ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

19 de Novembro de 2009 *

No processo C-540/07,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 30 de Novembro de 2007,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal e A. Aresu, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Italiana, representada por R. Adam, na qualidade de agente, assistido por P. Gentili, avvocato dello Stato, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Segunda Secção, C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann e P. Kūris, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 16 de Julho de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao manter em vigor, para os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e nos Estados que são partes no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»), um regime fiscal menos favorável do que o regime aplicado aos dividendos distribuídos às sociedades residentes, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 56.º CE e 40.º do Acordo EEE no que diz respeito à livre circulação de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados

que são partes naquele acordo nem as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 31.º do referido acordo relativas à liberdade de estabelecimento entre os Estados que são partes nesse mesmo acordo.

Quadro jurídico

Acordo EEE

2 O artigo 6.º do Acordo EEE dispõe:

«Sem prejuízo da jurisprudência futura, as disposições do presente Acordo, na medida em que sejam idênticas, quanto ao conteúdo, às normas correspondentes do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e aos actos adoptados em aplicação destes dois Tratados, serão, no que respeita à sua execução e aplicação, interpretadas em conformidade com a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data de assinatura do presente Acordo.»

3 O artigo 31.º, n.º 1, do Acordo EEE tem a seguinte redacção:

«No âmbito das disposições do presente Acordo, não serão impostas quaisquer restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da [Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA)] no território de qualquer outro destes Estados. Esta disposição é igualmente aplicável à constituição de agências, sucursais ou filiais por nacionais de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA estabelecidos no território de qualquer um destes Estados.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades na acepção do [segundo parágrafo] do artigo 34.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no Capítulo IV.»

4 O artigo 40.º do Acordo EEE estipula por seu turno:

«No âmbito do disposto no presente Acordo, são proibidas quaisquer restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados-Membros das Comunidades Europeias ou nos Estados da EFTA, e quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento. As disposições necessárias à aplicação do presente artigo constam do Anexo XII.»

Regulamentação comunitária

5 O artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), conforme alterada pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, a seguir «Directiva 90/435»), preceitua:

«[…]

a) É reconhecida a qualidade de sociedade-mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado-Membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 20%.

Esta qualidade é também reconhecida, nas mesmas condições, a uma sociedade de um Estado-Membro que detenha no capital de uma sociedade do mesmo Estado-Membro uma participação mínima de 20%, total ou parcialmente, por intermédio de um estabelecimento estável da primeira sociedade situado noutro Estado-Membro.

[…]»

6 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 90/435:

«Sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável, em virtude da associação com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado da sociedade-mãe e o Estado do estabelecimento estável da sociedade-mãe:

— ou se abstém de tributar esses lucros,

— ou os tributa, autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzir do montante do imposto devido a fracção do imposto sobre as sociedades pago sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade sub-afiliada, sob

condição de cada sociedade e respectiva sociedade sub-afiliada satisfazerem em cada nível os requisitos previstos nos artigos 2.º e 3.º, até ao limite do montante do correspondente imposto devido.»

7 O artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435 dispõe:

«Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são isentos de retenção na fonte.»

Legislação nacional

Regime dos dividendos nacionais

8 O regime italiano de tributação dos dividendos nacionais distribuídos a sociedades e a entidades comerciais sujeitas em Itália ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas decorre do Decreto Legislativo n.º 344, relativo à reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 80, de 7 de Abril de 2003 (decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n.º 80'), de 12 de Dezembro de 2003 (suplemento ordinário do GURI n.º 291, de 16 de Dezembro de 2003), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005.

9 A partir desta reforma, o regime em causa passou a ser estabelecido pelo artigo 89.º, intitulado «Dividendos e juros», segundo parágrafo, do texto consolidado da Lei relativa aos impostos sobre o rendimento, aprovado pelo Decreto n.º 917 do Presidente da República, de 22 de Dezembro de 1986, que dispõe:

«Os lucros distribuídos, independentemente da forma ou da denominação, mesmo nos casos previstos no artigo 47.º, n.º 7, pelas sociedades ou pelas restantes entidades mencionadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 73.º não concorrem para a formação do rendimento do exercício em que são obtidos, na medida em que 95% do seu montante estão excluídos da formação do rendimento da sociedade ou de outra entidade que deles beneficie.»

10 Nos termos do artigo 73.º, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), do referido texto consolidado:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas:

a) as sociedades por acções e em comandita por acções, as sociedades de responsabilidade limitada, as cooperativas e as mútuas de seguros com sede no território nacional;

b) as entidades públicas e privadas que não sejam sociedades, com sede no território nacional, que tenham por objectivo exclusivo ou principal o exercício da actividade comercial.»

Regime dos dividendos exportados

11 O artigo 27.º, intitulado «Retenção na fonte sobre os dividendos», terceiro parágrafo, do Decreto n.º 600 do Presidente da República, que contém disposições comuns em matéria de determinação do imposto sobre o rendimento (decreto del Presidente della Repubblica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), de 29 de Setembro de 1973, dispõe:

«Os lucros distribuídos a sujeitos passivos não residentes em território nacional estão sujeitos a um imposto por retenção na fonte de 27%. A taxa do imposto por retenção na fonte é reduzida para 12,5% em caso de lucros pagos a detentores de acções de poupança. Os sujeitos passivos não residentes em território nacional, com excepção dos que sejam detentores de acções de poupança, têm direito ao reembolso, até um montante máximo de quatro nonos, do imposto que demonstrarem ter pago no estrangeiro a título definitivo sobre os mesmos lucros, mediante a apresentação de uma declaração da autoridade fiscal competente do Estado estrangeiro.»

12 O artigo 27.º bis deste decreto prevê o reembolso ou, em determinadas condições, a não aplicação da retenção prevista no artigo 27.º do referido decreto no caso de sociedades estabelecidas num Estado-Membro que preencham as condições relativas ao limiar de participação no capital da sociedade distribuidora e à duração da participação previstas na Directiva 90/435.

Procedimento pré-contencioso

13 Considerando que o regime fiscal dos dividendos de origem italiana distribuídos a sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro ou num Estado parte no Acordo EEE é incompatível com a livre circulação de capitais e com a liberdade de estabelecimento, a Comissão deu início ao procedimento previsto no artigo 226.º CE e enviou uma notificação para cumprir à República Italiana, em 18 de Outubro de 2005.

14 Não tendo ficado convencida com a argumentação apresentada pela República Italiana na sua carta de 9 de Fevereiro de 2006, a Comissão, por carta de 4 de Julho de 2006, enviou um parecer fundamentado a este Estado-Membro, convidando-o a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer no prazo de dois meses a contar da recepção deste.

15 A República Italiana respondeu ao parecer fundamentado em 30 de Janeiro de 2007. A Comissão, considerando que este Estado-Membro não tinha eliminado a infracção que lhe era imputada, intentou a presente acção.

Quanto à acção

Quanto à admissibilidade

16 A República Italiana alega que a acção é inadmissível por o seu objecto não ser suficientemente preciso. A Comissão limitou-se a compilar diversos textos legislativos e a constatar que estes prevêem retenções sobre os dividendos exportados mais elevados do que o nível de tributação previsto para os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas em Itália, sem proceder a uma análise precisa e completa de cada um desses textos legislativos e sem demonstrar especificamente a incompatibilidade de cada um deles com os princípios que invoca.

17 A este respeito, há que observar que o artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo prevê que qualquer petição inicial deve conter, designadamente, o objecto do litígio e a exposição sumária dos fundamentos do pedido. Por conseguinte, incumbe à Comissão, em qualquer petição apresentada ao abrigo do artigo 226.º CE, apresentar as acusações de forma suficientemente precisa e coerente, a fim de permitir ao Estado-Membro preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça verificar a existência do

incumprimento alegado (v., neste sentido, acórdãos de 13 de Dezembro de 1990, Comissão/Grécia, C-347/88, Colect., p. I-4747, n.º 28, e de 4 de Maio de 2006, Comissão/Reino Unido, C-98/04, Colect., p. I-4003, n.º 18).

18 No presente caso, resulta de modo suficientemente claro e preciso da fundamentação e dos pedidos apresentados pela Comissão que a presente acção tem por objecto a compatibilidade com os princípios da livre circulação de capitais e da liberdade de estabelecimento da diferença entre o regime fiscal dos dividendos distribuídos a residentes italianos e o regime fiscal dos dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros ou em Estados que sejam partes no Acordo EEE.

19 Não sendo a presente acção ambígua, cumpre, por conseguinte, julgar improcedente a excepção de inadmissibilidade suscitada pela República Italiana.

Quanto ao mérito

Argumentos das partes

20 A Comissão sustenta, no essencial, que os dividendos distribuídos às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros ou em Estados que são partes no Acordo EEE são tratados de forma menos favorável do que os dividendos distribuídos às sociedades residentes em Itália. Esta situação desencoraja as sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros ou em Estados que são partes no Acordo EEE a realizar investimentos em sociedades estabelecidas em Itália e constitui, desse modo, um obstáculo à livre circulação de capitais.

21 Não sendo a Directiva 90/435 aplicável às sociedades estabelecidas em Estados que são partes no Acordo EEE e na medida em que o regime fiscal italiano dos dividendos exportados abrange igualmente as participações de controlo nas sociedades italianas

detidas por sociedades estabelecidas em Estados que são partes no Acordo EEE, a Comissão sustenta que o artigo 31.º do Acordo EEE, que proíbe, de forma semelhante às correspondentes disposições do Tratado CE, todas as restrições à liberdade de estabelecimento, também foi violado.

22 A República Italiana sustenta que o facto de isentar de impostos os dividendos nacionais, mas de sujeitar a retenção os dividendos exportados para outros Estados-Membros, não é necessariamente nem em todos os casos contrário ao direito comunitário. A incompatibilidade com o direito comunitário só pode ser constatada numa situação concreta na qual, após a aplicação das estipulações da Convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, a sociedade do outro Estado-Membro que recebe os dividendos não possa eliminar a dupla tributação no Estado-Membro em que se situa a sua sede, por exemplo, imputando no seu próprio rendimento tributável no plano nacional a retenção efectuada no Estado-Membro da sociedade que distribuiu os dividendos. Deste modo, no caso de a Convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação prever, no Estado-Membro de destino, um mecanismo de crédito, nesse Estado, da retenção aplicada pelo Estado-Membro da fonte, a República Italiana considera que não existe nenhuma discriminação contrária ao artigo 56.º CE. As cláusulas relativas aos créditos previstas por essas Convenções bilaterais decorrem do poder de que os Estados-Membros dispõem para partilharem a sua competência fiscal.

23 A Comissão não apresentou a este respeito provas de que nenhuma dessas Convenções bilaterais celebradas pela República Italiana permite eliminar o impacto da retenção aplicada neste Estado-Membro.

24 A República Italiana sustenta igualmente que o tratamento fiscal dos dividendos exportados deve ser analisado à luz de todo o sistema de tributação dos dividendos distribuídos a beneficiários dentro desse Estado-Membro. Neste último caso, a distribuição de um dividendo a uma pessoa singular accionista, residente em Itália, está sujeita ao imposto. A isenção de 95% dos dividendos recebidos pelos sujeitos passivos é apenas parte de uma fase preparatória da tributação das pessoas singulares accionistas. Nos casos em que o accionista é uma sociedade não residente, que distribuirá normalmente dividendos a pessoas singulares não residentes, não há tributação das

pessoas singulares. A sociedade não residente é mais tributada, sustenta a República Italiana, para que se tenha em consideração o facto de que o nível de tributação dos lucros das sociedades tem de ser coerente com o previsto para as pessoas singulares. Por conseguinte, o nível de tributação do accionista pessoa singular residente e do accionista não residente é equivalente.

25 A República Italiana sustenta a título subsidiário que a diferença de tratamento se justifica pela diferença da situação, que decorre do facto de as sociedades não residentes não terem nenhuma obrigação de comunicar aos serviços fiscais italianos que pessoas singulares residentes em Itália são accionistas dessas sociedades.

26 Ainda que se admita, prossegue a República Italiana, que as situações não são diferentes, a discriminação justifica-se pelas exigências de coerência do sistema fiscal e pela necessidade de evitar a fraude ou a evasão fiscais.

27 Por último, a República Italiana sustenta que, em todo o caso, não pode ser acusada pela Comissão de não ter previsto a evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça e os acórdãos de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France (C-170/05, Colect., p. I-11949), e de 8 de Novembro de 2007, Amurta (C-379/05, Colect., p. I-9569), proferidos depois de ter terminado o prazo fixado no parecer fundamentado.

Apreciação do Tribunal de Justiça

— Quanto à violação do artigo 56.º, n.º 1, CE

28 A título preliminar, importa recordar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem, contudo, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., designadamente, acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).

29 Deste modo, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação (acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, n.ºs 24 e 30, e de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, Colect., p. I-7409, n.º 44).

30 A Directiva 90/435 tem por objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre as sociedades de Estados-Membros diferentes, por comparação com a cooperação entre as sociedades de um mesmo Estado-Membro, e desse modo facilitar o agrupamento de sociedades à escala comunitária (acórdão de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 103).

31 Para participações não abrangidas pela Directiva 90/435, compete aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos e adoptar, para esse efeito, de modo unilateral ou através de Convenções celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica. No entanto, esta situação não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado CE (v., neste sentido, acórdão de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 54).

32 No presente caso, a legislação italiana isenta da tributação até 95% dos dividendos distribuídos a sociedades residentes, e sujeita os restantes 5% à taxa normal do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, no valor de 33%. Os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros estão sujeitos a uma retenção na fonte de 27%, podendo quatro nonos deste montante, no máximo, ser reembolsados mediante pedido. Pode igualmente ser aplicada uma retenção na fonte a uma taxa reduzida ao abrigo do estipulado em diferentes Convenções preventivas da dupla tributação, quando estejam preenchidas determinadas condições de participação e de duração da respectiva detenção, sendo esta taxa sempre superior à taxa imposta aos dividendos distribuídos às sociedades residentes.

33 Em definitivo, não foi contestado que a legislação italiana sujeita os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros a uma taxa de tributação superior àquela a que estão sujeitos os dividendos distribuídos às sociedades residentes.

34 A República Italiana sustenta, no entanto, que esta diferença de tratamento é apenas aparente por ser necessário tomar em consideração, por um lado, as Convenções destinadas a evitar a dupla tributação e, por outro, o sistema fiscal italiano no seu todo.

35 Quanto ao primeiro ponto, a República Italiana sustenta que os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros não são, na realidade, tratados de modo diferente dos dividendos distribuídos a sociedades residentes, porquanto as Convenções destinadas a evitar a dupla tributação permitem imputar o imposto retido na fonte em Itália no imposto devido noutro Estado-Membro.

36 A este respeito, é certo que o Tribunal de Justiça já declarou que não se pode excluir que um Estado-Membro consiga garantir o cumprimento das suas obrigações resultantes do Tratado através da celebração de uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação com outro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 71, e Amurta, n.º 79).

37 Contudo, é necessário para esse efeito que a aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação permita compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional. Com efeito, só no caso de o imposto retido na fonte nos termos da legislação nacional poder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente.

38 No presente caso, impõe-se constatar que esse crédito sobre o imposto devido noutro Estado-Membro do imposto objecto de retenção na fonte em Itália não é garantido pela legislação italiana. Com efeito, o crédito pressupõe designadamente que os dividendos provenientes de Itália sejam suficientemente tributados no outro Estado-Membro. Como salientou a advogada-geral nos n.os 58 e 59 das suas conclusões, se esses rendimentos não forem tributados ou não o forem num montante suficiente, o montante retido na fonte em Itália ou uma parte deste não pode ser compensado por crédito de imposto. Neste caso, a diferença de tratamento que se deve à aplicação da legislação nacional não pode ser compensada pela aplicação das estipulações da Convenção destinada a evitar a dupla tributação.

39 Ora, a opção de tributar, no outro Estado-Membro, os rendimentos provenientes de Itália ou o nível a que são tributados não depende da República Italiana, mas das modalidades de tributação definidas pelo outro Estado-Membro. Por conseguinte, a República Italiana não pode alegar que o crédito do imposto retido na fonte em Itália no imposto devido no outro Estado-Membro, em aplicação das estipulações das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação, permite em todos os casos compensar a diferença de tratamento decorrente da aplicação da legislação nacional.

40 Daqui resulta que a República Italiana não pode alegar que, por força da aplicação das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação, os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros não são, de modo algum, tratados de forma diferente dos dividendos distribuídos às sociedades residentes.

41 Por outro lado, a República Italiana indicou durante o processo que não celebrou uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação com a Eslovénia. A sua argumentação não pode, por conseguinte, seja como for, ser julgada procedente no que respeita aos dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas na Eslovénia.

42 Quanto ao segundo ponto, a República Italiana também não pode alegar que a diferença de tratamento constatada no n.º 33 do presente acórdão não existe, por ter de se tomar em consideração o sistema de tributação italiano no seu todo, que tem por objectivo garantir de forma directa ou indirecta a tributação das pessoas singulares que sejam beneficiárias finais dos dividendos, e tomar designadamente em consideração a circunstância de que a pessoa singular residente e accionista está sujeita ao imposto pessoal sobre o seu rendimento, pelo que o nível de tributação entre o accionista pessoa singular residente o accionista não residente é na realidade equivalente.

43 Para o afastar, basta referir que este argumento compara regimes e situações que não são comparáveis, a saber, por um lado, pessoas singulares beneficiárias de dividendos nacionais e o seu regime de tributação dos rendimentos e, por outro, sociedades de capitais beneficiárias de dividendos exportados e a retenção na fonte que é cobrada pela República Italiana. A este respeito, não é relevante que a legislação italiana se destine, segundo alega a República Italiana, a corrigir um eventual desequilíbrio ao nível da tributação das pessoas singulares que detêm participações nas sociedades às quais os dividendos são pagos.

44 Por conseguinte, este Estado-Membro não pode alegar que não existe uma diferença de tratamento entre o modo de tributação dos dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e o dos dividendos distribuídos às sociedades residentes.

45 Ora, essa diferença de tratamento é susceptível de dissuadir as sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros de realizarem investimentos em Itália. Constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, n.º 1, CE.

46 No entanto, há que examinar se essa restrição à livre circulação de capitais pode ser justificada à luz das disposições do Tratado.

47 Nos termos do artigo 58.º, n.º 1, CE, «[o] disposto no artigo 56.º não prejudica o direito de os Estados-Membros […] [a]plicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência […]».

48 A derrogação prevista na referida disposição é ela própria limitada pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, que prevê que as disposições nacionais referidas no n.º 1 deste artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 56.º».

49 As diferenças de tratamento autorizadas pelo artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE devem assim ser distinguidas das discriminações proibidas pelo n.º 3 do mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência que, para que uma regulamentação fiscal nacional como aquela que é objecto do presente litígio possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento daí decorrente diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 43; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 29; e de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03, Colect., p. I-7685, n.º 42).

50 Há assim que verificar se, à luz do objectivo da legislação nacional em causa, as sociedades beneficiárias de dividendos residentes em Itália e as sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro se encontram ou não em situações comparáveis.

51 O Tribunal de Justiça já declarou que, relativamente às medidas previstas por um Estado-Membro para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por uma sociedade residente, os accionistas beneficiários residentes não se encontram necessariamente numa situação comparável à dos accionistas beneficiários residentes de outro Estado-Membro (acórdão Denkavit Internationaal e Denkavit France, já referido, n.º 34).

52 Todavia, a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes (acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 68; Denkavit Internationaal e Denkavit France, n.º 35; e Amurta, n.º 38).

53 Com efeito, é o mero exercício por esse mesmo Estado da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutro Estado-Membro, cria o risco de tributação em cadeia ou de dupla tributação económica. Nesse caso, para que os beneficiários não residentes não sejam confrontados com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE, o Estado de residência da sociedade distribuidora deve certificar-se de que, em relação ao mecanismo previsto na sua legislação nacional para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, os não residentes sejam submetidos a um tratamento equivalente àquele de que beneficiam os residentes (v. acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 70, e Amurta, n.º 39).

54 Ora, no presente caso, impõe-se referir que o legislador italiano optou por exercer a sua competência fiscal sobre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros. Os não residentes beneficiários desses dividendos encontram-se por conseguinte numa situação comparável à dos residentes no que respeita ao risco de dupla tributação económica dos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes, pelo que os beneficiários não residentes e os beneficiários residentes não podem ser tratados de modo diferente.

55 A este respeito, a República Italiana alega que a diferença de tratamento se justifica por razões imperiosas de interesse geral relativas à coerência do sistema fiscal, à manutenção de uma repartição equilibrada do poder de tributação e à luta contra a fraude fiscal, motivos que o Tribunal de Justiça já reconheceu serem susceptíveis de justificar essas diferenças (v., neste sentido, acórdãos Marks & Spencer, já referido, n.º 51; de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 42; bem como, no que respeita à justificação relativa à coerência do sistema fiscal, acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 28; e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 68).

56 Quanto à justificação relativa à coerência do sistema fiscal e à manutenção de uma repartição equilibrada do poder de tributação, é suficiente referir, para a afastar, que a República Italiana retoma no essencial os argumentos apresentados para defender a tese segundo a qual a diferença de tratamento constatada no n.º 33 do presente acórdão não existe por ser igualmente necessário tomar em consideração que as pessoas singulares accionistas residentes estão sujeitas em Itália ao imposto sobre o rendimento. Essa argumentação não procede pelos motivos expostos no n.º 43 do presente acórdão.

57 Relativamente a justificação baseada na luta contra a fraude fiscal, há que recordar que uma restrição à liberdade de circulação de capitais só pode ser admitida se for adequada a garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapassar o que é necessário para atingir esse objectivo (acórdãos Marks & Spencer, já referido, n.º 35; de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 47; e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 64).

58 Deste modo, uma justificação baseada na luta contra a fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Por conseguinte, uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que afecte os objectivos do Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 45, e Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 50 e jurisprudência referida).

59 Ora, no presente caso, todos os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros são sujeitos a um regime fiscal menos favorável de modo generalizado. Tal tratamento menos favorável não pode, por conseguinte, justificar-se por motivos de luta contra a fraude fiscal.

60 Por outro lado, 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), conforme alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), pode ser invocada por um Estado-Membro para obter das autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações necessárias que lhe permitam estabelecer correctamente o montante dos impostos abrangidos pela referida directiva (v. acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 71).

61 O tratamento menos favorável a que a legislação italiana sujeita os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais incompatível com o artigo 56.º, n.º 1, CE.

62 Por último, a República Italiana não pode alegar que a acção por incumprimento deve, em todo o caso, ser julgada improcedente por a incompatibilidade da sua legislação com o artigo 56.º, n.º 1, CE resultar da interpretação desse artigo que o Tribunal de Justiça fez em acórdãos proferidos no âmbito de processos de reenvios prejudiciais posteriores ao parecer fundamentado do presente processo.

63 Com efeito, a interpretação que o Tribunal de Justiça dá de uma regra de direito comunitária, no exercício da competência conferida pelo artigo 234.º CE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor (v., neste sentido, acórdão de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, p. 1205, n.º 16), excepto se o Tribunal de Justiça tiver limitado a possibilidade de invocar a disposição assim interpretada para casos passados (v., neste sentido, acórdão Denkavit italiana, já referido, n.º 17).

64 Resulta de todo o exposto que, ao sujeitar os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros a um regime fiscal menos favorável do que aquele que é aplicado aos dividendos distribuídos às sociedades residentes, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 56.º, n.º 1, CE.

— Quanto à violação do Acordo EEE

65 Um dos principais objectivos do Acordo EEE é a realização mais ampla possível da livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais em todo o Espaço Económico Europeu (EEE), de modo a que o mercado interno realizado no território da Comunidade seja alargado aos Estados da EFTA. Nesta perspectiva, várias disposições do referido acordo visam assegurar a sua interpretação tão uniforme quanto possível em todo o EEE (v. parecer 1/92, de 10 de Abril de 1992, Colect., p. I-2821). Compete ao Tribunal de Justiça, neste domínio, assegurar que as normas do Acordo EEE de conteúdo idêntico às do Tratado sejam interpretadas de modo uniforme nos Estados-Membros (acórdão de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, Colect., p. I-9743, n.º 29).

66 Daqui resulta que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais de Estados partes no Acordo EEE devam ser apreciadas à luz do artigo 40.º e do anexo XII do referido acordo, essas disposições têm o mesmo valor jurídico que as disposições, em essência idênticas, do artigo 56.º CE (v. acórdão de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, Colect., p. I-4873, n.º 33).

67 Por conseguinte e pelos motivos apresentados na apreciação da acção à luz do artigo 56.º, n.º 1, CE, há que considerar que o tratamento menos favorável a que a legislação italiana sujeita os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas nos Estados que são partes no Acordo EEE constitui uma restrição à livre circulação de capitais na acepção do artigo 40.º do Acordo EEE.

68 No entanto, cumpre referir que esta restrição se justifica pela razão imperiosa de interesse geral relativa à luta contra a fraude fiscal.

69 Como foi já declarado pelo Tribunal de Justiça, a jurisprudência respeitante às restrições ao exercício das liberdades de circulação dentro da Comunidade não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e Estados terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente (v., neste sentido, acórdão de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 60).

70 No presente caso, sublinhe-se, antes de mais, que o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros estabelecido pela Directiva 77/799 só existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um Estado terceiro quando este último não tenha assumido nenhum compromisso de assistência mútua.

71 Em seguida, a República Italiana alegou, sem ser contraditada, que não existe actualmente nenhum dispositivo de troca de informações entre ela e o Principado do Liechtenstein. Por último, a República Italiana alegou, igualmente sem ser contraditada sobre este ponto, que as Convenções destinadas a evitar a dupla tributação que assinou com a República da Islândia e com o Reino da Noruega não contêm disposições que prevejam uma obrigação de fornecer informações.

72 Nestas condições, deve considerar-se que a legislação italiana em causa é justificada relativamente aos Estados que são partes no Acordo EEE devido à razão imperiosa de interesse geral relativa à luta contra a fraude fiscal e é adequada para garantir a realização do objectivo em causa, não excedendo o necessário para atingir esse objectivo.

73 Por conseguinte, há que julgar a acção improcedente no que respeita à violação, por parte da República Italiana, das obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 40.º do Acordo EEE.

74 A Comissão sustenta igualmente que a legislação italiana constitui uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento garantida pelo artigo 31.º do Acordo EEE.

75 No entanto, e pelos motivos indicados relativamente ao artigo 40.º do Acordo EEE, deve considerar-se que a legislação italiana é justificada no que respeita aos Estados que são partes no Acordo EEE pela razão imperiosa de interesse geral relativa à luta contra a fraude fiscal e é adequada para garantir a realização do objectivo em causa não excedendo o necessário para atingir esse objectivo.

76 Por conseguinte, há também que julgar a acção improcedente no que respeita à violação, por parte da República Italiana, das obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 31.º do Acordo EEE.

Quanto às despesas

77 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 3, do mesmo regulamento, se cada parte obtiver vencimento parcial, ou perante circunstâncias excepcionais, o Tribunal pode determinar que as despesas sejam repartidas entre as partes ou que cada uma das partes suporte as suas próprias despesas.

78 No presente litígio, importa ter em conta que alguns fundamentos alegados pela Comissão não foram julgados procedentes.

79 Por conseguinte, a República Italiana é condenada a suportar três quartos das despesas. A Comissão é condenada a suportar o outro quarto das despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) decide:

1) Ao sujeitar os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros a um regime fiscal menos favorável do que aquele que é aplicado aos dividendos distribuídos às sociedades residentes, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 56.º, n.º 1, CE.

2) A acção é julgada improcedente quanto ao restante.

3) A República Italiana é condenada a suportar três quartos das despesas. A Comissão das Comunidades Europeias é condenada a suportar o outro quarto das despesas.

Assinaturas