiras estão totalmente excluídas da aplicação da taxa mais favorável de 35%, o artigo 109.° do código consagra uma discriminação manifesta. Para além disso, o artigo 109.°, n.° 1, do código também contém uma discriminação indirecta, uma vez que, «às sociedades anónimas nacionais cujas acções, relativamente ao exercício económico em causa, são acções ao portador não cotadas na Bolsa de Atenas e às sociedades e entidades estrangeiras com fins lucrativos», se aplica uma taxa de 40%. Com efeito, os bancos gregos nunca estão sujeitos a essa taxa — visto as sociedades anónimas nacionais, no sector bancário, serem obrigadas a emitir acções nominativas —, ao passo que os bancos estrangeiros estão sempre sujeitos a tal taxa.

29. Na jurisprudência [7] relativa à diferença de tributação dos residentes e dos não residentes, o Tribunal de Justiça declarou que os não residentes devem igualmente poder beneficiar de vantagens fiscais se se encontrarem, à parte o critério da residência, numa situação idêntica para efeitos de tributação. No presente processo, nada justifica a diferença de tratamento. Por conseguinte, a Comissão propõe que se responda do seguinte modo à questão submetida a título prejudicial ao Tribunal de Justiça:

«Uma disposição nacional que coloca no mesmo plano, no que diz respeito à determinação da matéria colectável para efeitos da tributação dos lucros, as sociedades gregas e as sociedades estrangeiras, mas não concede a estas últimas, nas mesmas condições que as que se aplicam às sociedades com sede na Grécia, o benefício da taxa mais favorável de 35% sobre os rendimentos tributáveis, é incompatível com o artigo 52.° do Tratado.»

30. Na audiência, a Comissão renunciou totalmente à distinção entre discriminação ostensiva e dissimulada. Acrescentou que, mesmo se, em matéria de fiscalidade directa, a harmonização não esteja ainda realizada, os Estados-Membros não devem poder submeter a liberdade fundamental em causa a qualquer limitação. No presente processo, a diferença de tratamento não tem qualquer justificação, de modo que há violação do artigo 52.°

7 — Acórdãos Schumacker, já referido na nota 5, n.os 36 a 38, e Asscher, já referido na nota 5.

31. O artigo 52.° do Tratado é incontestavelmente, como confirma uma jurisprudência constante [8] do Tribunal de Justiça, uma expressão específica do princípio geral de igualdade consagrado no artigo 6.° do Tratado. Por conseguinte, o artigo 52.° tem primazia sobre o artigo 6.° No âmbito de aplicação do artigo 52.°, o artigo 6.° não tem, pois, aplicação.

32. Quanto à resposta à questão prejudicial, há, evidentemente, que ter em mente que o Tribunal de Justiça, no âmbito deste procedimento, não se pronuncia sobre a compatibilidade de uma disposição nacional com o direito comunitário. Pelo contrário, fornece ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos que lhe permitam apreciar a compatibilidade da disposição nacional com o direito comunitário. Por este motivo, a questão prejudicial deve ser reformulada. Este procedimento é admitido por uma jurisprudência constante [9] do Tribunal de Justiça. A análise que segue destina-se, pois, a responder à questão assim formulada:

«Uma disposição como o artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código do imposto sobre os rendimentos helénico (Lei n.° 2238/1994, *Jornal Oficial da República Helénica*, n.° 151, tomo A), que prevê, em relação às sociedades estrangeiras e em desfavor destas, pela aplicação de uma taxa de 40% sobre os rendimentos tributáveis, uma tributação diferente da das sociedades nacionais, sujeitas a uma taxa de 35%, é compatível com o artigo 52.° do Tratado?»

33. O artigo 52.° é a disposição de base respeitante a uma das quatro liberdades fundamentais consagradas no Tratado. O que nele vem disposto, conjugado com o artigo 58.° do Tratado, garante às pessoas colectivas a liberdade de estabelecimento na Comunidade. Beneficiam desta liberdade as sociedades constituídas de acordo com a legislação de um Estado-Membro e com sede estatutária, a sua administração principal ou o seu principal estabelecimento no interior da Comunidade. A sede de uma sociedade assim definida é decisiva para efeitos da determinação da ordem jurídica aplicável, tal como ocorre com a nacionalidade das pessoas singulares.

34. Por força do artigo 52.°, primeiro parágrafo, segundo período, a liberdade de estabelecimento pode exercer-se pela constituição de agências, sucursais ou filiais. Nos termos do artigo 52.°, segundo parágrafo, a liberdade de estabelecimento compreende fundamentalmente o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Assim, a igualdade de tratamento nacional é uma característica essencial desta norma tornada directamente aplicável desde o fim do período transitório [10], e constitui uma parte importante da própria liberdade de estabelecimento.

8 — Acórdão de 30 de Maio de 1989, Comissão/Grécia (305/87, Colect., p. 1461, n.os 12 e 13); neste sentido, v. igualmente os acórdãos de 13 de Julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 21), e Halliburton Services, já referido na nota 4, n.° 12.

9 — Nesse sentido, v. os acórdãos antigos de 15 de Julho de 1964, Costa (6/64, Colect., p. 549, especialmente p. 554), e de 8 de Junho de 1971, Deutsche Grammophon (78/70, Colect., p. 183, n.° 3).

10 — V. o acórdão Comissão/França, já referido na nota 3, n.° 13.

35. Assim, quando uma disposição nacional relativa à tributação de pessoas colectivas fixa uma taxa de «40% sobre os rendimentos sujeitos a imposto em relação às *sociedades anónimas nacionais*, cujas acções, relativamente ao exercício económico em causa, são acções ao portador não cotadas na Bolsa de Atenas e às *sociedades e entidades estrangeiras* com fins lucrativos» [11], ao passo que aplica uma taxa de 35% aos rendimentos tributáveis das «*outras sociedades anónimas nacionais*» [12], introduz uma desigualdade de tratamento manifesta entre as sociedades anónimas nacionais e estrangeiras. As sociedades estrangeiras estão sempre sujeitas à taxa de tributação de 40%, enquanto as sociedades anónimas nacionais são tributadas à taxa de 35%, quando não preencham um determinado critério (acções ao portador não cotadas na Bolsa de Atenas relativamente ao exercício económico em causa).

36. Resulta das respectivas observações que as partes estão em desacordo quanto à questão de saber se a tributação à taxa de 35% constitui a regra e a taxa de 40% a excepção, ou o contrário. O recorrente considera a taxa de 35% como a regra, mas o Governo grego não desiste do seu ponto de vista de que a taxa de 40% constitui a regra, e a de 35% a excepção.

37. Esta divergência pode ficar em suspenso enquanto se procede ao exame da existência de diferença de tratamento objectiva entre sociedades nacionais e estrangeiras. É ponto assente que as sociedades estrangeiras não podem beneficiar da taxa de tributação mais favorável. A proporção das sociedades anónimas gregas que beneficiam efectivamente da taxa mais favorável não tem, portanto, relevância. A realidade parece ser a de todas as sociedades gregas do sector bancário beneficiarem da taxa mais favorável, uma vez que são legalmente obrigadas a preencher as condições [13] que as excluem da categoria das sociedades estrangeiras tributadas a 40%.

38. Na medida em que o legislador grego optou por consagrar uma desigualdade directa de tratamento, a violação do direito comunitário é manifesta.

39. O Governo grego considera, porém, que a desigualdade de tratamento tem justificação. Assim sendo, ignora o facto de, por princípio, as discriminações directas não poderem ser justificadas. A jurisprudência proferida em matéria de fiscalidade directa, na qual o elemento justificativo teve sempre um papel a desempenhar [14], tem a sua origem nas regulamentações que, de modo geral, fizeram depender os diferentes tratamentos por elas

11 — V. o artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código; o sublinhado é meu.

12 — V. o artigo 109.°, n.° 1, alínea b), do código; o sublinhado é meu.

13 — Na opinião das partes, os bancos gregos, de acordo com a lei, devem constituir-se em sociedades anónimas e emitir acções nominativas. V. o artigo 11.°, n.° 2, alínea a), da Lei n.° 2190/1920 e a Lei n.° 5076/1931.

14 — V. os acórdãos Comissão/França, já referido na nota 3, n.° 17; Commerzbank, já referido na nota 8, n.° 16; Schumacker, já referido na nota 5, n.os 39 e segs.; Wielockx, já referido na nota 5, n.os 23 e segs.; Asscher, já referido na nota 5, n.os 50 e segs.; Futura Participations e Singer, já referido na nota 5, n.° 26, bem como o acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.os 24 e 25).

previstos do critério do domicílio ou das noções de residente e de não residente. Assim, a quase totalidade desses processos [15] diziam respeito a uma discriminação indirecta. Essa discriminação só contraria o direito comunitário se não puder ser justificada por razões ligadas, por exemplo, à coerência dos sistemas fiscais [16] ou por razões imperiosas de interesse geral [17].

40. Tanto o Governo francês nas alegações como a Comissão no decurso da fase escrita, utilizam a grelha de análise das discriminações dissimuladas, da qual constam o exame da natureza comparável das situações e a eventual justificação de uma desigualdade de tratamento entretanto detectada. Assim, a sua atitude poderia assentar no facto de considerarem, à luz de processos anteriormente submetidos ao Tribunal de Justiça [18], a sede de uma sociedade como o elemento que introduz uma eventual desigualdade de tratamento e, por conseguinte, como o elemento determinante para efeitos de uma discriminação dissimulada entre sociedades nacionais e estrangeiras [19].

41. Todavia, a Comissão afirma expressamente que o artigo 109.°, n.° 1, do código consagra uma discriminação ostensiva *e* uma discriminação dissimulada.

42. As alegações do Governo francês, durante as quais foi analisado o carácter similar dos elementos característicos de uma sociedade que lhe permitem beneficiar da taxa mais favorável, partem manifestamente da premissa de que, mesmo no caso de uma aplicação indiferenciada desses parâmetros às sociedades nacionais e estrangeiras, pode ser introduzida uma discriminação (dissimulada). Neste contexto, as condições relativas à forma jurídica (sociedade anónima) e ao tipo de acções (ao portador) não têm relevância. Em contrapartida, suscita problemas a condição respeitante à cotação na Bolsa de Atenas. Neste ponto, deveria bastar a cotação em qualquer bolsa situada no interior da Comunidade.

43. No meu entender, o exame deste aspecto ultrapassa a questão prejudicial colocada ao Tribunal de Justiça. Em especial, o contexto factual não está suficientemente esclarecido quanto ao ponto de saber se o critério da cotação na Bolsa de Atenas implica uma discriminação dissimulada entre sociedades anónimas nacionais e estrangeiras, nem quanto ao ponto de saber se essa condição pode, eventualmente, ter justificação. Em todo o caso, as investigações factuais necessárias para o efeito competem ao órgão jurisdicional de reenvio. Se o tribunal *a quo* considerar que a solução do processo principal depende da resposta dada à questão suscitada pelo Governo francês, o Tribunal de Justiça deve então, por força de jurisprudência constante [20], esboçar um esquema de análise que possa ser aplicado.

15 — No acórdão Futura Participations e Singer, já referido na nota 5, só assim sucedia parcialmente.

16 — V. os acórdãos Wielockx, já referido na nota 5, n.° 23, e Schumacker, já referido na nota 5, n.° 40.

17 — V. os acórdãos Futura Participations e Singer, já referido na nota 5, n.os 26 e 31, e ICI, já referido na nota 14, n.° 28.

18 — V. os acórdãos Comissão/França, já referido na nota 3; Commerzbank, já referido na nota 8, e ICI, já referido na nota 14.

19 — No acórdão Halliburton Services, já referido na nota 4, o Tribunal de Justiça considera, invocando o acórdão Commerzbank, já referido na nota 8, a desigualdade de tratamento de sociedades baseada na sede como uma discriminação *ostensiva* (v. o n.° 15).

20 — V., a este respeito, a jurisprudência referida na nota 14.

44. Convirá, no entanto, num primeiro tempo, traçar uma separação nítida entre as pessoas singulares e colectivas no que diz respeito às eventuais discriminações no domínio da fiscalidade directa. Com efeito, as circunstâncias determinantes para a tributação dos rendimentos das pessoas singulares, como a respectiva situação pessoal e familiar [21], não valem igualmente para as pessoas colectivas.

45. No estado actual do direito comunitário, o domínio da fiscalidade directa não se encontra incluído na esfera de competências da Comunidade. Todavia, os Estados-Membros devem exercer as suas prerrogativas ligadas à fiscalidade directa no respeito do direito comunitário [22].

46. A distinção habitualmente feita em direito fiscal entre residentes e não residentes pode funcionar em detrimento de nacionais de outros Estados-Membros, pois os não residentes são, frequentemente, estrangeiros. A diferença de tratamento ligada a estes critérios pode, pois, constituir uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade [23].

47. Admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa conceder livremente um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar noutro Estado-Membro, significaria esvaziar do seu conteúdo as disposições conjugadas dos artigos 52.° e 58.° do Tratado [24].

48. Com o intuito de estabelecer um equilíbrio entre, por um lado, a diferença fundamentalmente justificada entre residentes e não residentes [25] e, por outro, o perigo que lhe está associado de discriminação dissimulada, é necessário proceder ao exame da natureza comparável das situações [26]. No caso de situações comparáveis, devem atribuir-se às situações objectivamente idênticas as mesmas consequências jurídicas, por exemplo, sob a forma de concessão de benefícios fiscais. Apenas no caso de se justificar uma desigualdade de tratamento por razões de ordem superior, como a coerência do sistema fiscal [27] ou por razões imperiosas de interesse geral, como as enunciadas no artigo 56.° do Tratado CE [28], é que essa consequência não é imperativa.

49. Se se tomarem em consideração, neste contexto, as circunstâncias do litígio no processo principal, é forçoso reconhecer que há indiscutivelmente discriminação, pouco importando que esta seja ostensiva ou dissimulada. No que respeita à natureza comparável das situações, as opiniões das partes divergem. Enquanto a Comissão defende o ponto de vista de que a situação das socie-

21 — V. o acórdão Schumacker, já referido na nota 5, n.° 37.

22 — V. o acórdão ICI, já referido na nota 14, n.° 19.

23 — V. o acórdão Schumacker, já referido na nota 5, n.os 28 e 29.

24 — V. o acórdão Comissão/França, já referido na nota 3, n.° 18; no mesmo sentido, v. também o acórdão Commerzbank, já referido na nota 8, n.° 13.

25 — V. os acórdãos Schumacker, já referido na nota 5, n.° 31; Wielockx, já referido na nota 5, n.° 18, e Asscher, já referido na nota 5, n.° 41.

26 — V. os acórdãos Comissão/França, já referido na nota 3, n.° 20 *in fine*, e ICI, já referido na nota 14, n.° 25.

27 — V. a jurisprudência referida na nota 16.

28 — V. o acórdão ICI, já referido na nota 14, n.° 28.

dades gregas e estrangeiras é idêntica quanto à determinação do rendimento tributável, o Governo helénico, por seu turno, pressupõe que as situações são diferentes. Tanto a Comissão como o Governo grego invocam o artigo 99.° do código [29].

50. Partindo do pressuposto de que os autos referem as disposições pertinentes do código, parece que a determinação do rendimento tributável é feita do mesmo modo tanto para as sociedades gregas como estrangeiras. É o entendimento da Comissão. Cabe, em última análise, ao órgão jurisdicional de reenvio levar efectivamente a cabo essa apreciação.

51. No entanto, é determinante o facto de o Governo helénico não ter conseguido justificar a desigualdade de tratamento, a não ser pela referência às situações fundamentalmente diferentes dos residentes e não residentes e pela afirmação de que as situações não são idênticas à partida. Assim, deve considerar-se, sem mesmo haver necessidade de se efectuar qualquer outra investigação factual, que a desigualdade de tratamento das sociedades gregas e estrangeiras, tal como consagrada no artigo 109.° do código, não tem justificação e é, portanto, incompatível com os artigos 52.° e 58.° do Tratado.

C — Conclusão

52. À luz do que precede, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo à questão prejudicial:

«Uma disposição como o artigo 109.°, n.° 1, alínea a), do código do imposto sobre os rendimentos helénico (Lei n.° 2238/1994, *Jornal Oficial da República Helénica*, n.° 151, tomo A), que prevê em relação às sociedades estrangeiras e em desfavor destas, pela aplicação de uma taxa de 40% sobre o rendimento tributável, uma imposição diferente da das sociedades nacionais, sujeitas a uma taxa de 35%, é incompatível com as disposições conjugadas dos artigos 52.° e 58.° do Tratado CE.»

29 — Para a redacção desta disposição, v. a nota 6.