ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

18 de Janeiro de 2007 *

No processo C-104/06,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 22 de Fevereiro de 2006,

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

demandante,

contra

Reino da Suécia, representado por A. Kruse, na qualidade de agente,

demandado,

* Língua do processo: sueco.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: E. Juhász, presidente de secção, G. Arestis (relator) e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

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 sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao adoptar e manter em vigor uma legislação fiscal em virtude da qual o diferimento da tributação das mais-valias resultantes da alienação de imóveis destinados a habitação do seu proprietário, quando este adquira outro imóvel para habitação, só é concedido se a habitação alienada e a nova habitação adquirida se situarem ambas em território sueco, o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, CE, bem como dos artigos 28.º, 31.º e 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

O acordo EEE

2 O artigo 28.º do acordo EEE dispõe:

«1. Será assegurada a livre circulação dos trabalhadores entre os Estados-Membros das Comunidades Europeias e os Estados da EFTA [Associação Europeia de Comércio Livre].

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade entre os trabalhadores dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

a) Responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;

b) Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA;

c) Residir no território de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA a fim de nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;

d) Permanecer no território de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA depois de nele ter exercido uma actividade laboral.

4. O disposto no presente artigo não é aplicável aos empregos na administração pública.

5. O Anexo V prevê disposições específicas relativas à livre circulação dos trabalhadores.»

3 O artigo 31.º do acordo EEE tem a seguinte redacção:

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

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades na acepção do n.º 2 do artigo 34.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo IV.

2. As disposições específicas sobre o direito de estabelecimento constam dos Anexos VIII a XI.»

A regulamentação nacional

4 O capítulo 47 da Lei sueca do imposto sobre o rendimento (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229), a seguir «IL»], sob a epígrafe «Diferimento da tributação», estabelece disposições relativas ao diferimento da tributação aquando da alienação de imóveis afectos a habitação privada ou de direitos de habitação referentes a imóveis de cooperativas privadas, bem como ao tratamento desse diferimento em caso de posterior transmissão.

5 O artigo 2.º do capítulo 47 da IL, que estabelece os requisitos do diferimento da tributação, determina:

«O contribuinte pode beneficiar do diferimento da tributação quando:

1) declarar uma mais-valia decorrente da alienação de uma habitação anterior,

2) tenha adquirido ou tencione adquirir uma habitação de substituição, e

3) resida ou tencione residir na habitação de substituição.»

6 Nos termos do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do capítulo 47 da IL, considera-se habitação anterior a habitação privada situada na Suécia, que, no momento da sua alienação, seja a residência permanente do sujeito passivo.

7 O artigo 5.º do capítulo 47 da IL, na versão da Lei 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), figura na parte desse mesmo capítulo, intitulada «Habitação de substituição», e prevê o seguinte:

«Considera-se habitação de substituição o imóvel situado na Suécia, que, no momento da sua aquisição, seja constituído:

1) por uma casa com terreno, formando uma unidade residencial,

2) por uma casa construída em terreno de outrem,

3) por uma casa construída para uma ou duas famílias, com o terreno respectivo situado numa unidade agrícola,

4) por um terreno onde esteja a ser construída uma casa como a referida nos pontos 1) ou 3), ou

5) por uma habitação numa sociedade de construção imobiliária privada.»

Processo pré-contencioso

8 Por considerar que as disposições do capítulo 47 da IL, em especial as dos artigos 2.º a 5.º desse capítulo, que subordinam o diferimento da tributação das mais-valias decorrentes da alienação de imóveis afectos a habitação privada ou de direitos de habitação referentes a imóveis de cooperativas privadas à condição de que a nova habitação adquirida, dita «habitação de substituição», esteja situada em território sueco, violam as obrigações que incumbem ao Reino da Suécia por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, CE, bem como dos artigos 28.º, 31.º e 40.º do acordo EEE, a Comissão, por carta de 1 de Abril de 2004, notificou esse Estado-Membro para apresentar as suas observações a esse respeito.

9 As autoridades suecas reconheceram, em substância, que o regime do diferimento da tributação, tal como resulta, designadamente, da aplicação das disposições combinadas dos artigos 2.º a 5.º do capítulo 47 da IL, constitui um obstáculo à livre circulação de pessoas e de capitais. Contudo, consideraram que as disposições em causa se justificam por razões imperiosas de interesse geral e, mais precisamente, pela necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal nacional.

10 Não tendo ficado convencida pela argumentação das autoridades suecas, a Comissão emitiu, em 5 de Julho de 2005, um parecer fundamentado em que, por um lado, reiterava a sua alegação de que as disposições controvertidas do capítulo 47 da IL são contrárias à livre circulação de pessoas e à liberdade de circulação de capitais e, por outro, convidava o Reino da Suécia a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento ao referido parecer no prazo de dois meses a contar da sua notificação.

11 Uma vez que, na sua resposta ao parecer fundamentado, as autoridades suecas mantiveram, no essencial, a sua posição segundo a qual as disposições em causa do capítulo 47 da IL se justificam pela necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal nacional, a Comissão decidiu propor a presente acção.

Quanto à acção

12 A título liminar, deve recordar-se que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos a devem exercer no respeito das disposições do direito comunitário (v. acórdãos de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 21, e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).

13 Há que apreciar se, como alega a Comissão, as disposições do capítulo 47 da IL, em especial as disposições combinadas dos artigos 2.º a 5.º deste capítulo, constituem restrições à liberdade de circulação de pessoas e à liberdade de circulação de capitais consagradas nos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, CE, bem como dos artigos 28.º, 31.º e 40.º do acordo EEE.

Quanto à livre circulação de pessoas

14 No âmbito deste fundamento, a Comissão alega, em primeiro lugar, que o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE.

15 O artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União Europeia circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem expressão específica nos artigos 43.º CE, no que respeita à liberdade de estabelecimento, e 39.º CE, no que diz respeito à livre circulação de trabalhadores (acórdão de 26 de Outubro de 2006, Comissão/Portugal, C-345/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 13).

16 Há que analisar, por conseguinte, por um lado, se os artigos 39.º CE e 43.º CE se opõem a uma regulamentação nacional como a das disposições controvertidas do capítulo 47 da IL.

17 A totalidade das disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (v. acórdão de 15 de Setembro de 2005, Comissão/Dinamarca, C-464/02, Colect., p. I-7929, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

18 Disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação constituem, assim, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdãos de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck-Schilling, C-209/01, Colect., p. I-13389, n.º 25, e Comissão/Dinamarca, já referido, n.º 35).

19 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, embora, segundo o seu teor literal, as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, as mesmas impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos à livre aceitação e ao exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado-Membro (acórdão de 12 de Dezembro de 2002, De Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 79).

20 O mesmo se aplica às disposições relativas à liberdade de estabelecimento. Com efeito, embora, segundo o seu teor literal, as disposições relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-

-Membro de acolhimento, as mesmas impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos ao estabelecimento, noutro Estado-Membro, dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (acórdãos de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 42, e de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 30).

21 No caso em apreço, embora as disposições controvertidas do capítulo 47 da IL não impeçam que um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Suécia trabalhe noutro Estado-Membro ou que, de uma forma geral, exerça o seu direito de estabelecimento, essas disposições são, apesar de tudo, susceptíveis de restringir o exercício desses direitos, ao terem, pelo menos, um efeito dissuasivo relativamente aos sujeitos passivos que desejem vender os seus bens imóveis para se instalarem num Estado-Membro que não o Reino da Suécia.

22 Com efeito, é manifesto que o sujeito passivo que decida proceder à venda do imóvel de que dispõe para sua habitação na Suécia, tendo em vista transferir o seu domicílio para o território de outro Estado-Membro e aí adquirir um novo imóvel para habitação, no âmbito do exercício dos direitos que são conferidos pelos artigos 39.º CE e 43.º CE, está submetido a um regime fiscal desvantajoso relativamente ao que se aplica a uma pessoa que mantém a sua residência na Suécia.

23 Esta diferença de tratamento relativamente ao diferimento da tributação das mais-valias, que é susceptível de ter repercussões no património do sujeito passivo que pretenda transferir o seu domicílio para fora da Suécia, pode, em consequência, dissuadi-lo de proceder a essa transferência.

24 Daqui decorre que, ao subordinarem o benefício do diferimento da tributação das mais-valias decorrentes da alienação de imóveis afectos a habitação privada ou de direitos referentes a imóveis de cooperativas privadas à condição de que a nova habitação esteja situada em território sueco, as disposições conjugadas do capítulo

47 da IL, em especial os artigos 2.º a 5.º do referido capítulo, são susceptíveis de constituir entraves à liberdade de circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento, tal como garantidas nos artigos 39.º CE e 43.º CE.

25 Resulta, todavia, de jurisprudência bem assente que as medidas nacionais susceptíveis de criar obstáculos ou de tornar menos atractivo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado podem ser admitidas se prosseguirem um objectivo de interesse geral, se forem adequadas a garantir a sua realização e se não ultrapassarem o que é necessário para o atingir (acórdãos De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 49, e de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 40).

26 Além disso, embora o Tribunal de Justiça tenha admitido que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, é necessário, contudo, que se demonstre a existência de uma relação directa entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de determinada imposição fiscal (v., neste sentido, acórdão Keller Holding, já referido, n.º 40, e jurisprudência aí referida).

27 Contudo, no caso concreto, o Reino da Suécia não só não apresentou ao Tribunal de Justiça nenhum argumento concreto para demonstrar que as disposições controvertidas da IL são justificadas pela necessidade de assegurar a coerência do regime fiscal em matéria de diferimento da tributação das mais-valias, como, além disso, na sua contestação, reconhece a existência do incumprimento que lhe é imputado. A este respeito, alega que, a fim de dar cumprimento às obrigações decorrentes do direito comunitário, está em estudo uma reforma das complexas regras relativas ao diferimento da tributação.

28 Há que referir que, segundo a jurisprudência, a existência do incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no

termo do prazo fixado no parecer fundamentado e que as alterações posteriormente ocorridas não são tomadas em consideração pelo Tribunal (v., designadamente, acórdão de 16 de Outubro de 2003, Comissão/Irlanda, C-388/02, Colect., p. I-12173, n.º 6).

29 Nestas condições, há que concluir que as disposições controvertidas do capítulo 47 da IL são contrárias aos artigos 39.º CE e 43.º CE.

30 Por outro lado, no que toca às pessoas economicamente não activas, esta mesma conclusão impõe-se por identidade de razão no que se refere ao fundamento relativo ao artigo 18.º CE.

31 Em segundo lugar, a Comissão alega que o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 28.º e 31.º do acordo EEE, relativos, respectivamente, à liberdade de circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.

32 No caso em apreço, há que salientar que as regras que proíbem as restrições à liberdade de circulação e à liberdade de estabelecimento, consagradas nos artigos 28.º e 31.º do acordo EEE, são idênticas, em substância, às estabelecidas nos artigos 39.º CE e 43.º CE.

33 Assim, há que concluir que, à luz da conclusão constante do n.º 29 do presente acórdão, as disposições controvertidas do capítulo 47 da IL são igualmente contrárias aos artigos 28.º e 31 do acordo.

34 Nestas condições, a acção da Comissão deve ser considerada procedente no que toca ao fundamento relativo à violação das normas relativas à livre circulação de pessoas, enunciadas no acordo EEE.

35 Por conseguinte, há que declarar que, ao adoptar e manter em vigor disposições fiscais, como as do capítulo 47 da IL, que subordinam o benefício do diferimento da tributação das mais-valias resultantes da alienação de imóveis destinados a habitação privada ou de direitos de habitação respeitantes a imóveis de cooperativas privadas à condição de que a nova habitação adquirida esteja igualmente situada em território sueco, o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE, bem como dos artigos 28.º e 31.º do acordo EEE.

Quanto à livre circulação de capitais

36 A Comissão pede ainda ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino da Suécia não cumpriu as suas obrigações decorrentes dos artigos 56.º, n.º 1, CE e 40.º do acordo EEE.

37 Uma vez que as disposições do Tratado e do acordo EEE, relativas à livre circulação de pessoas, se opõem à legislação controvertida, não é necessário apreciar separadamente a referida legislação à luz dos artigos 56.º, n.º 1, CE e 40.º do acordo EEE, referentes à livre circulação de capitais (acórdão Comissão/Portugal, já referido, n.º 45).

Quanto às despesas

38 Por força do disposto no artigo 69.°, n.° 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 da Suécia e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

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

1) **Ao adoptar e manter em vigor disposições fiscais, como as do capítulo 47 da Lei do imposto sobre o rendimento (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229)], que subordinam o benefício do diferimento da tributação das mais-valias resultantes da alienação de imóveis destinados a habitação privada ou de direitos de habitação respeitantes a imóveis de cooperativas privadas à condição de que a nova habitação adquirida esteja igualmente situada em território sueco, o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE e 43.° CE, bem como dos artigos 28.° e 31.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.**

2) **O Reino da Suécia é condenado nas despesas.**

Assinaturas