ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

11 de Junho de 2009 *

No processo C-521/07,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 23 de Novembro de 2007,

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

demandante,

contra

Reino dos Países Baixos, representado por C. M. Wissels e D. J. M. de Grave, na qualidade de agentes,

demandado,

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), K. Schiemann, L. Bay Larsen e C. Toader, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Na petição inicial, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, não tendo isentado os dividendos pagos às sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos nas mesmas condições dos dividendos pagos às sociedades neerlandesas, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «acordo EEE»).

Quadro jurídico

Acordo EEE e direito comunitário

2 Nos termos do artigo 40.º do acordo EEE:

«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 [Associação Europeia de Comércio Livre (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.»

3 O referido Anexo XII, com o título «Livre circulação dos capitais», faz referência à Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO L 178, p. 5).

4 O artigo 1.º, n.º 1, desta directiva dispõe:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. […]»

5 Nos termos do artigo 4.º da mesma directiva:

«As disposições da presente directiva não prejudicam o direito dos Estados-Membros de tomarem as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal […]

A aplicação de tais medidas e processos não poderá ter como efeito impedir os movimentos de capitais efectuados nos termos das disposições do direito comunitário.»

Direito nacional

6 O artigo 1.º, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre os dividendos (Wet op de dividendbelasting), de 23 de Dezembro de 1965 (a seguir «Wet DB»), dispõe:

«Sob a denominação de 'imposto sobre os dividendos' é cobrado um imposto a todos os que — directamente ou através de certificados — beneficiem de rendimentos de partes sociais, de títulos obrigacionais de fruição e de empréstimos, referidos no artigo 10.º, n.º 1, alínea d), da lei de 1969 relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, a seguir «Wet Vpb»], de sociedades anónimas, sociedades por quotas, sociedades em comandita e outras sociedades estabelecidas nos Países Baixos cujo capital está total ou parcialmente dividido em acções.»

7 Nos termos do artigo 4.º da Wet DB:

«1. Poderá não haver retenção do imposto sobre os rendimentos de partes sociais, de títulos obrigacionais de fruição e de empréstimos, referidos no artigo 10.º, n.º 1, alínea d), da [Wet Vpb], se:

a. a isenção das participações, referida no artigo 13.º da [Wet Vpb], ou a compensação das participações, referida no artigo 13.ºaa da referida lei, for aplicável aos benefícios que advenham para o titular dos rendimentos destas partes sociais, títulos obrigacionais de fruição e empréstimos e se a participação pertencer ao património da empresa que o titular explora nos Países Baixos;

b. […]

2. Não há retenção do imposto sobre os rendimentos de partes sociais, de títulos obrigacionais de fruição e de empréstimos, referidos no artigo 10.º, n.º 1, alínea d), da [Wet Vpb], no caso de o beneficiário dos rendimentos ser uma entidade estabelecida noutro Estado-Membro da União Europeia e de estarem preenchidas as seguintes condições:

1º o beneficiário dos rendimentos e o sujeito passivo revestirem uma das formas jurídicas enumeradas no anexo da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), ou uma forma jurídica determinada por Decreto ministerial;

2º no momento em que os rendimentos são disponibilizados, o beneficiário for titular de, pelo menos, 5% do capital nominal realizado do sujeito passivo ou detiver, nessa data, uma participação no sujeito passivo à qual o artigo 13.º, n.ºs 5 ou 14, da [Wet Vpb] seria aplicável se ele estivesse estabelecido nos Países Baixos;

3º o beneficiário dos rendimentos e o sujeito passivo estarem sujeitos, no Estado-Membro de estabelecimento, sem possibilidade de opção e sem dele estarem isentos, ao imposto que aí é cobrado sobre os lucros, como referido no artigo 2.º, alínea c), dessa directiva;

4º no Estado-Membro de estabelecimento, o beneficiário dos rendimentos e o sujeito passivo não puderem ser considerados estabelecidos fora dos Estados-Membros da União Europeia por força de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada com países terceiros;

[…]»

8 Nos termos do artigo 13.º da Wet Vpb:

«1. Não são tomadas em consideração, para efeitos da determinação dos benefícios, as vantagens ligadas a uma participação e as despesas relacionadas com a aquisição ou a realização dessa participação (isenção da participação).

2. Existe uma participação se o sujeito passivo:

a. for accionista, com pelo menos 5% do capital nominal realizado, de uma sociedade cujo capital esteja total ou parcialmente dividido em acções ou partes sociais;

b. […]»

9 Relativamente às sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega, não existe na legislação neerlandesa qualquer disposição específica que tenha em consideração o facto de elas poderem invocar o artigo 40.º do acordo EEE. É com base em convenções bilaterais para evitar a dupla tributação celebradas com Estados partes do acordo EEE que o imposto sobre os dividendos não é cobrado nos casos em que a participação no capital de uma sociedade neerlandesa for de, pelo menos, 10% (artigo 10.º do acordo relativo aos impostos sobre os rendimentos e sobre os capitais entre o Reino dos Países Baixos e a República da Islândia, assinado em 25 de Setembro de 1997) ou de, pelo menos, 25% (artigo 10.º do acordo relativo aos impostos sobre os rendimentos e sobre os capitais entre o Reino dos Países Baixos e o Reino da Noruega, assinado em 12 de Janeiro de 1990).

Procedimento pré-contencioso

10 Considerando que os dividendos pagos a sociedades estabelecidas nos Países Baixos recebiam aí um tratamento mais favorável do que os dividendos pagos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e em Estados do Espaço Económico Europeu (a seguir «EEE») e, consequentemente, que o Reino dos Países Baixos não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do acordo EEE, a Comissão, mediante notificação para cumprir de 18 de Outubro de 2005, convidou esse Estado-Membro a apresentar explicações.

11 Uma vez que o Reino dos Países Baixos se limitou a dar respostas dilatórias, sem se pronunciar quanto à questão de fundo, a Comissão emitiu, em 6 de Julho de 2006, um parecer fundamentado retomando as mesmas acusações, convidando esse Estado-Membro a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da recepção desse parecer.

12 O referido Estado-Membro respondeu a esse parecer por carta de 7 de Setembro de 2006, precisando que, no que diz respeito aos dividendos pagos a sociedades estabelecidas nos outros Estados-Membros da Comunidade, a Wet DB seria adaptada a partir de 1 de Janeiro de 2007. Essa alteração que ocorreu antes da propositura da presente acção, levou à adopção do artigo 4.º, n.º 2, da Wet DB, nos termos reproduzidos no n.º 7 do presente acórdão.

13 Em contrapartida, o Reino dos Países Baixos defendia, relativamente à alegada violação do artigo 40.º do acordo EEE, que a legislação neerlandesa em causa não cria entraves à livre circulação de capitais e que, ainda que assim fosse, tratar-se-ia de um entrave justificado.

14 Embora admitindo que a alteração do artigo 4.º da Wet DB garantiu a compatibilidade da legislação neerlandesa com o Tratado CE, no que diz respeito às sociedades estabelecidas nos outros Estados-Membros da Comunidade, a Comissão decidiu prosseguir o processo de incumprimento e intentar a presente acção relativamente à acusação de incumprimento do artigo 40.º do acordo EEE.

Quanto à acção

Argumentos das partes

15 A Comissão alega que o Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg (C-452/01, Colect., p. I-9743, n.os 28, 29 e 32), que o artigo 40.º do acordo EEE, bem como o anexo XII deste acordo, têm o mesmo valor jurídico que as disposições, em essência idênticas, do artigo 56.º CE. Refere, além disso, que o Tribunal da EFTA decidiu do mesmo modo nos acórdãos de 23 de Novembro de 2004, Fokus Bank/Norway (E-1/04, EFTA Court Report, p. 22, n.º 23), e de 1 de Julho de 2005, Paolo Piazza (E-10/04, EFTA Court Report, p. 100, n.º 33).

16 Considera que a legislação neerlandesa cria uma discriminação entre o tratamento fiscal dos dividendos pagos a uma sociedade estabelecida nos Países Baixos ou, doravante, noutro Estado-Membro da Comunidade e o dos dividendos pagos a uma sociedade estabelecida na Islândia ou na Noruega.

17 Observa, com efeito, que os dividendos de uma sociedade neerlandesa pagos a uma outra sociedade neerlandesa ou a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro da Comunidade estão isentos de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos da primeira sociedade se a segunda detiver pelo menos 5% do capital da primeira, ao passo que os dividendos de uma sociedade neerlandesa pagos a uma sociedade estabelecida na Islândia ou na Noruega só estão isentos desse imposto se esta detiver pelo menos 10% (no caso das sociedades islandesas) ou 25% (no caso das sociedades norueguesas) do capital da sociedade neerlandesa em causa.

18 Esta discriminação viola o princípio da livre circulação de capitais, uma vez que torna menos vantajoso o investimento em sociedades neerlandesas efectuado por sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega do que por sociedades estabelecidas nos Países

Baixos ou noutros Estados-Membros da Comunidade. Além disso, torna mais difícil para uma sociedade neerlandesa atrair capitais da Islândia e da Noruega do que dos Países Baixos ou de outro Estado-Membro da Comunidade.

19 A Comissão salienta que o Tribunal de Justiça já declarou que essa discriminação era contrária ao artigo 56.º CE no acórdão de 8 de Novembro de 2007, Amurta (C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 28), relativamente a dividendos pagos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros que, no período que importava para o processo que conduziu a esse acórdão, não estavam isentos da mesma forma do que os dividendos pagos a sociedades neerlandesas.

20 Como naquele processo, a regulamentação fiscal aqui em causa só pode ser considerada compatível com o direito comunitário e, consequentemente, com o acordo EEE, se a diferença de tratamento que envolve disser respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justificar por razões imperiosas de interesse geral.

21 A Comissão sustenta, o que o Reino dos Países Baixos impugna, que a situação das sociedades islandesas e norueguesas é comparável objectivamente à das sociedades neerlandesas relativamente aos riscos de dupla tributação dos lucros de sociedades neerlandesas de que detêm uma parte do capital.

22 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas destinadas, nesse caso, a evitar a dupla tributação devem ser alargadas a todas as sociedades estrangeiras que possam beneficiar das disposições em matéria de livre circulação de capitais. A Comissão refere, a este respeito, o acórdão de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France (C-170/05, Colect., p. I-11949, n.º 37).

23 A Comissão reconhece que o legislador nacional pode adoptar medidas com vista a combater os abusos das liberdades do mercado interno, designadamente no que diz respeito à livre circulação de capitais, nos termos do artigo 58.º CE e, no caso em apreço, nos termos do artigo 4.º da Directiva 88/361, referida no anexo XII do acordo EEE, nos termos do qual os Estados-Membros têm o direito de «tomarem as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal».

24 Contudo, essas medidas devem ser proporcionadas relativamente ao objectivo prosseguido. Ora, o Reino dos Países Baixos não indica quais abusos devem ser combatidos através da recusa de isentar de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos o pagamento de dividendos a sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega.

25 O Reino dos Países Baixos sustenta que as obrigações que decorrem da livre circulação de capitais entre os Estados-Membros da Comunidade não podem pura e simplesmente ser transpostas para as relações entre estes Estados e os Estados da EFTA que são a República da Islândia e o Reino da Noruega. Isso decorre do facto de nestes Estados não ser aplicável 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 e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Directiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de Novembro de 2004 (JO L 359, p. 30, a seguir «Directiva 77/799»).

26 O Reino dos Países Baixos considera que a luta contra os riscos de fraude fiscal e de abuso não é a única justificação da diferença de tratamento entre os dividendos pagos a sociedades estabelecidas nos Estados-Membros da Comunidade e os que são pagos a sociedades instaladas na Islândia ou na Noruega prevista na sua legislação.

27 Com efeito, de acordo com essa legislação, além da condição que impõe que a participação detida seja de pelo menos 5% do capital, o próprio beneficiário dos dividendos deve também preencher duas condições para ter direito à isenção em causa, condições essas que se aplicam também a situações puramente internas e que não são discriminatórias, a saber, por um lado, o beneficiário deve estar sujeito a imposto sobre os lucros e, por outro, deve ser o beneficiário final dos dividendos.

28 Ora, o cumprimento destas condições pode ser facilmente controlado entre Estados-Membros graças ao carácter vinculativo da Directiva 77/799, ao passo que as convenções bilaterais celebradas entre a República da Islândia e o Reino da Noruega, não sendo instrumentos jurídicos comunitários, não permitem a um Estado-Membro ou à Comissão exigir perante o Tribunal de Justiça o cumprimento das obrigações que daí decorrem.

29 O Reino dos Países Baixos considera, portanto, que a ausência de um instrumento jurídico comunitário nas suas relações com a República da Islândia e o Reino da Noruega justifica as diferenças nas condições de concessão da isenção da retenção na fonte do imposto sobre os dividendos para as participações detidas por sociedades estabelecidas nesses dois Estados.

30 Em contrapartida, quanto a este aspecto, a Comissão insiste no facto de as convenções bilaterais em causa serem juridicamente vinculativas para os referidos Estados. E mesmo que fosse mais difícil cumprir as obrigações de direito internacional do que fazer respeitar, no âmbito da Comunidade, as obrigações que decorrem do direito comunitário, isso não significaria que essas convenções não fossem pertinentes para apurar se a discriminação operada face às sociedades islandesas e norueguesas é proporcionada ao objectivo prosseguido, a saber, a cobrança do imposto sobre os dividendos.

31 Além disso, o Reino dos Países Baixos não demonstrou nem sequer alegou que a República da Islândia ou o Reino da Noruega não tinham respeitado as obrigações resultantes das referidas convenções, e até que se tenham verificado dificuldades ou atrasos injustificados na sua aplicação.

Apreciação do Tribunal de Justiça

32 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 EEE, de modo 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 Ospelt e Schlössle Weissenberg, já referido, n.º 29).

33 Daqui resulta que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais dos Estados partes do 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., neste sentido, acórdão Ospelt e Schlössle Weissenberg, já referido, n.º 32).

34 Além disso, não havendo medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes, com observância do direito comunitário, para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário, de modo a, nomeadamente, eliminar a dupla tributação (v., neste sentido, acórdão Amurta, já referido n.ºs 16 e 17).

35 Essa competência não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado ou por disposições equivalentes do acordo EEE (v., neste sentido, acórdão Amurta, já referido, n.º 24).

36 No caso em apreço, os artigos 4.º e 4.ºa da Wet DB, conjugados com o artigo 13.º da Wet Vpb, prevêem a isenção da retenção na fonte do imposto sobre os dividendos para as sociedades beneficiárias com sede num Estado-Membro. De acordo com o artigo 4.º, n.º 2, 2º, da Wet DB, essa isenção aplica-se aos dividendos distribuídos a sociedades com sede noutro Estado-Membro que detenham pelo menos 5% do capital nominal realizado da sociedade residente que procede à distribuição.

37 Ora, com base nos acordos com vista a evitar a dupla tributação que o Reino dos Países baixos celebrou com a República da Islândia e o Reino da Noruega, Estados do EEE, a isenção da retenção na fonte do imposto sobre os dividendos só pode ser aplicada aos dividendos distribuídos às sociedades islandesas ou norueguesas se estas sociedades detiverem, respectivamente, pelo menos, 10% ou 25% das acções da sociedade neerlandesa que procede à distribuição. A este respeito, importa concluir que essas sociedades, contrariamente às sociedades com sede num Estado-Membro, não estão, portanto, protegidas contra o risco da dupla tributação quando detêm mais de 5%, mas, respectivamente, menos de 10% ou menos de 25% das acções da sociedade neerlandesa que procede à distribuição dos dividendos.

38 Esta diferença, entre as regras fiscais aplicáveis, por um lado, às sociedades estabelecidas em Estados-Membros da Comunidade e, por outro, às sociedades estabelecidas nos dois Estados do EEE em causa, as quais beneficiam do artigo 40.º do acordo EEE da mesma forma que as outras sociedades beneficiam do artigo 56.º CE, prejudica, no que diz respeito à tributação dos dividendos, as sociedades islandesas que detêm entre 5% e 10% do capital de uma sociedade neerlandesa e as sociedades norueguesas que detêm entre 5% e 25% do mesmo capital.

39 Uma tal diferença de tratamento relativamente ao modo de tributação dos dividendos pagos às sociedades beneficiárias estabelecidas na Islândia e na Noruega face aos dividendos pagos às sociedades beneficiárias estabelecidas nos Estados-Membros da Comunidade pode dissuadir as sociedades estabelecidas na Islândia e na Noruega de investirem nos Países Baixos. Além disso, essa diferença de tratamento torna mais difícil, para uma sociedade neerlandesa, atrair capitais da Islândia e da Noruega do que dos Países Baixos ou de outro Estado-Membro da Comunidade. Consequentemente, essa diferença de tratamento constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 40.º do acordo EEE.

40 Deve-se, no entanto, examinar se essa restrição à livre circulação de capitais se pode justificar à luz das disposições do Tratado que, no essencial, são reproduzidas no acordo EEE.

41 O Reino dos Países Baixos considera que as sociedades beneficiárias estabelecidas na Islândia e na Noruega se encontram numa das situações diferentes previstas no artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, nos termos do qual, o artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes da sua regulamentação fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontram em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência.

42 Resulta de jurisprudência constante que, para que uma regulamentação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento daí decorrente respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdão Amurta, já referido, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

43 Importa, portanto verificar se, face à isenção de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos, as sociedades beneficiárias estabelecidas num Estado-Membro e as sociedades beneficiárias estabelecidas na Islândia e na Noruega estão em situações comparáveis.

44 O Reino dos Países Baixos sustenta que a diferença das situações em que se baseia reside no facto de não ser possível, por força das convenções bilaterais celebradas com os dois Estados do EEE em causa, ter a garantia de que as referidas sociedades beneficiárias preenchem efectivamente os condições impostas às sociedades dos Estados-Membros pelo artigo 4.º, n.º 2, da Wet DB, a saber, por um lado, revestirem uma das formas jurídicas enumeradas no anexo da Directiva 90/435 ou uma forma jurídica determinada por Decreto ministerial e, por outro, estarem sujeitas, no seu Estado de estabelecimento, sem possibilidade de opção e sem dele estarem isentas, ao imposto sobre os lucros.

45 Baseia o seu raciocínio nas disposições da Directiva 77/799. Nos termos dessa directiva, destinada a lutar contra a fraude e a evasão fiscais internacionais, as autoridades competentes dos Estados-Membros devem trocar todas as informações que lhe permitam a liquidação correcta dos impostos, designadamente dos impostos sobre o rendimento.

46 Uma vez que essa directiva não se aplica à República da Islândia e ao Reino da Noruega, o Reino dos Países Baixos sustenta que nenhuma regra vinculativa lhe permite obter as informações com vista a verificar se as condições fixadas no artigo 4.º, n.º 2, da Wet DB estão preenchidas.

47 Importa, no entanto, observar que, embora essa diferença no regime jurídico das obrigações dos Estados em causa no domínio fiscal face à dos Estados-Membros possa justificar o facto de o Reino dos Países Baixos subordinar o beneficio da isenção de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos para as sociedades islandesas e norueguesas à prova de que estas preenchem efectivamente as condições previstas na legislação neerlandesa, essa mesma diferença não permite justificar que essa legislação subordine o benefício dessa isenção à detenção de uma participação significativa no capital da sociedade que procede à distribuição.

48 Com efeito, esta última exigência não está relacionada com as outras condições impostas a todas as sociedades para terem direito à referida isenção, a saber, que revistam uma determinada forma societária, que estejam sujeitas ao imposto sobre os

lucros e sejam os beneficiários finais dos dividendos pagos, condições cujo preenchimento a Administração Fiscal neerlandesa deve, de facto, poder verificar.

49 À luz deste último aspecto, não resulta de nenhum elemento dos autos, e o Reino dos Países Baixos não demonstra, que a detenção de uma participação no capital de uma sociedade inferior a 10% ou a 25% tenha qualquer incidência no risco de serem dadas à administração competente informações erradas, designadamente quanto ao regime fiscal das sociedades estabelecidas nos dois Estados do EEE em causa e que, portanto, a exigência de participações dessa importância seja justificada, quando não existe relativamente às sociedades estabelecidas nos Estados-Membros da Comunidade.

50 Consequentemente, não pode ser acolhido o argumento do Reino dos Países Baixos, relativo à diferença entre as situações em que se encontram, por um lado, as sociedades com sede nos Estados-Membros da Comunidade e, por outro, as sociedades islandesas e norueguesas, para justificar a exigência de um maior nível de participação no capital das sociedades neerlandesas que distribuem dividendos para as segundas a fim de poderem beneficiar, como as primeiras, de uma isenção de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos que recebem dessas sociedades neerlandesas.

51 Esta conclusão é implicitamente confirmada pelo facto de as convenções bilaterais celebradas pelo Reino dos Países Baixos com a República da Islândia e o Reino da Noruega sujeitarem a isenção de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos pagos às sociedades islandesas e norueguesas à simples condição da existência de uma participação de um determinado nível no capital da sociedade neerlandesa que procede à distribuição sem exigir que preencham, além disso, outras condições fixadas no artigo 4.º, n.º 2, da Wet DB.

52 Resulta do exposto que não tendo isentado os dividendos pagos por sociedades neerlandesas às sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos nas mesmas condições dos dividendos pagos às

sociedades neerlandesas ou às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros da Comunidade, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 40.º do acordo EEE.

Quanto às despesas

53 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino dos Países Baixos e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

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

1) Não tendo isentado os dividendos pagos por sociedades neerlandesas às sociedades estabelecidas na Islândia ou na Noruega de retenção na fonte do imposto sobre os dividendos nas mesmas condições dos dividendos pagos às sociedades neerlandesas ou às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros da Comunidade Europeia, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.

2) O Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.

Assinaturas