HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

18 decembrie 2007 *

În cauza C-101/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Regeringsrätten (Suedia), prin Decizia din 15 octombrie 2004, primită de Curte la 28 februarie 2005, în procedura

Skatteverket

împotriva

A,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (raportor) și A. Tizzano, președinți de cameră, domnii R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: suedeza.

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iunie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Skatteverket, de domnul K. Rask, în calitate de agent;

— pentru A, de S. Andersson și P. Nortoft, advokater;

— pentru guvernul suedez, de doamnele K. Wistrand și A. Falk, în calitate de agenți;

— pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma, U. Forsthoff și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul spaniol, de doamna N. Díaz Abad și de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agenți;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J. C. Gracia, precum și de doamna C. Jurgensen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul olandez, de doamnele H. G. Sevenster și C. ten Dam, precum și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de doamnele C. Jackson și T. Harris, în calitate de agenți, asistate de domnul T. Ward, barrister;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și K. Simonsson, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE-58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de o parte, și A, o persoană fizică rezidentă în Suedia, pe de altă parte, ca urmare a refuzului de a-i acorda acesteia din urmă o scutire de impozit pe dividendele distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale de către o societate stabilită într-o țară terță.

Legislația națională

3 În temeiul Legii suedeze din 1999 privind impozitul pe venit (inkomstskattelagen, SFS 1999, nr. 1229, denumită în continuare „legea"), dividendele plătite unei persoane fizice rezidente în Suedia de către o societate pe acțiuni sunt în mod normal supuse impozitului pe venit în acest stat membru.

4 Conform articolului 16 din capitolul 42 din lege:

„Dividendele distribuite de către o societate pe acțiuni suedeză (societate-mamă) sub formă de acțiuni ale unei filiale nu sunt incluse în venitul impozabil, cu condiția ca:

1) distribuirea să fie efectuată proporțional cu numărul de acțiuni deținute la societatea-mamă,

2) acțiunile societății-mamă să fie cotate la bursă,

3) toate părțile sociale deținute de societatea-mamă în societatea filială să fie distribuite,

4) după distribuire, părțile sociale ale filialei să nu fie deținute de o societate care aparține aceluiași grup ca și societatea-mamă,

5) filiala să fie o societate pe acțiuni suedeză sau o societate străină și

6) activitatea principală a filialei să aibă caracter industrial sau comercial sau să constea, direct sau indirect, în deținerea de părți sociale la societăți a căror activitate principală are caracter industrial sau comercial și la care filiala deține, direct sau indirect, părți sociale care reprezintă un număr de drepturi de vot de peste jumătate din drepturile de vot corespunzătoare tuturor părților sociale ale societății."

5 Atunci când această scutire a fost introdusă în dreptul suedez, în 1992, dispozițiile referitoare la aceasta erau aplicabile numai beneficiilor distribuite de societăți pe acțiuni suedeze. După ce au fost abrogate începând cu anul 1994, aceste dispoziții au fost reintroduse în dreptul suedez începând cu anul 1995.

6 În temeiul articolului 16 a din capitolul 42 din lege, introdus în 2001 în dreptul suedez, scutirea prevăzută la articolul 16 din același capitol se aplică și atunci când distribuirea de acțiuni este efectuată de o societate străină care are un statut analog celui al unei societăți pe acțiuni suedeze și care este stabilită într-un stat din Spațiul Economic European (denumit în continuare „SEE") sau într-un stat cu care Regatul Suediei a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații.

7 La 7 mai 1965 a fost încheiată o convenție între Confederația Elvețiană și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere (denumită în continuare „convenția”). Articolele 10 și 11 din această convenție se referă la regimul de impozitare a dividendelor și, respectiv, a dobânzilor.

8 Articolul 27 din convenție prevede o procedură amiabilă între autoritățile competente ale statelor contractante pentru evitarea unei impuneri neconforme cu prevederile acestei convenții, precum și pentru a soluționa dificultățile sau pentru a înlătura îndoielile la care pot da naștere interpretarea sau aplicarea convenției.

9 De la punctul 5 din Protocolul privind negocierea și semnarea, întocmit cu ocazia încheierii convenției (denumit în continuare „protocolul”), reiese că delegația elvețiană a considerat că singurele informații care sunt susceptibile să facă obiectul unui schimb sunt cele necesare unei bune aplicări a convenției și cele care permit evitarea unei aplicări abuzive a acesteia. De la același punct 5 reiese că Regatul Suediei a luat act de această declarație și a renunțat la o prevedere expresă din convenție privind schimbul de informații.

10 La 17 august 1993 a fost încheiat un aranjament între Confederația Elvețiană și Regatul Suediei privind punerea în aplicare a articolelor 10 și 11 din convenție (denumit în continuare „aranjamentul”). Acest aranjament stabilește procedura care trebuie urmată de către un particular pentru a obține o degrevare de impozit conform condițiilor de impozitare prevăzute de aceste articole, precum și tratamentul unor astfel de cereri de către autoritățile fiscale din statele contractante.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 A este acționar al societății X, care are sediul social în Elveția și intenționează să distribuie acțiunile pe care le deține la una dintre filialele sale. A a solicitat Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) un aviz prealabil referitor la problema dacă o asemenea distribuire este scutită de impozitul pe venit. Potrivit lui A, X are un statut analog celui al unei societăți pe acțiuni suedeze și condițiile de scutire cerute de lege sunt îndeplinite, în afară de cea privind localizarea sediului acestei societăți.

12 În avizul prealabil, notificat la 19 februarie 2003, Skatterättsnämnden a răspuns că distribuirea de acțiuni avută în vedere de X trebuia să fie scutită de impozitul pe venit în aplicarea dispozițiilor privind libera circulație a capitalurilor din Tratatul CE.

13 Potrivit Skatterättsnämnden, un astfel de drept de scutire nu decurge din lege, din moment ce convenția nu conține nicio obligație pentru Confederația Elvețiană de a furniza informațiile necesare administrației fiscale suedeze. Totuși, articolul 16 a din capitolul 42 din lege ar trebui să fie considerat o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 CE. O asemenea restricție ar fi, desigur, motivată prin obiectivul de a facilita controalele fiscale într-un context în care nu este aplicabilă Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799”). Cu toate acestea, respectiva restricție ar fi disproporționată în raport cu obiectivul menționat. Aranjamentul ar părea, într-adevăr, să ofere într-o anumită măsură administrației fiscale suedeze posibilitatea de a obține informațiile necesare pentru aplicarea legislației fiscale interne. În plus, ar putea fi oferită contribuabilului posibilitatea de a demonstra el însuși că sunt îndeplinite toate condițiile cerute de lege.

14 Împotriva acestui aviz prealabil al Skatterättsnämnden, Skatteverket a formulat apel la Regeringsrätten.

15 În acțiunea sa, Skatteverket subliniază că dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor sunt neclare în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, în special în relațiile cu acele țări care se opun schimbului de informații în scopul controlului fiscal. Atunci când posibilitatea de a obține informații este limitată, o restricție precum cea instituită de articolul 16 a menționat anterior ar putea fi justificată pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

16 A susține, în schimb, că dispozițiile conținute în protocol și în aranjament pot fi asimilate unei dispoziții privind schimbul de informații care ar fi conținută chiar în convenție. Articolul 16 a din capitolul 42 din lege ar constitui, în orice caz, o restricție privind libera circulație a capitalurilor care nu poate fi justificată. Într-adevăr, nu ar fi necesar să se solicite informații autorităților elvețiene, din moment ce contribuabilul poate fi somat să demonstreze că îndeplinește toate condițiile pentru a beneficia de scutirea prevăzută de lege.

17 În aceste condiții, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile referitoare la libera circulație a capitalurilor între statele membre și o țară terță se opun ca, într-o situație precum cea [din acțiunea principală], A să fie impozitat pentru dividendele care i-au fost distribuite de X, pe motiv că X nu are sediul nici într-un stat membru al SEE, nici într-un stat cu care [Regatul] Suedi[ei] a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o clauză care să prevadă schimbul de informații?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din tratat privind libera circulație a capitalurilor trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuirea este stabilită într-un stat membru al SEE sau într-un stat cu care a fost încheiată de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații.

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar (Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 32, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, precum și Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 19).

20 În această privință, articolul 56 alineatul (1) CE, intrat în vigoare la 1 ianuarie 1994, a pus în aplicare liberalizarea capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. În acest scop, acest articol prevede că, în temeiul capitolului din tratat intitulat „Capitalurile și plățile", sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe (Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821, punctul 19, precum și Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 37).

Cu privire la efectul direct al articolului 56 alineatul (1) CE în relațiile dintre statele membre și țările terțe

21 De la bun început, trebuie amintit că articolul 56 alineatul (1) CE prevede o interdicție clară și necondiționată, care nu necesită nicio măsură de punere în aplicare și care conferă particularilor drepturi pe care le pot invoca în justiție (a se vedea în acest sens Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, punctele 41 și 47).

22 Totuși, guvernul german arată că, în relațiile dintre statele membre și țările terțe, această dispoziție nu ar avea un efect direct decât în cazul restricțiilor privind categoriile de mișcări de capitaluri care nu sunt avute în vedere la articolul 57 alineatul (1) CE. Într-adevăr, cu privire la categoriile de mișcări de capitaluri avute în vedere la alineatul (1), alineatul (2) al aceluiași articol ar lăsa Consiliului Uniunii Europene competența de a adopta măsuri de liberalizare dacă și în măsura în care acestea permit promovarea funcționării uniunii economice și monetare. Deși, la punctul 46 din Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, a recunoscut, desigur, că adoptarea de măsuri de către Consiliu nu constituie o condiție necesară pentru punerea în aplicare a interdicției prevăzute la articolul 56 alineatul (1) CE, Curtea ar fi limitat această interpretare la restricțiile care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE.

23 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 57 alineatul (1) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

24 În temeiul articolului 57 alineatul (2) prima teză CE, depunând eforturi pentru a realiza obiectivul liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țările terțe, în cea mai mare măsură posibilă și fără a aduce atingere celorlalte capitole ale tratatului, hotărând cu majoritate calificată la propunerea Comisiei Comunităților Europene, Consiliul poate să adopte măsuri referitoare la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. A doua teză a alineatului (2) prevede că, pentru adoptarea acelor măsuri care sunt mai puțin favorabile decât cele în vigoare în dreptul comunitar în ceea ce privește liberalizarea circulației capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, este necesară unanimitatea.

25 La punctul 48 din Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, Curtea a considerat că prevederile articolului 73b alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] coroborat cu articolul 73c și cu articolul 73d alineatul (1) litera (b) din Tratatul CE [devenite articolul 57 CE și, respectiv, articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE] pot fi invocate în fața instanței naționale și pot determina inaplicabilitatea normelor naționale care le sunt contrare.

26 Astfel, Curtea a recunoscut efectul direct al articolului 56 alineatul (1) CE fără să facă o distincție între categoriile de mișcări de capitaluri care intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE și cele care nu intră în acest domeniu de aplicare. Într-adevăr, Curtea a apreciat că excepția prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE nu se poate opune ca articolul 56 alineatul (1) CE să confere particularilor drepturi pe care le pot valorifica în justiție (Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, punctul 47).

27 În consecință, în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, articolul 56 alineatul (1) CE coroborat cu articolele 57 CE și 58 CE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mișcări de capitaluri în cauză.

Cu privire la noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe

28 Trebuie să se răspundă, în primul rând, argumentelor prezentate de Skatteverket, precum și de guvernele suedez, german, francez și olandez, potrivit cărora noțiunea de restricție privind circulația capitalurilor prevăzută la articolul 56 alineatul (1) CE nu poate fi interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe și în relațiile dintre statele membre.

29 Guvernele german, francez și olandez subliniază că, spre deosebire de liberalizarea circulației capitalurilor între statele membre, care are ca scop realizarea pieței interne, extinderea principiului liberei circulații a capitalurilor la relațiile între statele membre și țările terțe este legată de instaurarea uniunii economice și monetare. Toate aceste guverne subliniază că, în relațiile cu țările terțe, respectarea interdicției prevăzute la articolul 56 alineatul (1) CE ar conduce la o liberalizare unilaterală din partea Comunității Europene, fără ca aceasta din urmă să obțină garanția că țările terțe în cauză vor proceda la o liberalizare echivalentă și fără să existe, în raporturile cu acestea din urmă, măsuri de armonizare a dispozițiilor naționale, în special în materie de fiscalitate directă.

30 Guvernele german și olandez arată de asemenea că, dacă principiul liberei circulații a capitalurilor ar fi interpretat în mod identic în relațiile cu țările terțe și în interiorul Comunității, aceasta ar fi privată de mijloacele de a negocia o liberalizare cu aceste țări, din moment ce o astfel de liberalizare ar fi deschis deja în mod automat și unilateral piața comunitară pentru aceste țări. Aceste guverne subliniază, în această privință, că domeniul de aplicare al clauzelor privind libera circulație a capitalurilor pe care le conțin acordurile de asociere încheiate cu țările terțe este deseori mai

restrâns decât cel al articolului 56 CE, ceea ce nu ar avea sens dacă această dispoziție ar fi aplicabilă în mod la fel de riguros în relațiile cu țările terțe și în raporturile comunitare.

31 După cum a arătat avocatul general la punctele 74-77 din concluziile prezentate, chiar dacă liberalizarea circulației capitalurilor cu țările terțe poate, desigur, să urmărească alte obiective decât cel de a realiza piața internă, cum ar fi, în special, cele de a asigura credibilitatea monedei unice comunitare pe piețele financiare mondiale și de a menține în statele membre centre financiare de dimensiune mondială, trebuie să se constate că, atunci când principiul liberei circulații a capitalurilor a fost extins, prin articolul 56 alineatul (1) CE, la circulația capitalurilor între țările terțe și statele membre, acestea din urmă au ales să consacre acest principiu în același articol și folosind aceiași termeni pentru mișcările de capitaluri care au loc în interiorul Comunității și cele care privesc relațiile cu țările terțe.

32 În plus, după cum a arătat de asemenea avocatul general la punctele 78-83 din concluziile prezentate, din ansamblul dispozițiilor introduse în tratat în capitolul privind capitalurile și plățile reiese că, pentru a ține seama de faptul că obiectivul și contextul juridic al liberalizării circulației capitalurilor sunt diferite după cum este vorba despre relații între statele membre și țările terțe sau despre libera circulație a capitalurilor între statele membre, acestea au considerat necesar să prevadă clauze de salvgardare și derogări care se aplică în mod specific circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe.

33 Într-adevăr, în afară de excepția prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE pentru anumite restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, existente la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului național sau al dreptului comunitar, articolul 59 CE acordă Consiliului competența de a adopta măsuri de salvgardare în împrejurări excepționale în care circulația capitalurilor provoacă sau amenință să provoace dificultăți grave în funcționarea uniunii economice și monetare. Articolul 60 alineatul (1) CE autorizează, în plus, Consiliul să adopte măsurile

urgente necesare în raport cu țările terțe dacă, în situațiile menționate la articolul 301 CE, este considerată necesară o acțiune a Comunității. În cele din urmă, articolul 60 alineatul (2) CE prevede posibilitatea unui stat membru de a adopta, din rațiuni politice grave și din motive de urgență, atât timp cât Consiliul nu a exercitat competența care îi este conferită de alineatul (1) al aceluiași articol, măsuri unilaterale împotriva unei țări terțe în ceea ce privește circulația capitalurilor.

34 În această privință, trebuie amintit că din condițiile cărora le este supusă competența recunoscută Consiliului, prin articolul 57 alineatul (2) CE, de a adopta măsuri referitoare la categoriile de mișcări de capitaluri având ca destinație sau provenind din țări terțe enumerate în această prevedere nu se poate deduce, contrar celor susținute de guvernul german, că respectivele categorii nu intră în domeniul de aplicare al interdicției enunțate la articolul 56 alineatul (1) CE. Într-adevăr, alineatul (2) al articolului 57 CE trebuie coroborat cu alineatul (1) al aceluiași articol și se limitează să permită Consiliului să adopte măsuri privind categoriile de mișcări de capitaluri menționate, fără ca restricțiile naționale sau comunitare a căror menținere este prevăzută explicit de alineatul (1) să îi poată fi opuse.

35 După cum a arătat avocatul general la punctul 86 din concluziile prezentate, restricțiile pe care statele membre și Comunitatea le pot aplica, în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE, circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe se adaugă nu numai celor prevăzute la articolele 59 CE și 60 CE, dar și celor care decurg din măsurile luate de statele membre conform articolului 58 alineatul (1) literele (a) și (b) CE sau care sunt justificate în alt mod printr-un motiv imperativ de interes general.

36 Din jurisprudența Curții reiese, în plus, că măsura în care statele membre sunt autorizate să aplice anumite măsuri restrictive privind circulația capitalurilor nu poate fi determinată fără a ține seama de împrejurarea, subliniată de mai multe guverne care au prezentat observații Curții, că circulația capitalurilor având ca destinație sau

provenind din țări terțe se derulează într-un context juridic diferit de cel al circulației care are loc în cadrul Comunității.

37 Astfel, ca urmare a gradului de integrare juridică existent între statele membre ale Uniunii Europene și în special ca urmare a existenței unor măsuri legislative comunitare privind cooperarea între autoritățile fiscale naționale, precum Directiva 77/799, impozitarea de către un stat membru a activităților economice cu aspecte transfrontaliere care se situează în cadrul Comunității nu este întotdeauna comparabilă cu cea a activităților economice care au legătură cu relațiile dintre statele membre și țările terțe (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 170). Potrivit Curții, nu poate fi exclus nici faptul ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe este justificată printr-un motiv dat în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 171).

38 Din aceste motive, nu poate fi considerat determinant argumentul invocat de guvernele german și olandez potrivit căruia, dacă noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor este interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe și în relațiile dintre statele membre, Comunitatea ar deschide în mod unilateral piața comunitară către țările terțe, fără a păstra mijloacele de negociere necesare pentru a obține o asemenea liberalizare din partea acestora din urmă.

39 Noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe fiind astfel clarificată, trebuie examinat, în al doilea rând, dacă o reglementare precum cea din acțiunea principală trebuie să fie considerată o astfel de restricție și, dacă este cazul, dacă aceasta poate fi obiectiv justificată în temeiul dispozițiilor tratatului sau prin motive imperative de interes general.

Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

40 În această privință, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 44, și Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24).

41 În speță, articolul 16 a din capitolul 42 din lege acordă contribuabililor rezidenți în Suedia o scutire de impozit pentru dividendele distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale de către o societate pe acțiuni stabilită în Suedia sau în alt stat membru al SEE, dar refuză să le acorde beneficiul acestei scutiri atunci când o asemenea distribuire provine de la o societate stabilită într-o țară terță nemembră a SEE, cu excepția cazului în care aceasta a încheiat cu Regatul Suediei o convenție care prevede schimbul de informații.

42 O asemenea legislație are ca efect descurajarea contribuabililor rezidenți în Suedia de la a-și investi capitalurile în societăți stabilite în afara SEE. Într-adevăr, în măsura în care dividendele pe care acestea le plătesc rezidenților suedezi sunt tratate din punct de vedere fiscal în mod mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru al SEE, acțiunile respectivelor societăți sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în Suedia decât cele ale societăților stabilite într-un stat membru SEE (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Verkooijen, punctele 34 și 35, și Manninen, punctele 22 și 23, precum și, cu privire la circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 166).

43 O reglementare precum cea din acțiunea principală cuprinde, așadar, o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe care, în principiu, este interzisă de articolul 56 alineatul (1) CE.

44 Înainte de a examina dacă, astfel cum susțin Skatteverket și guvernele care au prezentat observații Curții, această restricție poate fi justificată printr-un motiv imperativ de interes general, trebuie să se răspundă la argumentul invocat de guvernul italian potrivit căruia această restricție intră în domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE.

Cu privire la aplicarea excepției prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE

45 După cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre, în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

46 O restricție privind circulația capitalurilor reprezentată de tratamentul fiscal mai puțin avantajos al dividendelor provenite din străinătate intră în domeniul de aplicare al noțiunii de investiții directe în sensul articolului 57 alineatul (1) CE în măsura în care se raportează la investițiile de orice natură pe care le efectuează persoanele fizice sau juridice și care ajută la crearea sau menținerea unor relații durabile și directe între cel care oferă fondurile și întreprinderea căreia îi sunt destinate aceste fonduri, în vederea exercitării unei activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 179-181, Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctele 33 și 34, precum și Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C-112/05, Rep., p. I-8995, punctul 18).

47 În condițiile în care decizia de trimitere nu exclude posibilitatea ca dividendele pe care societatea X intenționează să le distribuie către A să se raporteze la asemenea investiții, trebuie analizat dacă o reglementare precum cea din acțiunea principală este susceptibilă să intre în domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE ca restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993.

48 După cum a arătat avocatul general la punctele 110-112 din concluziile prezentate, noțiunea de restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993 presupune că, de la acea dată, cadrul juridic în care se integrează restricția în cauză a făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Într-adevăr, dacă ar fi altfel, un stat membru ar putea, în orice moment, să reintroducă restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe care existau în ordinea juridică națională la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost menținute.

49 În acest sens s-a exprimat și Curtea atunci când a fost invitată să se pronunțe cu privire la aplicabilitatea excepției prevăzute la articolul 57 alineatul (1) CE unor restricții privind circulația capitalurilor aflate în vigoare în ordinea juridică a unui stat membru la 31 decembrie 1993. Într-adevăr, când a admis că o măsură națională adoptată ulterior acestei date nu este, numai pentru acest motiv, în mod automat exclusă de la regimul derogatoriu prevăzut la alineatul (1), Curtea a înțeles această posibilitate ca înglobând dispoziții care sunt, în esența lor, identice cu reglementarea anterioară sau care se limitează la reducerea sau eliminarea unui obstacol în calea exercitării drepturilor și a libertăților comunitare prevăzut în reglementarea anterioară, excluzând dispozițiile care se bazează pe o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 192, și Holböck,

punctul 41). Astfel, Curtea nu a înțeles să vizeze dispoziții care, deși sunt, în esență, identice cu o legislație care exista la 31 decembrie 1993, au reintrodus un obstacol privind libera circulație a capitalurilor care, ca urmare a abrogării legislației anterioare, nu mai exista.

50 În speță, trebuie să se constate că, la data intrării sale în vigoare, în anul 1992, articolul 16 din capitolul 42 din lege excludea deja de la beneficiul scutirii prevăzute pentru dividendele distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale pe cele plătite de societăți stabilite în țări terțe care nu au încheiat cu Regatul Suediei o convenție care să prevadă schimbul de informații. Într-adevăr, din decizia de trimitere reiese că această scutire nu se aplica, la acea dată, decât dividendelor plătite de societăți stabilite în Suedia.

51 Este adevărat că dispozițiile privind scutirea au fost abrogate începând cu 1994, apoi reintroduse începând cu 1995 și extinse în 2001 la dividendele plătite de societăți stabilite într-un stat membru al SEE sau într-un alt stat cu care Regatul Suediei a încheiat o convenție ce prevede schimbul de informații. Totuși, nu este mai puțin adevărat că, după cum susține guvernul italian, beneficiul acestei scutiri a fost exclus în mod neîntrerupt, cel puțin începând cu anul 1992, pentru dividendele plătite de societăți stabilite într-o țară terță, nemembră a SEE, care nu a încheiat o astfel de convenție cu Regatul Suediei.

52 În aceste împrejurări, excluderea, începând cu anul 1992, a beneficiului scutirii prevăzute de lege pentru dividendele plătite de o societate stabilită într-o țară terță, nemembră a SEE, care nu a încheiat cu Regatul Suediei o convenție care prevede schimbul de informații, trebuie să fie considerată o restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993 în sensul articolului 57 alineatul (1) CE, cel puțin atunci când aceste dividende corespund unor investiții directe în societatea care face distribuirea, verificarea acestui aspect fiind de competența instanței de trimitere.

53 În măsura în care din decizia de trimitere nu reiese că dividendele în cauză în acțiunea principală corespund unor investiții directe, trebuie analizat dacă o legislație națională precum cea din acțiunea principală poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general.

Cu privire la justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale

54 Potrivit Skatteverket, precum și guvernelor suedez, danez, german, spaniol, francez, italian, olandez și al Regatului Unit, refuzul de a acorda scutirea prevăzută la articolul 16 din capitolul 42 din lege, atunci când dividendele sunt plătite de o societate stabilită într-o țară terță cu care Regatul Suediei nu a încheiat o convenție fiscală care să prevadă un schimb de informații, este justificat prin necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. Într-adevăr, față de o țară terță, administrația fiscală suedeză nu ar putea recurge la asistența reciprocă între autoritățile competente prevăzută de Directiva 77/799. În plus, nici convenția și nici protocolul nu ar conține o dispoziție care să prevadă un schimb de informații comparabil cu cel prevăzut la articolul 26 din modelul de convenție elaborat în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). Or, chiar dacă contribuabilul dispune de informațiile necesare pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile cerute de articolul 16 menționat anterior, ar reveni totuși administrației fiscale sarcina să verifice valoarea probelor furnizate, ceea ce ar fi imposibil dacă aceasta nu ar dispune de puterea de a obține colaborarea autorităților competente ale statului în care este stabilită societatea care face distribuirea.

55 În temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (b) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate

încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal. Astfel, Curtea a recunoscut că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat (Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 31, Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 27 și 45, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 47).

56 O măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 28).

57 Potrivit lui A și Comisiei, legislația în cauză în acțiunea principală este disproporționată față de obiectivul urmărit, în condițiile în care autoritățile fiscale suedeze pot cere contribuabilului să furnizeze dovada îndeplinirii condițiilor cerute pentru a beneficia de scutirea prevăzută de această legislație. În măsura în care o asemenea scutire se referă la dividende plătite de o societate cotată la bursă, anumite informații ar putea fi obținute de asemenea prin consultarea datelor pe care o astfel de societate este obligată prin lege să le facă publice.

58 Astfel cum arată A și Comisia, cu privire la o reglementare națională care restrânge exercitarea uneia dintre libertățile de circulație garantate de tratat, Curtea a decis că un stat membru nu poate invoca imposibilitatea de a solicita colaborarea unui alt stat membru pentru a efectua cercetări sau pentru a primi informații cu scopul de a justifica refuzul unui avantaj fiscal. Într-adevăr, chiar dacă verificarea informațiilor furnizate de contribuabil de dovedește dificilă, în special din cauza limitelor schimbului de informații prevăzute la articolul 8 din Directiva 77/799, nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să impună contribuabilului să prezinte probele pe

care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitelor și a taxelor respective și, dacă este cazul, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 20, Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 54, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctele 94 și 95).

59 În acest context, Curtea a considerat că nu se poate exclude *a priori* ca persoana supusă la plata impozitului să fie în măsură să prezinte înscrisurile justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, că aceasta nu încearcă să evite sau să eludeze plata taxelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctele 19 și 20, Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25, precum și Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 96).

60 Totuși, această jurisprudență, care se referă la restricții privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Comunității, nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe, astfel de mișcări de capitaluri înscriindu-se într-un context juridic diferit de cel al cauzelor care au condus la pronunțarea hotărârilor menționate la cele două puncte precedente.

61 Într-adevăr, în primul rând, relațiile dintre statele membre se desfășoară într-un cadru juridic comun, caracterizat de existența unei reglementări comunitare, precum Directiva 77/799, care a stabilit obligații de asistență reciprocă. Chiar dacă în domeniile din sfera de aplicare a acestei directive obligația de asistență nu este nelimitată, nu este mai puțin adevărat că această directivă stabilește un cadru de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre care nu există între acestea și autoritățile competente dintr-o țară terță atunci când aceasta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă.

62 În al doilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctele 141-143 din concluziile prezentate, cu privire la înscrisurile justificative pe care contribuabilul le poate furniza pentru a permite autorităților fiscale să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația națională, măsurile comunitare de armonizare care se aplică în statele membre în materie de contabilitate a societăților oferă contribuabilului posibilitatea de a prezenta date fiabile și verificabile privind structura sau activitățile unei societăți stabilite într-un alt stat membru, chiar dacă o astfel de posibilitate nu este garantată contribuabilului cu privire la o societate stabilită într-o țară terță care nu este obligată să aplice aceste măsuri comunitare.

63 În consecință, atunci când reglementarea unui stat membru face ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, este, în principiu, legitim pentru acest stat membru să refuze acordarea acestui avantaj dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea acestor informații de la respectiva țară.

64 În acțiunea principală, Skatteverket și guvernul suedez arată că administrația fiscală suedeză nu este în măsură să verifice respectarea condițiilor 1, 3, 4 și 6 prevăzute la articolul 16 din capitolul 42 din lege, și anume cerințele potrivit cărora distribuirea trebuie să fie efectuată proporțional cu numărul de acțiuni deținute la societatea-mamă, toate părțile sociale ale acesteia în societatea filială trebuie să fie distribuite și, după distribuire, părțile sociale la filială nu trebuie să fie deținute de o societate care aparține aceluiași grup ca și societatea-mamă, iar activitatea principală a filialei sau a societăților controlate de această filială trebuie să aibă un caracter industrial sau comercial.

65 Această întrebare ține de o apreciere care revine instanței de trimitere.

66 Aceeași este situația și în ceea ce privește întrebarea dacă protocolul sau aranjamentul permite administrației fiscale suedeze să obțină informațiile de care are nevoie pentru a pune în aplicare articolul 16. Într-adevăr, deși Skatterättsnämnden a considerat că aranjamentul poate permite obținerea informațiilor necesare, din documentele și din explicațiile oferite de guvernul suedez la cererea Curții reiese că singurele informații care pot fi obținute de la autoritățile elvețiene sunt cele necesare pentru o bună aplicare a convenției.

67 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuirea este stabilită într-un stat membru al SEE sau într-un stat cu care a fost încheiată de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații, atunci când această scutire este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuirea.

Cu privire la cheltuielile de judecată

68 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuirea este stabilită într-un stat membru al Spațiului Economic European sau într-un stat cu care a fost încheiată de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații, atunci când această scutire este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuirea.

Semnături