ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

11 de Março de 2004 *

No processo C-9/02,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Conseil d'État (França), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Hughes de Lasteyrie du Saillant

e

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans (relator), exercendo funções de presidente da Quinta Secção, A. La Pergola e S. von Bahr, juízes,

advogado-geral: J. Mischo,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de H. de Lasteyrie du Saillant, por E. Ginter, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues, F. Alabrune e P. Boussaroque, na qualidade de agentes,

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

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e M. Lumma, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes e A. Seiça Neves, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e C. Giolito, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de H. de Lasteyrie du Saillant, representado por E. Ginter e B. Michaud, avocat, do Governo francês, representado por P. Boussaroque e J.-L. Gautier, na qualidade de agente, do Governo neerlandês, representado por S. Terstal, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por R. Lyal e C. Giolito, na audiência de 13 de Fevereiro de 2003,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Março de 2003,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 14 de Dezembro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de Janeiro de 2002, o Conseil d'État submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE).

2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe H. de Lasteyrie du Saillant (a seguir «H. de Lasteyrie») ao Ministério da Economia, das Finanças e da Indústria, a propósito de uma tributação, incidente sobre mais-valias mobiliárias ainda não realizadas, devida em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora de França.

Quadro jurídico

3 O artigo 24.° da Lei n.° 98-1266, de 30 de Dezembro de 1998, Lei de finanças para 1999 (JORF de 31 de Dezembro de 1998, p. 20050), na redacção em vigor à data do Decreto n.° 99-590, de 6 de Julho de 1999, que aplica o artigo 24.° da Lei de finanças para 1999, relativo às regras de tributação de certas mais-valias de valores mobiliários em caso de transferência do domicílio fiscal para fora de França (JORF de 13 de Julho de 1999, p. 10407), dispõe:

«I. [...]

II. É aditado ao code général des impôts um artigo 167.° *bis*, com a seguinte redacção:

'Art. 167.° *bis*.

I. - 1. Os contribuintes que tenham tido domicílio fiscal em França durante pelo menos seis dos últimos dez anos são tributáveis, à data da transferência do seu domicílio fiscal para fora de França, pelas mais-valias verificadas sobre os direitos sociais referidos no artigo 160.°

2. A mais-valia verificada é determinada pela diferença, apurada segundo as regras previstas nos artigos 758.° e 885.° T *bis*, entre o valor dos direitos sociais à data da transferência do domicílio para fora de França e o seu preço de aquisição pelo contribuinte ou, em caso de aquisição a título gracioso, o seu valor considerado para a determinação dos direitos de transmissão.

As perdas verificadas não são imputáveis às mais-valias da mesma natureza efectivamente realizadas por outra via.

3. A mais-valia verificada é declarada nas condições previstas no n.° 2 do artigo 167.°

II. - 1. O pagamento do imposto relativo à mais-valia verificada pode ser diferido até ao momento em que se efectue a transmissão, o resgate, o reembolso ou a anulação dos direitos sociais em causa.

A suspensão do pagamento está sujeita à condição de o contribuinte declarar o montante da mais-valia verificada nas condições previstas no ponto I, requerer o benefício da suspensão, designar um representante com domicílio em França autorizado a receber as comunicações relativas à matéria colectável, à cobrança e ao contencioso tributário e constituir, antes da sua partida, junto do tesoureiro encarregado da cobrança, garantias bastantes para assegurar a cobrança do crédito fiscal.

A suspensão do pagamento prevista no presente artigo tem por efeito suspender a prescrição da acção de cobrança até à data do evento que provocar a sua cessação. É equiparada à suspensão do pagamento prevista no artigo L. 277 do livre des procédures fiscales relativamente à aplicação dos artigos L. 208, L. 255 e L. 279 do mesmo diploma.

Para a imputação ou para a restituição do crédito fiscal, dos créditos de imposto e das imposições ou retenções não liberatórias, abstrai-se do imposto em relação ao qual a suspensão de pagamento é pedida por aplicação do presente artigo.

2. Os contribuintes que beneficiam da suspensão de pagamento por aplicação do presente artigo estão sujeitos à declaração prevista no n.° 1 do artigo 170.° O montante cumulado dos impostos em situação de suspensão de pagamento é indicado nessa declaração, à qual é junto um registo, redigido num modelo emitido pela Administração, em que figure o montante do imposto atinente aos títulos em causa, relativamente ao qual a suspensão de pagamento não cessou bem como, tal sendo o caso, a natureza e a data do evento que provoca a cessação da suspensão.

3. Sem prejuízo do n.° 4 e quando o contribuinte beneficiar da suspensão de pagamento, o imposto devido por aplicação do presente artigo é pago até 1 de Março do ano seguinte ao da cessação da suspensão.

Todavia, o imposto cujo pagamento tenha sido diferido apenas é exigível até ao limite do seu montante calculado com base na diferença entre, por um lado, o preço, em caso de cessão ou de resgate, ou o valor, nos restantes casos, dos títulos em causa à data do evento que provoca a cessação da suspensão e, por outro, o respectivo preço ou valor de aquisição determinado por aplicação do n.º 2 do ponto I. O excesso é objecto de desagravamento oficioso. Neste caso, o contribuinte fornecerá, em apoio da declaração mencionada no n.º 2, os elementos de cálculo considerados.

O imposto pago localmente pelo contribuinte e relativo à mais-valia efectivamente realizada fora de França é imputável no imposto sobre o rendimento liquidado em França, se for comparável a esse imposto.

4 A falta de apresentação da declaração e do registo referidos no n.º 2 ou a omissão total ou parcial das informações que neles devem figurar implicam a exigibilidade imediata do imposto que beneficiava da suspensão de pagamento.

III. No termo do prazo de cinco anos seguinte à data da partida ou na data em que o contribuinte transfira novamente o seu domicílio para França, se este último evento for anterior, o imposto liquidado nos termos do ponto I é oficiosamente reduzido, na medida em que se refira a mais-valias relativas aos direitos sociais que, nessa data, continuem no património do contribuinte.'

III. As condições de execução do presente artigo, nomeadamente as regras que permitem evitar a dupla tributação das mais-valias verificadas, bem como as obrigações de declaração dos contribuintes e as regras de suspensão do pagamento, são fixadas por decreto do Conseil d'État.

IV. As disposições do presente artigo são aplicáveis aos contribuintes que transferirem o seu domicílio para fora de França a partir de 9 de Setembro de 1998.»

4 O artigo 160.°, I, do code général des impôts francês (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»), na sua redacção em vigor à data do Decreto n.° 99-590, está redigido como segue:

«Quando um sócio, accionista, comanditário ou titular de participações beneficiárias cede, durante a existência da sociedade, total ou parcialmente os seus direitos sociais, o excedente do preço de cessão sobre o preço de aquisição — ou o valor em 1 de Janeiro de 1949, se for superior — desses direitos é tributado exclusivamente em sede de imposto sobre o rendimento à taxa de 16%. Em caso de cessão de um ou vários títulos pertencentes a uma série de títulos da mesma natureza adquiridos por preços diferentes, o preço de aquisição a considerar é o valor médio ponderado de aquisição desses títulos. Em caso de cessão de títulos após o encerramento de um plano de poupança em acções definido no artigo 163.° *quinquies* D ou a remição posterior ao oitavo ano, considera-se que o preço de aquisição é igual ao seu valor à data em que o cedente deixou de beneficiar, em relação a esses títulos, das vantagens previstas nos pontos 5.° *bis* e 5.° *ter* do artigo 157.° e no ponto IV do artigo 163.° *quinquies* D.

A tributação da mais-valia assim realizada está subordinada somente à condição de que os direitos directa ou indirectamente detidos sobre os lucros da sociedade pelo cedente ou pelo seu cônjuge, seus ascendentes e descendentes tenham ultrapassado em conjunto 25% desses lucros em qualquer momento no decurso dos cinco últimos anos. Todavia, quando a cessão for permitida em proveito de uma das pessoas visadas no presente parágrafo, a mais-valia é isenta se a totalidade ou parte desses direitos sociais não for revendida a um terceiro num prazo de cinco anos. Se tal não acontecer, a mais-valia é tributada em nome do primeiro cedente a título do ano da revenda de direitos ao terceiro.

[...]

As menos-valias sofridas no decurso de um ano são imputáveis exclusivamente nas mais-valias da mesma natureza realizadas no decurso do mesmo ano ou dos cinco anos seguintes.

[...]

As mais-valias tributáveis em aplicação do presente artigo, bem como as menos-valias, devem ser declaradas nas condições previstas no n.º 1 do artigo 170.º, segundo as regras especificadas por decreto.»

5 Nos termos do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do Decreto n.º 99-590:

«Os contribuintes que transferiram o seu domicílio fiscal para fora de França entre 9 de Setembro e 31 de Dezembro de 1998 devem subscrever, até 30 de Setembro de 1999, a declaração rectificativa prevista no n.º 2 do artigo 167.º do Código Geral dos Impostos, a título de mais-valias tributáveis em aplicação do n.º 1 *bis* do artigo 167.º e do ponto I do artigo 167.º *bis* do mesmo código, bem como o formulário especial previsto no artigo 91.º *undecies* do anexo II ao Código Geral dos Impostos.»

6 O artigo R. 280-1 do livre des procédures fiscales francês (Código de Processo Tributário, a seguir «LPF»), que neste foi inserido pelo artigo 2.º do Decreto n.º 99-590, está redigido como segue:

«Os contribuintes que pretendam beneficiar da suspensão de pagamento prevista no ponto II do artigo 167.º *bis* do Código Geral dos Impostos devem fazer chegar ao tesoureiro responsável pelos não residentes uma proposta de prestação de

garantias numa das formas previstas no segundo parágrafo do artigo R. 277-1, o mais tardar, oito dias antes da data da transferência do domicílio para fora de França. Disso será emitido recibo.

As disposições do terceiro parágrafo do artigo R. 277-1, dos artigos R. 277-2 a R. 277-4 e do artigo R. 277-6 são aplicáveis.»

7 O artigo R. 277-1 do LPF prevê:

«O tesoureiro competente convida o contribuinte que pediu para adiar o pagamento das imposições a constituir as garantias previstas no artigo L. 277. O contribuinte dispõe de um prazo de quinze dias a contar da recepção do convite formulado pelo tesoureiro para dar a conhecer as garantias que se compromete a constituir.

Essas garantias podem ser constituídas por um pagamento em numerário que será efectuado numa conta provisória na Tesouraria, por créditos sobre o Tesouro, pela apresentação de uma caução, por valores mobiliários, por mercadorias depositadas em armazéns aprovados pelo Estado e objecto de um *warrant* endossado à ordem do Tesouro, por afectações hipotecárias e pelo penhor de um estabelecimento comercial.

Se o tesoureiro considerar que não pode aceitar as garantias oferecidas pelo contribuinte por elas não satisfazerem as condições previstas no segundo parágrafo, notificar-lhe-á a sua decisão por carta registada.»

8 Nos termos do artigo R. 277-2 do LPF:

«Em caso de depreciação ou insuficiência posteriormente revelada das garantias constituídas, a Administração pode, em qualquer momento, nas condições previstas nos artigos L. 277 e L. 279, solicitar ao devedor, por carta registada com aviso de recepção, um complemento de garantia para assegurar a cobrança da quantia contestada. Os procedimentos são retomados se o devedor não der cumprimento, no prazo de um mês, a esse pedido.»

9 O artigo R. 277-3 do LPF está assim redigido:

«Se forem oferecidas garantias diferentes das previstas no artigo R. 277-1, elas só poderão ser aceites, sob proposta do tesoureiro encarregado da cobrança, pelo tesoureiro-geral do departamento ou pelo tesoureiro-geral da região parisiense, se estiverem em causa impostos directos cobrados com base no registo dos contribuintes, e pelo director dos serviços fiscais ou pelo director regional das alfândegas e dos impostos indirectos, conforme o caso, se se tratar de outros impostos, direitos ou taxas.»

10 O artigo R. 277-4 do LPF dispõe:

«O tesoureiro encarregado da cobrança pode aceitar, em qualquer momento, que o contribuinte substitua a garantia que constituiu por uma das outras garantias previstas no artigo R. 277-3, desde que o seu valor seja pelo menos igual.»

11 Nos termos do artigo R. 277-6 do LPF:

«As condições em que os valores mobiliários podem ser constituídos em garantia e, nomeadamente, a natureza desses valores, bem como o montante pelos quais são admitidos, calculado com base na última cotação do dia do depósito, serão determinadas por decreto do Ministro das Finanças.»

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

12 H. de Lasteyrie deixou a França em 12 de Setembro de 1998, para se instalar na Bélgica. Detinha nessa data ou tinha detido, num dado momento, no decurso dos cinco anos anteriores à sua saída de França, directamente ou indirectamente com os membros da sua família, títulos que conferiam direito a mais de 25% dos lucros de uma sociedade sujeita a imposto sobre as sociedades e que tem a sua sede em França. Sendo o valor venal desses títulos então superior ao seu preço de aquisição, H. de Lasteyrie foi sujeito ao imposto sobre as mais-valias em conformidade com o disposto no artigo 167.° *bis* do CGI e nas suas disposições de execução deste artigo.

13 H. de Lasteyrie pediu ao Conseil d'État que anulasse o Decreto n.° 99-590 por excesso de poder, alegando a ilegalidade do artigo 167.° *bis* do CGI pelo motivo de este artigo ser contrário ao direito comunitário.

14 O Conseil d'État considerou, em primeiro lugar, que essas disposições, contrariamente ao que sustenta H. de Lasteyrie, não têm por objectivo nem por efeito

sujeitar a quaisquer restrições ou condições o exercício efectivo, pelas pessoas por elas visadas, da liberdade de circular. Em segundo lugar, lembrou que o artigo 52.° do Tratado se opõe à instituição, por um Estado-Membro, de regras que tenham por efeito criar entraves ao estabelecimento de alguns dos seus nacionais no território de outro Estado-Membro.

15 Em seguida, o Conseil d'État considerou que o artigo 167.° *bis* do CGI prevê a sujeição imediata dos contribuintes que se preparam para transferir para fora de França o seu domicílio fiscal, nas condições por ele definidas, a uma tributação incidente sobre as mais-valias ainda não realizadas (a seguir «mais-valias latentes») e que, por esta razão, não seriam tributadas se os referidos contribuintes mantivessem em França o seu domicílio.

16 Todavia, refere ainda que o artigo 167.° *bis* do CGI contém disposições que permitem evitar, em caso de suspensão de pagamento, que esses contribuintes tenham, em definitivo, de suportar uma carga fiscal à qual não teriam sido sujeitos, ou mais pesada que aquela a que teriam sido sujeitos, se tivessem conservado o seu domicílio em França e que, além disso, lhes concedem, no termo de um prazo de cinco anos, o benefício de um desagravamento, na medida em que os direitos sociais portadores das mais-valias continuem, então, a figurar no seu património, tendo os interessados a faculdade de solicitar a suspensão do pagamento da tributação até essa data.

17 O Conseil d'État sublinhou, finalmente, que a obtenção dessa suspensão está subordinada à condição de os contribuintes constituírem garantias adequadas a assegurar a cobrança do imposto. Contudo, tendo em conta as sujeições que a constituição de tais garantias pode comportar, o Conseil d'État coloca a questão de saber se o direito comunitário se opõe a uma regulamentação como a que está em causa no litígio nele pendente.

18 Nestas condições, considerando que o litígio que lhe foi submetido apresenta uma dificuldade séria relativamente ao âmbito das normas comunitárias aplicáveis, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O princípio da liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) opõe-se a que um Estado-Membro institua, para efeitos de prevenção do risco de evasão fiscal, um mecanismo de tributação das mais-valias em caso de transferência do domicílio fiscal, tal como o atrás descrito [?]»

Quanto à questão prejudicial

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

19 Os Governos alemão e neerlandês sublinharam que o despacho de reenvio não contém elementos adequados a comprovar que H. de Lasteyrie fez uso da liberdade de estabelecimento garantida pelo artigo 52.° do Tratado nem, portanto, que ele estava abrangido pelo âmbito de aplicação desta disposiçã.

20 H. de Lasteyrie, por seu lado, indicou, nas observações que apresentou ao Tribunal, que transferira o seu domicílio fiscal para a Bélgica com o fim de aí exercer a sua actividade profissional.

21 Os Governos dinamarquês e alemão alegam que o artigo 167.° *bis* do CGI não constitui um entrave à liberdade de estabelecimento. Sublinham que a referida disposição não é discriminatória. Além disso, ela não impede, directa ou indirectamente, os nacionais franceses de se estabelecerem noutro Estado-Membro. Segundo o Governo dinamarquês, não existe qualquer indício que permita afirmar que a tributação das mais-valias em causa no processo principal limita a possibilidade de os cidadãos franceses se estabelecerem noutro Estado-Membro. Além disso, não se pode considerar que o facto de a concessão da suspensão do pagamento do imposto estar subordinada à constituição de garantias constitui uma exigência susceptível de exercer, por si só, uma influência importante sobre a possibilidade de os contribuintes franceses se estabelecerem noutro Estado-Membro.

22 H. de Lasteyrie, o Governo português e a Comissão consideram que os efeitos restritivos do artigo 167.° *bis* do CGI implicam entraves ao exercício da liberdade de estabelecimento. Diferentemente do que sucede com os contribuintes que residem em França e que são tributados pelas mais-valias só depois da realização efectiva destas, os que transferem a sua residência para o estrangeiro são tributados pelas mais-valias latentes. Relativamente a estes últimos, o facto gerador do imposto é determinado pela transferência do seu domicílio fiscal para fora de França e não pela cessão dos títulos em causa. No caso vertente, trata-se, portanto, de uma típica restrição «à saída do território». Tal regime penaliza os contribuintes que saem de França, relativamente àqueles que lá ficam, introduzindo assim uma diferença de tratamento discriminatória. A natureza provisória da tributação e a possibilidade de se obter uma suspensão de pagamento não são susceptíveis de excluir esse efeito restritivo, uma vez que a concessão da referida suspensão não é automática e está sujeita à condição de que seja designado um representante fiscal estabelecido em França. Além disso, a obrigação de se constituírem garantias implica não apenas custos financeiros mas sobretudo a indisponibilidade do património dado em garantia. Segundo H. de

Lasteyrie, tal obrigação constitui por si só um entrave à liberdade de estabelecimento.

23 O Governo neerlandês considera que o entrave à liberdade de estabelecimento que o artigo 167.° *bis* do CGI implica é muito limitado e, de qualquer modo, demasiado aleatório e indirecto para ser considerado susceptível de entravar efectivamente essa liberdade.

24 Por seu lado, o Governo francês concentrou a sua análise nas possíveis justificações de tal entrave. A este respeito, alega, para começar, que o artigo 167.° *bis* do CGI não é contrário ao artigo 52.° do Tratado, atendendo ao objectivo prosseguido pelo dispositivo instituído por esta disposição nacional, que consiste em prevenir um risco de evasão fiscal. Resulta do n.° 26 do acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695), que pode corresponder a uma razão imperiosa de interesse geral uma legislação que tenha por objectivo específico excluir de um benefício fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade seja contornar a lei fiscal. Deste modo, o respeito desta liberdade podia ser considerado uma restrição à liberdade de estabelecimento resultante de uma disposição destinada a contrariar uma verdadeira fraude à lei fiscal. Com efeito, em tal caso, trata-se de uma aplicação no domínio fiscal do que o Tribunal de Justiça considerou ser o «exercício abusivo» de um direito conferido pelo direito comunitário (acórdão de 7 de Julho de 1992, Singh, C-370/90, Colect., p. I-4265).

25 Este governo precisa ainda que a adopção do artigo 167.° *bis* do CGI foi inspirada pelo comportamento de determinados contribuintes, que consiste em transferir temporariamente o seu domicílio fiscal antes de ceder os títulos mobiliários, com o único fim de eludir o pagamento do imposto sobre as mais-valias devido em França. Além disso, dado que a realidade dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral (acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.° 31), o referido governo considera que a eficácia da cobrança de um imposto exigível, que constitui uma fase ulterior relativamente aos controlos efectuados no quadro do processo fiscal, deve também ser considerada uma razão imperiosa.

26 Além disso, o Governo francês sustenta que a ausência de instrumentos internacionais bilaterais ou multilaterais eficazes, que permitam que se efectue uma cobrança em termos idênticos aos praticados no território nacional, contribui, segundo ele, para tornar problemática a cobrança do imposto quando o contribuinte reside noutro Estado-Membro e justifica a adopção do artigo 167.º *bis* do CGI. Pelas mesmas razões, a concessão da suspensão de pagamento deve ser subordinada à constituição de garantias.

27 O Governo francês sublinha seguidamente que a aplicação do artigo 167.º *bis* do CGI é proporcionada ao fim prosseguido, uma vez que as sujeições impostas ao contribuinte são limitadas no tempo. Com efeito, a tributação estabelecida só pode tornar-se efectiva num prazo de cinco anos seguinte à data da expatriação. No termo desse prazo, se o interessado não cedeu os seus títulos, fica isento de qualquer obrigação fiscal relativamente às autoridades francesas. A fixação de um prazo de cinco anos garante a eficácia do sistema e obsta a uma fraude através de um estabelecimento de breve duração no estrangeiro.

28 Além disso, a natureza das regras de tributação não revela qualquer desproporção. Se a suspensão for recusada, é por culpa do próprio contribuinte, por este, por exemplo, não ter entregue uma declaração adequada. Se a suspensão for concedida, a sujeição imposta ao contribuinte tem origem na obrigação de constituir garantias de pagamento. O contribuinte em causa beneficia, em quase todos os casos, de uma suspensão de pagamento. Na prática, o contribuinte não tem, portanto, qualquer imposto a pagar no momento da transferência do seu domicílio fiscal para fora de França.

29 O Governo francês sublinha finalmente que, em caso de cessão dos títulos, o montante do imposto exigível em França é calculado de modo a evitar uma tributação excessiva. O imposto sobre as mais-valias eventualmente pago pelo interessado por força da legislação fiscal do Estado de acolhimento é deduzido do montante do imposto sobre as mais-valias devido em França. Além disso, as menos-valias constatadas após a saída do contribuinte de França dão lugar a um

desagravamento do imposto pelo montante correspondente. Do mesmo modo, as mais-valias realizadas após essa saída estão excluídas da matéria colectável do imposto devido em França.

30 Os Governos dinamarquês, alemão e neerlandês consideram ainda que o artigo 167.° *bis* do CGI se justifica por razões imperiosas de interesse geral e que é proporcionado à finalidade prosseguida.

31 A este respeito, o Governo dinamarquês faz nomeadamente referência ao acórdão de 28 de Abril de 1998, Safir (C-118/96, Colect., p. I-1897, n.os 25 e 33), no qual o Tribunal de Justiça reconheceu como razão imperiosa, justificativa do entrave à livre prestação de serviços, a protecção contra a erosão fiscal da matéria colectável.

32 O Governo alemão alega, em primeiro lugar, que o artigo 167.° *bis* do CGI se baseia na repartição do poder fiscal entre o «Estado de partida» e o «Estado de destino». O direito do «Estado de partida» de impor as mais-valias de participações em sociedades de capitais resulta do facto de aquelas terem normalmente origem na actividade da sociedade neste último Estado. Deste modo, são incluídas no património do contribuinte, o qual, até à sua partida, é tributável nesse Estado. Em segundo lugar, o Governo alemão refere-se ao n.° 26 do acórdão ICI, já referido, no qual o Tribunal de Justiça reconheceu, de modo geral, a possibilidade de uma justificação baseada no risco de evasão fiscal.

33 O Governo neerlandês realça que a limitação do poder de tributar às mais-valias realizadas no Estado de residência do contribuinte e a correlativa tomada em conta das mais-valias constituídas nesse Estado quando os títulos mobiliários são

vendidos ou quando o domicílio é transferido está em conformidade com o princípio da territorialidade fiscal. Considera que o efeito conjugado da tributação no momento da emigração do contribuinte e da exigência de uma garantia para se obter uma suspensão de pagamento, a fim de garantir a cobrança efectiva do imposto, é necessário para garantir a coerência do regime fiscal nacional. Tal motivo pode justificar uma disposição que restrinja as liberdades fundamentais (acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249), uma vez que, no caso vertente, existe uma relação directa entre o diferimento da tributação anual do crescimento de capital ligado aos títulos mobiliários, por um lado, e a efectiva cobrança do imposto quando da mudança do domicílio para o estrangeiro, por outro. Além disso, o Governo neerlandês considera que o artigo 167.º *bis* do CGI se inscreve no quadro da luta contra a evasão fiscal, procurando impedir que os contribuintes transfiram temporariamente o seu domicílio para fora de França com o fim de realizarem os seus títulos mobiliários sem significativa tributação das mais-valias.

34 H. de Lasteyrie, o Governo português e a Comissão alegam, no entanto, que a presunção generalizada e automática de evasão que se contém no artigo 167.º *bis* do CGI, a qual acarreta uma tributação imediata das mais-valias latentes, tem efeitos que vão muito para além do que é necessário para lutar eficazmente contra a fraude ou a evasão fiscal e constitui, por esse motivo, um entrave desproporcionado à liberdade de estabelecimento.

35 H. de Lasteyrie observa que as convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas pela República Francesa comportam normalmente uma cláusula dita de «assistência à cobrança» que permite às autoridades fiscais francesas basear-se nessas disposições para cobrarem um imposto devido pelos contribuintes que transferiram a sua residência para outro Estado-Membro da União Europeia. O Governo português considera que quando um sujeito passivo transfere o seu domicílio fiscal para outro Estado-Membro, as autoridades competentes estão obrigadas a cooperar e a instaurar procedimentos de troca de informações que garantam que será dada satisfação aos créditos fiscais, como os que estão em causa no processo principal.

36 Segundo a Comissão, o artigo 167.° *bis* do CGI, pela sua natureza geral, não permite discernir, caso a caso, se a transferência foi efectivamente inspirada por uma finalidade de evasão fiscal. Com efeito, esta disposição de modo algum tem por objectivo específico excluir de uma vantagem fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade seja contornar a lei fiscal, uma vez que visa, de modo geral, qualquer situação na qual um contribuinte que detém participações substanciais numa sociedade sujeita ao imposto sobre as sociedades transfere, «por qualquer razão», o seu domicílio fiscal para fora de França. A este respeito, resulta do n.° 38 do acórdão de 9 de Março de 1999, Centros (C-212/97, Colect., p. I-1459), que incumbe à Administração competente provar, caso a caso, a existência de uma fraude.

37 Tanto H. de Lasteyrie como a Comissão alegam ainda que a suspensão de pagamento não é concedida de pleno direito e que o contribuinte deverá, de qualquer modo, apresentar garantias adequadas a assegurar o pagamento do imposto. Estas medidas não são manifestamente proporcionadas à finalidade prosseguida. A legislação dos outros Estados-Membros, como a do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a do Reino da Suécia, demonstram que podem ser consideradas soluções menos restritivas da liberdade de estabelecimento. Quanto ao regime das garantias, a Comissão alega ainda que o mesmo é discriminatório no que se refere à impossibilidade de dar em garantia títulos não cotados numa Bolsa francesa, na falta de uma caução bancária que garanta o pagamento integral dos impostos devidos.

Resposta do Tribunal

38 O artigo 167.° *bis* do CGI instaura o princípio da tributação, na data da transferência do domicílio do contribuinte para fora de França, das mais-valias de direitos sociais, sendo estas determinadas pela diferença entre o valor desses

direitos, na data da referida transferência, e o seu preço de aquisição. Esta tributação apenas se aplica aos contribuintes que têm, directamente ou indirectamente com os membros da sua família, direitos sobre os lucros de uma sociedade que ultrapassem 25% desses lucros, num dado momento, no decurso dos cinco anos imediatamente anteriores à data referida. A particularidade da referida disposição reside no facto de ela ser relativa à tributação de mais-valias latentes.

39 Há que começar por examinar se o artigo 167.° *bis* do CGI, que assim institui uma tributação sobre as mais-valias latentes pelo simples motivo da transferência para fora de França do domicílio de um contribuinte, é susceptível de restringir o exercício da liberdade de estabelecimento na acepção do artigo 52.° do Tratado.

40 A este respeito, convém sublinhar que o artigo 52.° do Tratado constitui uma das disposições fundamentais do direito comunitário e é directamente aplicável nos Estados-Membros desde o termo do período transitório. Por força desta disposição, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro inclui o acesso às actividades por conta própria e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do Estado de estabelecimento para os seus nacionais (acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.° 13; de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.° 22; e de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.° 27).

41 Em resposta às dúvidas expressas por alguns governos quanto à aplicabilidade desta disposição ao processo principal, e na falta de suficientes precisões sobre este ponto no processo submetido ao Tribunal de Justiça, há que recordar que, no quadro de um processo nos termos do artigo 234.° CE, fundado numa nítida separação das funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa se inscreve na competência do tribunal nacional (v., nomeadamente, acórdão de 25 de Fevereiro de 2003, IKA, C-326/00, Colect., p. I-1703, n.° 27, e jurisprudência aí citada), e que constatar que, no caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio parece ter concluído pela aplicabilidade do artigo 52.° do Tratado ao litígio que lhe foi submetido.

42 Importa precisar que, mesmo se, à semelhança das demais disposições referentes à liberdade de estabelecimento, o artigo 52.° do Tratado visa, nomeadamente, de acordo com o seu teor, assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impede igualmente que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento, noutro Estado-Membro, de um dos seus nacionais (v. acórdão Baars, já referido, n.° 28, e jurisprudência aí referida).

43 Além disso, mesmo uma restrição à liberdade de estabelecimento com pequeno impacto ou de menor importância é proibida pelo artigo 52.° do Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, já referido, n.° 21, e de 15 de Fevereiro de 2000, Comissão/França, C-34/98, Colect., p. I-995, n.° 49).

44 Acresce que a proibição de os Estados-Membros criarem restrições à liberdade de estabelecimento aplica-se também às disposições fiscais. Com efeito, segundo uma jurisprudência constante, embora, na fase actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm, respeitando o direito comunitário (v. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21; ICI, já referido, n.° 19; e de 21 de Novembro de 2002, X e Y, C-436/00, Colect., p. I-10829, n.° 32).

45 No caso vertente, mesmo que o artigo 167.° *bis* do CGI não proíba um contribuinte francês de exercer o seu direito de estabelecimento, essa disposição é no entanto susceptível de restringir o exercício desse direito, por ter, pelo menos, um efeito dissuasivo relativamente aos contribuintes que desejem instalar-se noutro Estado-Membro.

46 Com efeito, o contribuinte que pretenda transferir o seu domicílio para fora do território francês, no quadro do exercício do direito que lhe garante o artigo 52.°

do Tratado, está sujeito a um tratamento desvantajoso relativamente a uma pessoa que mantenha a sua residência em França. Tal contribuinte torna-se, pelo simples facto dessa transferência, devedor de um imposto sobre um rendimento que ainda não se realizou e de que, portanto, ainda não dispõe, quando, se tivesse ficado em França, as mais-valias só seriam tributáveis quando e na medida em que fossem efectivamente realizadas. Esta diferença de tratamento relativamente à tributação das mais-valias, que é susceptível de ter repercussões consideráveis no património do contribuinte que pretenda transferir o seu domicílio para fora de França, é susceptível de desencorajar um contribuinte a proceder a tal transferência.

47 O exame das modalidades de aplicação da referida medida confirma esta conclusão. Com efeito, se bem que seja possível beneficiar de uma suspensão de pagamento, esta não é automática e está sujeita a condições estritas, como as que foram referidas pelo advogado-geral nos n.os 36 e 37 das suas conclusões, entre as quais figura, nomeadamente, a constituição de garantias. Estas garantias comportam em si mesmas um efeito restritivo, na medida em que privam o contribuinte do gozo do património dado em garantia.

48 Resulta do que precede que a medida em causa no processo principal é susceptível de entravar a liberdade de estabelecimento.

49 Importa recordar, em segundo lugar, que uma medida que é susceptível de entravar a liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 52.° do Tratado só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo e compatível com o Tratado e 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 (v. acórdãos, já referidos, Futura Participations e Singer, n.° 26, e jurisprudência aí citada, e X e Y, n.° 49).

50 No que respeita à justificação assente no objectivo de prevenir a evasão fiscal, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio na questão prejudicial, há que notar que o artigo 167.° *bis* do CGI não tem por objectivo específico excluir de um benefício fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade seja a de contornar a lei fiscal francesa, antes visando, de um modo geral, qualquer situação em que um contribuinte que detém participações substanciais numa sociedade sujeita ao imposto sobre as sociedades transfere, por qualquer razão, o seu domicílio para fora de França (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, ICI, n.° 26, e X e Y, n.° 61).

51 Ora, a transferência do domicílio de uma pessoa singular para fora do território de um Estado-Membro não implica, em si mesma, a evasão fiscal. Uma presunção geral de evasão ou de fraude fiscal não se pode basear na circunstância de o domicílio de uma pessoa singular ter sido transferido para outro Estado-Membro nem justificar uma medida fiscal que prejudique o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.° 45, e X e Y, já referido, n.° 62).

52 Deste modo, o artigo 167.° *bis* do CGI não pode, sem exceder largamente o que é necessário para atingir o objectivo que prossegue, presumir a intenção de contornar a lei fiscal francesa por parte de qualquer contribuinte que transfira o seu domicílio para fora de França.

53 Assim, será também devedor do imposto, por força do artigo 167.° *bis* do CGI, o contribuinte que ceda os seus títulos antes do termo do período de cinco anos seguinte à data da sua partida de França, mesmo que não tenha a mínima intenção de regressar a este Estado-Membro e continue a residir no estrangeiro após o termo daquele período.

54 Além disso, o objectivo considerado, que consiste em impedir que um devedor transfira temporariamente o seu domicílio fiscal, antes de ceder títulos mobiliários, com a única finalidade de eludir o pagamento do imposto sobre as mais-valias devido em França, pode ser atingido por medidas menos impositivas ou menos restritivas da liberdade de estabelecimento, que digam especificamente respeito ao risco dessa transferência temporária. Como o advogado-geral fez notar no n.º 64 das suas conclusões, as autoridades francesas poderiam, nomeadamente, prever a tributação do contribuinte que, após uma estada relativamente breve noutro Estado-Membro, voltasse para França após ter realizado as suas mais-valias, o que evitaria afectar a situação dos contribuintes que têm por único objectivo exercer, com inteira boa fé, a sua liberdade de estabelecimento noutro Estado-Membro.

55 As modalidades de aplicação do artigo 167.º *bis* do CGI não permitem chegar a uma conclusão diferente.

56 Com efeito, como foi indicado no n.º 47 do presente acórdão, a suspensão de pagamento não é automática, antes estando sujeita a condições estritas como a obrigação de se efectuar uma declaração no prazo exigido, de se designar um representante estabelecido em França e de se constituírem garantias adequadas a assegurar a cobrança das imposições.

57 Na medida em que a aplicação destas condições crie restrições ao exercício do direito de estabelecimento, o objectivo de prevenir a evasão fiscal, que não é susceptível de justificar o regime de tributação previsto no artigo 167.º *bis* do CGI, também não pode ser utilmente invocado em apoio das referidas condições, que se destinam a aplicar esse regime.

58 Deste modo, o artigo 52.° do Tratado opõe-se a que um Estado-Membro institua, para fins de prevenção do risco de evasão fiscal, um mecanismo de tributação das mais-valias latentes como o previsto no artigo 167.° *bis* do CGI, para o caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado.

59 O Governo dinamarquês alega, no entanto, que o objectivo do artigo 167.° *bis* do CGI é impedir a erosão fiscal do valor tributável no Estado-Membro em causa, evitando que os contribuintes retirem vantagem das diferenças existentes entre os regimes fiscais dos Estados-Membros.

60 A este respeito, basta recordar que, segundo jurisprudência bem assente, a redução de receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma medida em princípio incompatível com uma liberdade fundamental (acórdãos ICI, já referido, n.° 28, e de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.° 59). Assim, a simples perda de receitas sofrida por um Estado-Membro em razão da transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para outro Estado-Membro, no qual a regulamentação fiscal seja diferente e, eventualmente, mais vantajosa para ele, não pode, em si mesma, justificar uma restrição ao direito de estabelecimento.

61 Quanto ao Governo neerlandês, sustenta que o efeito conjugado da tributação quando da emigração e da exigência das garantias a que está subordinada a concessão da suspensão do pagamento efectivo do imposto é necessário para garantir a coerência do sistema fiscal francês, uma vez que existe uma relação directa entre o diferimento da tributação anual do crescimento do capital correspondente aos títulos mobiliários, por um lado, e a cobrança efectiva do imposto quando da deslocação do domicílio para o estrangeiro, por outro.

62 É certo que o Tribunal de Justiça admitiu, a fim de manter a relação entre a dedutibilidade das contribuições e a tributação das quantias devidas pelas seguradoras em execução dos contratos de seguro, que a dedutibilidade fiscal de contribuições fosse subordinada à condição de estas serem pagas nesse Estado (acórdãos Bachmann, já referido, n.os 21 a 23, e de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.os 14 a 20).

63 Não é, no entanto, possível sustentar que o artigo 167.° *bis* do CGI também se justifica pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal francês.

64 A este respeito, há que recordar que o regime fiscal previsto no artigo 167.° *bis* do CGI se destina, como foi precisado pelo Governo francês nas suas alegações escritas, a prevenir as transferências temporárias de domicílio para fora de França, motivadas exclusivamente por razões fiscais. Com efeito, a adopção do referido artigo foi inspirada pelo comportamento de determinados contribuintes, que consiste em transferir temporariamente o seu domicílio fiscal antes de ceder títulos mobiliários, com o único fim de eludir o pagamento do imposto sobre a mais-valia de que são devedores em França.

65 O artigo 167.° *bis* do CGI não parece, pois, ter por objectivo garantir de modo geral a tributação das mais-valias, em caso de transferência do domicílio de um contribuinte para fora de França, na medida em que se trate de mais-valias adquiridas no decurso da estada deste no território francês.

66 Esta constatação é confortada pelo facto de o regime fiscal em causa no processo principal permitir um desagravamento de qualquer tributação de que as mais-

-valias, caso se realizem, foram objecto no país para o qual o contribuinte transferiu o seu domicílio. Com efeito, tal tributação pode ter por consequência que as mais-valias realizadas, incluindo a parte delas adquirida durante a estada do contribuinte em França, sejam inteiramente tributadas no referido país.

67 Nestas condições, a premissa em que se baseou o argumento da coerência fiscal invocado pelo Governo neerlandês não se verifica relativamente ao objectivo prosseguido pelo regime fiscal previsto no artigo 167.° *bis* do CGI. Assim, a justificação de tal regime, assente num objectivo de coerência fiscal, que não foi, aliás, invocada pelo Governo francês, não pode ser aceite.

68 No que se refere ao argumento do Governo alemão de que há que ter em conta a repartição do poder fiscal entre o Estado de partida e o Estado de acolhimento, basta realçar, como foi feito pelo advogado-geral no n.° 82 das suas conclusões, que o litígio não incide sobre a repartição, entre Estados-Membros, do poder de tributar nem sobre o direito de as autoridades francesas tributarem mais-valias latentes ao pretenderem reagir a transferências de domicílio artificiais, mas sim sobre a questão de saber se as medidas adoptadas com essa finalidade são conformes às exigências da liberdade de estabelecimento.

69 Em consequência, há que responder à questão colocada que o princípio da liberdade de estabelecimento constante do artigo 52.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro institua, para fins de prevenção do risco de evasão fiscal, um mecanismo de tributação das mais-valias latentes, como o previsto no artigo 167.° *bis* do CGI, para o caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado.

Quanto às despesas

70 As despesas efectuadas pelos Governos francês, dinamarquês, alemão, neerlandês e português, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Conseil d'État, por decisão de 14 de Dezembro de 2001, declara:

O princípio da liberdade de estabelecimento constante do artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro institua, para fins de prevenção do risco de evasão fiscal, um mecanismo de tributação das mais-valias ainda não realizadas, como o previsto no artigo 167.° *bis* do code général des impôts francês, para o caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado.

Timmermans La Pergola von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 11 de Março de 2004.

O secretário

R. Grass

O presidente

V. Skouris