ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

18 de Dezembro de 2007 *

No processo C-101/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Regeringsrätten (Suécia), por decisão de 15 de Outubro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Fevereiro de 2005, no processo

Skatteverket

contra

A,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (relator) e A. Tizzano, presidentes de secção, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev e C. Toader, juízes,

* Língua do processo: sueco.

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de Junho de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Skatteverket, por K. Rask, na qualidade de agente,

— em representação de A, por S. Andersson e P. Nortoft, advokater,

— em representação do Governo sueco, por K. Wistrand e A. Falk, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo dinamarquês, por B. Weis Fogh, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma, U. Forsthoff e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por N. Díaz Abad e M. Muñoz Pérez, na qualidade de agentes,

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

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

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, C. ten Dam e M. de Grave, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por C. Jackson e T. Harris, na qualidade de agentes, assistidas por T. Ward, barrister,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de Setembro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 56.º CE a 58.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Skatteverket (Administração Fiscal sueca) a A, uma pessoa singular residente na Suécia, devido à recusa de conceder a esta última uma isenção de imposto sobre os dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial por uma sociedade estabelecida num país terceiro.

Legislação nacional

3 Nos termos da Lei sueca de 1999 relativa ao imposto sobre o rendimento (inkomstskattelagen, SFS 1999, n.º 1229, a seguir «lei»), os dividendos pagos a uma pessoa singular residente na Suécia por uma sociedade anónima estão normalmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento neste Estado-Membro.

4 Nos termos do § 16 do capítulo 42 da lei:

«Os dividendos distribuídos por uma sociedade anónima sueca (sociedade-mãe) sob a forma de acções de uma filial não são incluídos no rendimento tributável desde que:

1) a distribuição seja efectuada proporcionalmente ao número de acções detidas da sociedade-mãe,

2) as acções da sociedade-mãe estejam cotadas em Bolsa,

3) todas as participações da sociedade-mãe na filial sejam distribuídas,

4) depois da distribuição, as participações sociais na filial não sejam detidas por uma sociedade pertencente ao mesmo grupo da sociedade-mãe,

5) a filial seja uma sociedade anónima sueca ou uma sociedade estrangeira, e

6) a actividade principal da filial seja de natureza industrial ou comercial ou consista, directa ou indirectamente, na detenção de participações em sociedades cuja actividade principal seja de natureza industrial ou comercial e nas quais a filial detenha, directa ou indirectamente, participações sociais que representem um número de direitos de voto superior a metade dos direitos de voto de todas as participações sociais da sociedade.»

5 Quando essa isenção foi introduzida no direito sueco, em 1992, as disposições a ela relativas aplicavam-se unicamente aos lucros distribuídos por sociedades anónimas suecas. Depois de terem sido revogadas, a partir de 1994, estas disposições foram reintroduzidas no referido direito a partir de 1995.

6 Por força do § 16 a do capítulo 42 da lei, introduzido em 2001 no direito sueco, a isenção prevista no § 16 do mesmo capítulo aplica-se igualmente quando a distribuição de acções é efectuada por uma sociedade estrangeira que tenha um estatuto análogo ao de uma sociedade anónima sueca e esteja estabelecida num Estado do Espaço Económico Europeu (a seguir «EEE») ou num Estado com o qual o Reino da Suécia tenha celebrado uma convenção fiscal que contenha uma disposição que prevê a troca de informações.

7 Em 7 de Maio de 1965, a Confederação Suíça e o Reino da Suécia celebraram uma convenção para evitar duplas tributações em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna (a seguir «convenção). Os artigos 10.° e 11.° desta convenção regulam o regime de tributação, respectivamente, dos dividendos e dos juros.

8 O artigo 27.° da convenção prevê um processo amigável entre as autoridades competentes dos Estados contratantes destinado a evitar uma tributação não conforme com as disposições da convenção e a resolver as dificuldades ou a dissipar as dúvidas que podem ser suscitadas pela sua interpretação ou aplicação.

9 Resulta do n.° 5 do protocolo de negociação e assinatura, redigido por ocasião da celebração da convenção (a seguir «protocolo»), que a delegação suíça considerou que as únicas informações que podiam ser objecto de intercâmbio eram as que fossem necessárias a uma boa aplicação da convenção e as que permitissem evitar que desta última fosse feita uma aplicação abusiva. Resulta do mesmo n.° 5 que o Reino da Suécia registou essa declaração e renunciou a uma disposição convencional expressa relativa à troca de informações.

10 Em 17 de Agosto de 1993, foi concluído um acordo entre a Confederação Suíça e o Reino da Suécia relativo à aplicação dos artigos 10.° e 11.° da convenção (a seguir «acordo»). Este acordo precisa o procedimento a seguir por um particular para obter uma isenção do imposto em conformidade com os requisitos de tributação fixados nestes artigos, bem como o tratamento destes pedidos pelas autoridades fiscais dos Estados contratantes.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 A é accionista da sociedade X, que tem sede social na Suíça e pretende distribuir as acções que detém de uma das suas filiais. Pediu à Skatterättsnämnden (comissão de direito fiscal) um parecer prévio sobre a questão de saber se essa distribuição estava isenta do imposto sobre o rendimento. Segundo A, X tem um estatuto análogo ao de uma sociedade anónima sueca e estão preenchidos os requisitos de isenção exigidos pela lei, excepto o relativo à localização da sede desta sociedade.

12 No seu parecer prévio, notificado em 19 de Fevereiro de 2003, a Skatterättsnämnden respondeu que a distribuição de acções projectada por X devia ser isenta do imposto sobre o rendimento em aplicação das disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais.

13 Segundo a Skatterättsnämnden, esse direito à isenção não decorre da lei, uma vez que a convenção não prevê qualquer obrigação de a Confederação Suíça fornecer à Administração Fiscal sueca as informações necessárias. No entanto, o § 16 a do capítulo 42 da lei deve ser considerado uma restrição aos movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º CE. É certo que essa restrição é motivada pelo objectivo de facilitar os controlos fiscais num contexto no qual não é 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 indirectos (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»). Porém, essa restrição é desproporcionada face ao referido objectivo. Com efeito, parece que o acordo, em certa medida, prevê a possibilidade de a Administração Fiscal sueca obter as informações necessárias à aplicação da legislação fiscal interna. Além disso, poderia ser dada ao contribuinte a possibilidade de ele próprio demonstrar que estão preenchidos todos os requisitos exigidos pela lei.

14 A Skatteverket recorreu deste parecer prévio da Skatterättsnämnden para o Regeringsrätten.

15 No seu recurso, a Skatteverket sublinha que as disposições relativas à liberdade de circulação de capitais não são claras no que diz respeito aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, em especial com aqueles destes últimos que se opõem à troca de informações para fins de controlo fiscal. Quando a possibilidade de obter informações é limitada, uma restrição como a que é instituída pelo referido § 16 a pode ser justificada para garantir a eficácia dos controlos fiscais.

16 Em contrapartida, A sustenta que as disposições contidas no protocolo e no acordo podem ser equiparadas a uma disposição relativa à troca de informações que conste da própria convenção. O § 16 a do capítulo 42 da lei constitui, de qualquer modo, uma restrição à livre circulação de capitais que não pode ser justificada. Com efeito, não há qualquer necessidade de pedir informações às autoridades suíças, uma vez que o contribuinte pode ser intimado a demonstrar que preenche todos os requisitos para beneficiar da isenção prevista na lei.

17 Nestas condições, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições relativas à livre circulação de capitais entre Estados-Membros e países terceiros obstam a que, numa situação como a do [processo principal], A seja tributado pelos dividendos que lhe foram distribuídos por X com fundamento em que X não tem sede num Estado-Membro do EEE ou num Estado com o qual [o Reino da] Suécia tenha celebrado uma convenção fiscal que contenha um artigo sobre troca de informações?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais devem ser interpretadas no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do imposto sobre o rendimento de dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial só pode ser concedida se a sociedade distribuidora estiver estabelecida num Estado-Membro do EEE ou num Estado com o qual o Estado-Membro de tributação tenha celebrado uma convenção fiscal que prevê a troca de informações.

19 A título preliminar, importa recordar que, por força de jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 32; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19; e de 6 de Março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colect., p. I-1835, n.º 19).

20 A este respeito, o artigo 56.º, n.º 1, CE, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1994, instituiu a liberalização de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. Para esse efeito, determina que, no âmbito do capítulo do Tratado intitulado «Os capitais e os pagamentos», são proibidas quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros (acórdãos de 14 de Dezembro de 1995, Sanz de Lera e o., C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Colect., p. I-4821, n.º 19, e de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 37).

Quanto ao efeito directo do artigo 56.°, n.° 1, CE nas relações entre Estados-Membros e países terceiros

21 Recorde-se desde já que o artigo 56.°, n.° 1, CE enuncia uma proibição clara e incondicional, que não necessita de nenhuma medida de execução e que confere aos particulares direitos que estes podem invocar em juízo (v., neste sentido, acórdão Sanz de Lera e o., já referido, n.os 41 e 47).

22 Todavia, o Governo alemão alega que, nas relações entre Estados-Membros e países terceiros, esta disposição só tem efeito directo quanto a restrições relativas às categorias de movimentos de capitais não referidas no artigo 57.°, n.° 1, CE. Com efeito, quanto às categorias de movimentos de capitais referidas nesse n.° 1, o n.° 2 deste mesmo artigo confere ao Conselho da União Europeia o poder de adoptar medidas de liberalização se e na medida em que estas permitam promover o funcionamento da União Económica e Monetária. Embora o Tribunal de Justiça tenha reconhecido, no n.° 46 do acórdão Sanz de Lera e o., já referido, que a adopção de medidas pelo Conselho não constitui uma condição necessária para a aplicação da proibição enunciada no artigo 56.°, n.° 1, CE, limitou essa interpretação às restrições não abrangidas pelo artigo 57.°, n.° 1, CE.

23 Cumpre recordar, a este respeito, que, nos termos do artigo 57.°, n.° 1, CE, o disposto no artigo 56.° CE não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou comunitária adoptada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

24 Por força do n.º 2, primeira parte, do artigo 57.º CE, ao mesmo tempo que se esforça por alcançar, em toda a medida do possível, o objectivo da livre circulação de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, e sem prejuízo dos restantes capítulos do Tratado, o Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão das Comunidades Europeias, pode adoptar medidas relativas à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais. A segunda parte do referido n.º 2 determina que é exigida a unanimidade relativamente às medidas a adoptar que constituam um retrocesso da legislação comunitária em relação à liberalização dos movimentos de capitais provenientes ou com destino a países terceiros.

25 No n.º 48 do acórdão Sanz de Lera e o., já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que o disposto no artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE), em conjugação com os artigos 73.º-C e 73.º-D, n.º 1, alínea b), do Tratado CE [actuais, respectivamente, artigos 57.º CE e 58.º, n.º 1, alínea b), CE], pode ser invocado perante o órgão jurisdicional nacional e conduzir à inaplicabilidade das normas nacionais que lhe sejam contrárias.

26 Deste modo, o Tribunal de Justiça reconheceu o efeito directo do artigo 56.º, n.º 1, CE, sem distinguir entre as categorias de movimentos de capitais que são abrangidas pelo artigo 57.º, n.º 1, CE e aquelas que o não são. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que a excepção prevista no artigo 57.º, n.º 1, CE não pode obstar a que o artigo 56.º, n.º 1, CE confira aos particulares direitos que estes podem invocar em juízo (acórdão Sanz de Lera e o., já referido, n.º 47).

27 Daqui resulta que, no que respeita aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, o artigo 56.º, n.º 1, CE, em conjugação com os artigos 57.º CE e 58.º CE, pode ser invocado perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das normas nacionais que lhe são contrárias, independentemente da categoria de movimentos de capitais em causa.

Quanto ao conceito de restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros

28 Deve, em primeiro lugar, responder-se aos argumentos da Skatteverket e dos Governos sueco, alemão, francês e neerlandês, segundo os quais o conceito de restrição aos movimentos de capitais referido no artigo 56.°, n.° 1, CE não pode ser interpretado, nas relações entre Estados-Membros e países terceiros, do mesmo modo que nas relações entre Estados-Membros.

29 Os Governos alemão, francês e neerlandês sublinham que, contrariamente à liberalização dos movimentos de capitais entre Estados-Membros, que tem por objectivo realizar o mercado interno, a extensão do princípio da livre circulação de capitais às relações entre Estados-Membros e países terceiros está ligada à instauração da União Económica e Monetária. Os referidos governos sublinham que, nas relações com os países terceiros, o respeito da proibição enunciada no artigo 56.°, n.° 1, CE conduziria a uma liberalização unilateral por parte da Comunidade Europeia, sem que esta última obtenha a garantia de que os países terceiros em causa procederão a uma liberalização equivalente e sem que existam, nas relações com estes últimos, medidas de harmonização das disposições nacionais, designadamente em matéria de fiscalidade directa.

30 Os Governos alemão e neerlandês alegam ainda que, se o princípio da livre circulação de capitais fosse interpretado de modo idêntico nas relações com os países terceiros e no interior da Comunidade, esta ficaria privada dos meios necessários para negociar uma liberalização com esses países, uma vez que essa liberalização já teria aberto automática e unilateralmente o mercado comunitário a estes últimos. Sublinham, a este respeito, que as cláusulas relativas à livre circulação de capitais contidas nos acordos de associação concluídos com os países terceiros têm frequentemente um âmbito mais restrito do que o do artigo 56.° CE, o que não

teria sentido se esta disposição fosse aplicável de modo tão rigoroso nas relações com os países terceiros como nas relações comunitárias.

31 Como referiu o advogado-geral nos n.os 74 a 77 das suas conclusões, embora a liberalização dos movimentos de capitais com os países terceiros possa, é certo, prosseguir objectivos diferentes dos da realização do mercado interno, como, por exemplo, assegurar a credibilidade da moeda única comunitária nos mercados financeiros mundiais e manter, nos Estados-Membros, centros financeiros de dimensão mundial, há que concluir que, quando o artigo 56.°, n.° 1, CE alargou o princípio da livre circulação de capitais aos movimentos de capitais entre países terceiros e Estados-Membros, estes últimos optaram por consagrar este princípio no mesmo artigo e nos mesmos termos para os movimentos de capitais tanto no interior da Comunidade como nas relações com países terceiros.

32 Além disso, como igualmente referiu o advogado-geral nos n.os 78 a 83 das suas conclusões, resulta do conjunto das disposições introduzidas no Tratado, no capítulo relativo aos capitais e aos pagamentos, que, para ter em conta que o objectivo e o contexto jurídico da liberalização dos movimentos de capitais são diferentes consoante se trate das relações entre Estados-Membros e países terceiros ou da livre circulação de capitais entre Estados-Membros, estes consideraram necessário prever cláusulas de salvaguarda e excepções que se aplicam especificamente aos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros.

33 Com efeito, além da excepção prevista no artigo 57.°, n.° 1, CE para determinadas restrições aos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros em vigor em 31 de Dezembro de 1993 por força do direito nacional ou do direito comunitário, o artigo 59.° CE concede ao Conselho, em circunstâncias excepcionais em que esses movimentos de capitais causem ou ameacem causar dificuldades graves ao funcionamento da União Económica e Monetária, o poder de adoptar medidas de salvaguarda. O artigo 60.°, n.° 1, CE autorizou, além disso, o

Conselho a tomar as medidas urgentes necessárias relativamente a países terceiros se, no caso previsto no artigo 301.º CE, for considerada necessária uma acção da Comunidade. Por último, o artigo 60.º, n.º 2, CE prevê a possibilidade de um Estado-Membro, por razões políticas graves e por motivos de urgência, tomar, enquanto o Conselho não tiver exercido o poder que lhe é conferido pelo n.º 1 do mesmo artigo, medidas unilaterais contra um país terceiro relativas, designadamente, aos movimentos de capitais.

34 Importa recordar a este respeito que, contrariamente ao que afirma o Governo alemão, não se pode concluir, com base nos requisitos a que está sujeito o poder que o artigo 57.º, n.º 2, CE reconhece ao Conselho de adoptar medidas relativas às categorias de movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros enumeradas nessa disposição, que essas categorias escapem ao âmbito de aplicação da proibição enunciada no artigo 56.º, n.º 1, CE. Com efeito, o n.º 2 do artigo 57.º CE, que deve ser lido em conjugação com o n.º 1 do mesmo artigo, limita-se a permitir que o Conselho adopte medidas relativas às referidas categorias de movimentos de capitais, sem que lhe possam ser oponíveis as restrições nacionais ou comunitárias cuja manutenção está expressamente prevista nesse n.º 1.

35 Como referiu o advogado-geral no n.º 86 das suas conclusões, as restrições que os Estados-Membros e a Comunidade podem aplicar, com base no artigo 57.º, n.º 1, CE, aos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros acrescem não só às previstas nos artigos 59.º CE e 60.º CE mas também às que decorrem das medidas tomadas pelos Estados-Membros em conformidade com o artigo 58.º, n.º 1, alíneas a) e b), CE ou que são de outro modo justificadas por uma razão imperiosa de interesse geral.

36 Resulta, além disso, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os limites dentro dos quais os Estados-Membros estão autorizados a aplicar determinadas medidas restritivas relativas aos movimentos de capitais não podem ser determinados sem ter em conta a circunstância, sublinhada por vários governos que apresentaram

observações ao Tribunal de Justiça, de que os movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros se realizam num contexto jurídico diferente dos que decorrem na Comunidade.

37 Assim, devido ao grau de integração jurídica existente entre os Estados-Membros da União Europeia e, designadamente, à existência de medidas legislativas comunitárias que têm por objectivo a cooperação entre as autoridades fiscais nacionais, como a Directiva 77/799, nem sempre a tributação por um Estado-Membro de actividades económicas que apresentam aspectos transfronteiriços que se situam na Comunidade é comparável à tributação de actividades económicas objecto de relações entre Estados-Membros e países terceiros (acórdão de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 170). Segundo o Tribunal de Justiça, também não se pode excluir que um Estado-Membro possa demonstrar que uma restrição dos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros se justifique por uma determinada razão em circunstâncias em que essa razão não seria susceptível de constituir uma justificação válida para uma restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 171).

38 Por estas razões, não se pode considerar determinante o argumento apresentado pelos Governos alemão e neerlandês, segundo o qual, se o conceito de restrições aos movimentos de capitais for interpretado do mesmo modo tanto nas relações entre Estados-Membros e países terceiros como nas relações entre Estados-Membros, a Comunidade abriria unilateralmente o mercado comunitário aos países terceiros sem manter os meios de negociação necessários para obter essa liberalização por parte destes últimos.

39 Assim dilucidado o conceito de restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, há que examinar, em segundo lugar, se uma legislação como a que está em causa no processo principal deve ser considerada uma restrição desse tipo e, sendo esse o caso, se tal restrição pode ser objectivamente justificada com fundamento nas disposições do Tratado ou por razões imperiosas de interesse geral.

Quanto à existência de uma restrição aos movimentos de capitais

40 Recorde-se a este respeito que as medidas proibidas pelo artigo 56.°, n.° 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou a dissuadir os residentes no referido Estado-Membro de os fazerem noutros Estados (v. acórdão van Hilten-van der Heijden, já referido, n.° 44, e acórdão de 25 de Janeiro de 2007, Festersen,C-370/05, Colect., p. I-1129, n.° 24).

41 No caso vertente, o § 16 a do capítulo 42 da lei concede aos contribuintes residentes na Suécia uma isenção do imposto sobre os dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial por uma sociedade anónima estabelecida na Suécia ou noutro Estado-Membro do EEE, mas nega-lhes essa isenção quando tal distribuição provém de uma sociedade estabelecida num país terceiro não membro do EEE, excepto se este tiver concluído com o Reino da Suécia uma convenção que prevê a troca de informações.

42 Tal legislação tem por efeito dissuadir os contribuintes residentes na Suécia de investirem os seus capitais em sociedades estabelecidas fora do EEE. Com efeito, na medida em que os dividendos que essas sociedades pagam aos residentes suecos são objecto de um tratamento fiscal menos favorável do que os distribuídos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro do EEE, as acções das referidas sociedades são menos atractivas para os investidores residentes na Suécia do que as de sociedades estabelecidas nesse Estado (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Verkooijen, n.ºs 34 e 35, e Manninen, n.ºs 22 e 23, bem como, no que diz respeito aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.° 166).

43 Assim, uma legislação como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros que, em princípio, é proibida pelo artigo 56.°, n.° 1, CE.

44 Antes de examinar se a referida restrição pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, como sustentam a Skatteverket e os governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, deve responder-se ao argumento apresentado pelo Governo italiano, segundo o qual essa restrição está abrangida pela excepção prevista no artigo 57.°, n.° 1, CE.

Quanto à aplicação da excepção prevista no artigo 57.°, n.° 1, CE

45 Conforme recordado no n.° 23 do presente acórdão, por força do artigo 57.°, n.° 1, CE, o disposto no artigo 56.° CE não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou comunitária adoptada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

46 Uma restrição aos movimentos de capitais constituída pelo tratamento fiscal menos vantajoso de dividendos de origem estrangeira está abrangida pelo conceito de «investimentos directos», na acepção do artigo 57.°, n.° 1, CE, na medida em que diga respeito a investimentos de qualquer natureza efectuados por pessoas singulares ou colectivas que servem para criar ou manter relações duradouras e directas entre o investidor e a empresa a que se destinam esses fundos com vista ao exercício de uma actividade económica (v., neste sentido, acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.ºs 179 a 181; de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.ºs 33 e 34; e de 23 de Outubro de 2007, Comissão/Alemanha,C-112/05, Colect., p. I-8995, n.° 18).

47 Uma vez que a decisão de reenvio não exclui que os dividendos que a sociedade X pretende distribuir a A se refiram a esses investimentos, há que examinar se uma legislação como a que está em causa no processo principal pode estar abrangida pela excepção prevista no artigo 57.°, n.° 1, CE enquanto restrição em vigor em 31 de Dezembro de 1993.

48 Como referiu o advogado-geral nos n.os 110 a 112 das suas conclusões, o conceito de restrição em vigor em 31 de Dezembro de 1993 pressupõe que o quadro jurídico no qual se insere a referida restrição faz parte da ordem jurídica do Estado-Membro em causa de um modo ininterrupto desde essa data. Com efeito, se assim não fosse, um Estado-Membro poderia, a todo o momento, reintroduzir restrições aos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros que estavam em vigor na ordem jurídica nacional em 31 de Dezembro de 1993, mas que não foram mantidas.

49 Foi no mesmo espírito que se exprimiu o Tribunal de Justiça quando foi convidado a pronunciar-se sobre a aplicabilidade da excepção prevista no artigo 57.°, n.° 1, CE a restrições aos movimentos de capitais em vigor na ordem jurídica de um Estado-Membro em 31 de Dezembro de 1993. Com efeito, embora tenha admitido que uma medida nacional adoptada posteriormente a essa data não fica, por esse simples facto, automaticamente excluída do regime derrogatório instituído pelo referido n.° 1, o Tribunal de Justiça considerou que essa possibilidade engloba disposições que, na sua essência, são idênticas a uma legislação anterior ou que se limitam a reduzir ou a suprimir um obstáculo ao exercício dos direitos e das liberdades comunitárias que constam da legislação anterior, excluindo ao mesmo tempo disposições que assentam numa lógica diferente da do direito anterior e que instituem procedimentos novos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.° 192, e Holböck, n.° 41). Deste modo, o

Tribunal de Justiça não teve em mente disposições que, embora sendo no essencial idênticas a uma legislação que estava em vigor em 31 de Dezembro de 1993, reintroduziram um obstáculo à livre circulação de capitais que, na sequência da revogação da legislação anterior, já não existia.

50 No caso vertente, observe-se que, quando entrou em vigor, em 1992, o § 16 do capítulo 42 da lei já excluía da isenção prevista para os dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial os dividendos pagos por sociedades estabelecidas em países terceiros que não tivessem celebrado com o Reino da Suécia uma convenção que previsse a troca de informações. Com efeito, resulta da decisão de reenvio que esta isenção só se aplicava, na referida data, aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas na Suécia.

51 É verdade que as disposições relativas à isenção foram revogadas em 1994, tendo sido reintroduzidas a partir de 1995 e alargadas, em 2001, aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas num Estado-Membro do EEE ou noutro Estado com o qual o Reino da Suécia celebrou uma convenção que prevê a troca de informações. Mas também é verdade, como sustenta o Governo italiano, que o benefício dessa isenção ficou excluído, de modo ininterrupto, pelo menos a partir de 1992, em relação aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas num país terceiro, não membro do EEE, que não tenha celebrado uma convenção desse tipo com o Reino da Suécia.

52 Nestas circunstâncias, a exclusão, a partir de 1992, da isenção prevista na lei, de dividendos pagos por uma sociedade estabelecida num país terceiro, não membro do EEE e que não celebrou com o Reino da Suécia uma convenção que prevê a troca de informações, deve considerar-se uma restrição em vigor em 31 de Dezembro de 1993, na acepção do artigo 57.°, n.° 1, CE, pelo menos quando esses dividendos correspondam a investimentos directos na sociedade distribuidora, facto cuja verificação incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio.

53 Na medida em que não resulta da decisão de reenvio que os dividendos em causa no processo principal correspondam a investimentos directos, deve examinar-se se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal pode justificar-se por uma razão imperiosa de interesse geral.

Quanto à justificação relativa à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais

54 Segundo a Skatteverket e os Governos sueco, dinamarquês, alemão, espanhol, francês, italiano, neerlandês e do Reino Unido, a recusa de conceder a isenção prevista no § 16 do capítulo 42 da lei, quando os dividendos são pagos por uma sociedade estabelecida num país terceiro com o qual o Reino da Suécia não celebrou uma convenção fiscal que prevê uma troca de informações, justifica-se pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais. Com efeito, face a um país terceiro, a Administração Fiscal sueca não pode recorrer à assistência mútua entre as autoridades competentes prevista na Directiva 77/799. Além disso, nem a convenção nem o protocolo contêm uma disposição que preveja uma troca de informações comparável à prevista no artigo 26.º do modelo de convenção elaborado no quadro da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE). Ora, mesmo que o contribuinte disponha de informações necessárias para demonstrar que os requisitos exigidos pelo referido artigo 16.º estão preenchidos, é ainda à Administração Fiscal que incumbe verificar o valor das provas produzidas, o que seria impossível se esta não pudesse obter a colaboração das autoridades competentes do Estado de estabelecimento da sociedade distribuidora.

55 Por força do artigo 58.º, n.º 1, alínea b), CE, o disposto no artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros tomarem todas as medidas indispensá-

veis para impedir as infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal. Assim, o Tribunal de Justiça reconheceu que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral, susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 31; de 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, Colect., p. I-7063, n.ºs 27 e 45; e de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 47).

56 Para poder justificar-se, uma medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a realização do objectivo que prossegue e não deve ultrapassar o necessário para o alcançar (v., designadamente, acórdão de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 28).

57 Segundo A e a Comissão, a legislação em causa no processo principal é desproporcionada face ao objectivo prosseguido, uma vez que as autoridades fiscais suecas podem exigir que o contribuinte prove que os requisitos exigidos para beneficiar da isenção prevista nesta legislação estão preenchidos. Na medida em que essa isenção tenha por objecto os dividendos pagos por uma sociedade cotada na Bolsa, determinadas informações poderão ser igualmente obtidas consultando os dados que essa sociedade tem a obrigação legal de tornar públicos.

58 Como referem A e a Comissão, o Tribunal de Justiça declarou, no que diz respeito a uma legislação nacional que restringe o exercício de uma das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado, que um Estado-Membro não pode invocar a impossibilidade de solicitar a colaboração de outro Estado-Membro para proceder a investigações ou recolher informações a fim de justificar a recusa de uma vantagem fiscal. Com efeito, mesmo que a verificação das informações fornecidas pelo contribuinte seja difícil, designadamente em razão dos limites da troca de informações previstos no artigo 8.º da Directiva 77/99, nada impede as autoridades

fiscais em questão de exigirem do contribuinte as provas que julguem necessárias para determinar correctamente os impostos e taxas em questão e, sendo esse o caso, de recusarem a isenção pedida se essas provas não forem fornecidas (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 20; de 30 de Janeiro de 2007, Comissão/Dinamarca, C-150/04, Colect., p. I-1163, n.º 54; e de 11 de Outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colect., p. I-8251, n.os 94 e 95).

59 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que não é de excluir *a priori* que o contribuinte tenha a possibilidade de produzir as provas pertinentes que permitam às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar, de forma clara e precisa, que o contribuinte não tenta evitar ou eludir o pagamento de impostos (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.os 19 e 20; de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Colect., p. I-2057, n.º 25; e ELISA, já referido, n.º 96).

60 Todavia, esta jurisprudência, que tem por objecto restrições ao exercício das liberdades de circulação na Comunidade, não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente do dos processos que estão na origem dos acórdãos referidos nos dois números anteriores.

61 Com efeito, em primeiro lugar, as relações entre os Estados-Membros decorrem num quadro jurídico comum, caracterizado pela existência de uma regulamentação comunitária, como a Directiva 77/799, que estabeleceu obrigações recíprocas de assistência mútua. Mesmo que, nos domínios abrangidos por esta directiva, o dever de assistência não seja ilimitado, também é verdade que a referida directiva institui entre as autoridades competentes dos Estados-Membros um quadro de cooperação que não existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um país terceiro quando este não tenha assumido qualquer compromisso de assistência mútua.

62 Em segundo lugar, como referiu o advogado-geral nos n.os 141 a 143 das suas conclusões, no que diz respeito aos documentos justificativos que o contribuinte pode fornecer a fim de permitir às autoridades fiscais verificar se os requisitos previstos na legislação nacional estão preenchidos, as medidas comunitárias de harmonização que se aplicam nos Estados-Membros em matéria de contabilidade das sociedades oferecem ao contribuinte a possibilidade de apresentar dados fiáveis e verificáveis relativos à estrutura ou às actividades de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, ao passo que essa possibilidade não é garantida ao contribuinte tratando-se de uma sociedade estabelecida num país terceiro que não é obrigado a aplicar estas medidas comunitárias.

63 Daqui resulta que, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender uma vantagem fiscal de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um país terceiro, esse Estado-Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder essa vantagem se for impossível obter essas informações junto desse país terceiro, designadamente por não existir para esse país a obrigação convencional de fornecer informações.

64 No processo principal, a Skatteverket e o Governo sueco alegam que a Administração Fiscal sueca não tem possibilidade de verificar se foram observados o primeiro, terceiro, quarto e sexto requisitos enunciados no § 16 do capítulo 42 da lei, ou seja, os requisitos segundo os quais a distribuição deve ser feita proporcionalmente ao número de acções detidas da sociedade-mãe, todas as participações desta última na sociedade filial devem ser distribuídas e, na sequência da distribuição, as participações sociais na filial não devem ser detidas por uma sociedade que pertença ao mesmo grupo que a sociedade-mãe e a actividade principal da filial, ou das sociedades controladas por essa filial, deve ter natureza industrial ou comercial.

65 A apreciação desta questão incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio.

66 O mesmo é válido no que diz respeito à questão de saber se o protocolo ou o acordo permitem à Administração Fiscal sueca obter as informações de que necessita para aplicar o referido § 16. Com efeito, embora a Skatterättsnämnden tenha considerado que o acordo pode permitir obter as informações necessárias, resulta destes documentos e das explicações fornecidas pelo Governo sueco a pedido do Tribunal que as únicas informações que podem ser obtidas das autoridades helvéticas são as necessárias a uma boa aplicação da convenção.

67 Em face do exposto, deve responder-se à questão submetida que os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do imposto sobre o rendimento de dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial só pode ser concedida se a sociedade distribuidora estiver estabelecida num Estado-Membro do EEE ou num Estado com o qual tenha sido celebrada uma convenção fiscal que prevê a troca de informações com o Estado-Membro de tributação, quando essa isenção for subordinada a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção de informações junto do Estado de estabelecimento da sociedade distribuidora.

Quanto às despesas

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

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

Os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual a isenção do imposto sobre o rendimento de dividendos distribuídos sob a forma de acções de uma filial só pode ser concedida se a sociedade distribuidora estiver estabelecida num Estado-Membro do Espaço Económico Europeu ou num Estado com o qual tenha sido celebrada uma convenção fiscal que prevê a troca de informações com o Estado-Membro de tributação, quando essa isenção for subordinada a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção de informações junto do Estado de estabelecimento da sociedade distribuidora.

Assinaturas