A

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 11 septembrie 2007 [1]

1. Libertatea de circulație a capitalurilor, spre deosebire de celelalte libertăți de circulație instituite prin Tratatul CE, nu se aplică numai între statele membre. Aceasta interzice în egală măsură restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre și țări terțe. În prezenta procedură preliminară, Curții i se solicită să precizeze dacă această libertate de circulație are aceeași aplicabilitate în relațiile dintre statele membre și țările terțe precum în cadrul intracomunitar.

2. Această procedură are la origine o contestație referitoare la acordarea, în favoarea unei persoane fizice rezidente în Suedia, a unei scutiri de impozitul pe venit a dividendelor care i-au fost distribuite de o societate stabilită în Elveția sub formă de acțiuni pe care le deține la o filială.

3. În conformitate cu legislația suedeză aplicabilă, această scutire este supusă mai multor condiții. Întrucât a considerat că trebuia să aibă posibilitatea de a controla respectarea acestor condiții atunci când societatea care face distribuirea este stabilită în străinătate, Regatul Suediei a prevăzut că respectiva scutire nu putea fi acordată decât dacă această societate este stabilită într-o țară din Spațiul Economic European (denumit în continuare „SEE") sau într-un stat cu care încheiase o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care să prevadă schimbul de informații.

4. Problema este de a se determina dacă o asemenea legislație trebuie să fie analizată drept o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE și, după caz, dacă această restricție poate fi justificată.

5. În prezentele concluzii vom arăta că noțiunile „circulația capitalurilor" și „restricție", menționate la articolul 56 alineatul (1) CE, trebuie să aibă aceeași aplicabilitate atât în ceea ce privește operațiunile între statele membre și țările terțe, cât și în ceea ce privește relațiile dintre statele membre. Vom deduce de aici că legislația națională în cauză constituie într-adevăr o restricție privind circulația capitalurilor în sensul acestei dispoziții.

1 — Limba originală: franceza

6. Vom examina în continuare în ce măsură poate fi justificată această restricție.

7. Vom aminti că necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale poate justifica o restrângere a libertății de circulație a capitalurilor, dacă măsura respectivă este adecvată pentru atingerea acestui obiectiv și dacă nu depășește ceea ce este necesar în acest scop. Vom arăta că, în relațiile dintre statele membre și țările terțe, acest motiv de restricție poate justifica faptul că acordarea unui avantaj fiscal este condiționată de existența unei convenții care să prevadă schimbul de informații atunci când acest avantaj este supus în dreptul național unor condiții pe care autoritățile fiscale ale statului membru respectiv nu sunt în măsură să le verifice prin mijloace proprii.

8. Vom deduce de aici că restricția respectivă este conformă cu articolele 56 CE și 58 CE dacă instanța națională constată că scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială este subordonată unor condiții al căror control de către autoritățile naționale necesită informații pe care le pot obține numai autoritățile competente din țara în care este stabilită societatea-mamă care face distribuirea.

I — Reglementarea națională

9. În temeiul legii suedeze nr. 1229 din 1999 [2], dividendele plătite unei persoane fizice de către o societate pe acțiuni sunt în mod normal supuse impozitului pe venit.

10. Conform articolului 16 cuprins în capitolul 42 din legea suedeză, dividendele distribuite de către o societate pe acțiuni suedeză sub formă de acțiuni la o filială 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 cadrul filialei să fie distribuite;

2 — Legea privind impozitul pe venit [Inkomstskattelagen (1999:1229), denumită în continuare „legea suedeză”].

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.

11. Aceste dispoziții au intrat în vigoare pentru prima dată în 1992 și erau aplicabile numai profitului distribuit de către societăți pe acțiuni suedeze. Dispozițiile respective au fost abrogate în 1994 și apoi reintroduse începând din 1995.

12. Guvernul suedez arată că această legislație a fost adoptată pentru facilitarea restructurărilor întreprinderilor și a divizării societăților. Datorită legislației respective, un acționar care a primit profit de la o societate-mamă care face distribuirea sub formă de acțiuni pe care aceasta le deține la o filială poate întârzia impozitarea profitului astfel distribuit până la vânzarea acțiunilor primite.

13. Această distribuire de profit nu este impozitată, în opinia acestui guvern, întrucât se consideră că acțiunile deținute la societatea-mamă și-au pierdut valoarea reprezentată de acțiunile deținute în filială. În realitate, respectiva distribuire are drept unic efect faptul că proprietarii indirecți ai filialei devin proprietarii direcți ai acesteia fără ca valoarea acțiunilor deținute să fie modificată. În momentul distribuirii, prețul de achiziție al acțiunilor la societatea-mamă este împărțit între acestea și acțiunile deținute în filială. Cu ocazia cesiunii, plusvaloarea sau pierderea de capital este așadar determinată pe baza părții corespunzătoare din prețul de achiziție.

14. În temeiul articolului 16 a cuprins în capitolul 42 din legea suedeză, adăugat în 2001, scutirea prevăzută la articolul 16 din același capitol se aplică de asemenea dacă distribuirea de acțiuni se efectuează printr-o societate străină care are un statut analog celui al unei societăți pe acțiuni suedeze și care este stabilită într-o țară din SEE sau

într-un stat cu care Regatul Suediei a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații.

15. La 7 mai 1965, Confederația Elvețiană și Regatul Suediei au încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri în materia impozitelor pe venit și pe avere [3]. În ceea ce privește repartizarea competenței de impozitare a dividendelor, aceasta este reglementată de articolul 10 din această convenție [4].

16. Convenția nu cuprinde dispoziții referitoare la un schimb de informații între autoritățile competente ale celor două state contractante. Articolul 27 din convenție prevede o procedură amiabilă între aceste autorități pentru evitarea unei impozitări neconforme cu dispozițiile convenției, precum și pentru rezolvarea dificultăților sau clarificarea îndoielilor la care ar putea da naștere interpretarea sau aplicarea acestora [5]

17. În plus, rezultă de la punctul 5 din protocolul de negociere și de semnare întocmit la încheierea convenției că delegația elvețiană a apreciat că singurele elemente care trebuiau să poată face obiectul unui schimb de informații erau cele necesare unei bune aplicări a convenției și cele care permiteau evitarea unei aplicări abuzive a acesteia. De la același punct rezultă că Regatul Suediei a luat act de această explicație și a renunțat la o prevedere expresă din convenție referitoare la schimbul de informații.

18. Pe de altă parte, la 17 august 1993 a fost încheiat un aranjament între Confederația

3 — Denumită în continuare „convenția”.

4 — Articolul 10 alineatul (1) din convenția respectivă prevede că dividendele plătite de o societate rezidentă a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest al doilea stat. Articolul 10 alineatul (2) din convenție prevede totodată că aceste dividende pot fi impozitate în statul de reședință al societății care face distribuirea, în limita a 15 % din valoarea brută a dividendelor respective. Dacă aceasta determină impozitarea dividendelor în ambele state contractante, dubla impunere este reglementată de articolul 25 din convenție. Astfel, o persoană fizică rezidentă în Suedia care primește dividende de la o societate rezidentă în Elveția trebuie să obțină deducerea din impozitul pe venit din Suedia a impozitului pe venit pe care l-a plătit în Elveția.

5 — Articolul 27 este redactat astfel:
„1. În cazul în care un rezident al unui stat contractant apreciază că măsurile luate de un stat contractant sau de fiecare dintre cele două state îi atrag sau îi vor atrage o impozitare care nu este conformă cu prezenta convenție, poate, indiferent de mijloacele de acțiune prevăzute de legislația națională a acestor state, să supună cazul său autorității competente a statului contractant al cărui rezident este.
2. Această autoritate competentă se va strădui, dacă reclamația îi pare întemeiată și dacă ea însăși nu este în măsură să dea o soluție satisfăcătoare, să rezolve problema pe calea unui acord amiabil cu autoritatea competentă a celuilalt stat contractant, în vederea evitării unei impozitări neconforme cu convenția.
3. Autoritățile competente ale statelor contractante se vor strădui să rezolve, pe calea unui acord amiabil, dificultățile sau să înlăture îndoielile la care ar putea da naștere interpretarea sau aplicarea convenției. De asemenea, acestea pot să se consulte în vederea evitării dublei impuneri în cazurile neprevăzute de convenție.
4. Autoritățile competente ale statelor contractante pot comunica direct între ele pentru a se ajunge la un acord, astfel cum se prevede la alineatele precedente. În cazul în care schimburi verbale de opinii par a putea facilita acest acord, aceste schimburi de opinii pot avea loc în cadrul unei comisii compuse din reprezentanți ai autorităților competente ale statelor contractante.”

Elveţiană şi Regatul Suediei (denumit în continuare „aranjamentul”) privind punerea în aplicare a articolelor 10 şi 11 din convenţie [6]. Acest aranjament stabileşte, pe de o parte, procedura care trebuie urmată de către un particular pentru a obţine o degrevare de impozit în conformitate cu respectivele articole 10 şi 11 şi, pe de altă parte, modul de soluţionare a unor astfel de cereri de către autorităţile fiscale ale statelor contractante.

II — Acţiunea principală şi întrebarea preliminară

19. A, persoană fizică rezidentă în Suedia, este acţionar al societăţii X, cu sediul în Elveţia, care intenţionează să distribuie acţiunile pe care le deţine la una dintre filialele sale. A a solicitat Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) un aviz prealabil referitor la problema dacă o astfel de distribuire este scutită de impozit. În opinia lui A, societatea X are un statut analog celui al unei societăţi pe acţiuni suedeze şi condiţiile de scutire cerute de legea suedeză sunt îndeplinite, cu excepţia celei referitoare la localizarea sediului acestei societăţi.

20. În avizul său notificat la 19 februarie 2003, Skatterättsnämnden a răspuns că distribuirea avută în vedere trebuia să fie scutită de impozit în aplicarea dispoziţiilor din tratat referitoare la libera circulaţie a capitalurilor.

21. Pe de o parte, Skatterättsnämnden a apreciat că această condiţie enunţată la articolul 16 a cuprins în capitolul 42 din legea suedeză, referitoare la existenţa unei dispoziţii care să prevadă schimbul de informaţii, nu este îndeplinită. Într-adevăr, această condiţie ar face referire la o cooperare precum aceea prevăzută la articolul 26 din modelul de convenţie fiscală al Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică (OCDE), iar în acordurile încheiate cu Confederaţia Elveţiană nu ar figura nicio dispoziţie cu un astfel de conţinut.

22. Pe de altă parte, Skatterättsnämnden a reţinut că distribuirea în cauză constituie circulaţie a capitalurilor şi că lipsa scutirii trebuie să fie analizată drept o restricţie în sensul articolului 56 CE. În opinia sa, această restricţie nu ar intra sub incidenţa articolului 57 alineatul (1) CE deoarece circulaţia în cauză nu ar presupune o investiţie directă.

23. Skatterättsnämnden a apreciat, aşadar, că, întrucât restricţia respectivă era

6 — Articolul 11 reglementează repartizarea competenţei de impozitare a dobânzilor.

motivată de imposibilitatea Skatteverket (administrația fiscală suedeză) de a efectua controlul respectării condițiilor de acordare a scutirii, ar fi disproporționată în raport cu acest obiectiv, deși dispozițiile Directivei 77/799/CEE a Consiliului [7] nu sunt aplicabile în cadrul relațiilor cu Confederația Elvețiană. Într-adevăr, aranjamentul ar părea să permită autorităților fiscale suedeze obținerea informațiilor necesare aplicării dreptului lor intern și ar fi posibil să i se dea contribuabilului A posibilitatea de a dovedi el însuși că sunt îndeplinite toate condițiile cerute de legea suedeză.

24. Skatteverket a formulat apel împotriva acestei decizii la Regeringsrätten (Curtea Supremă Administrativă) (Suedia).

25. Skatteverket a susținut că dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor sunt neclare în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, în special în relațiile cu țările care se opun schimbului de informații în scopul controlului fiscal. Atunci când posibilitatea de a obține astfel de informații este foarte limitată, o restricție precum cea în cauză în acțiunea principală ar putea fi justificată prin dreptul statelor membre de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. Într-adevăr, un astfel de motiv ar fi fost recunoscut de jurisprudență drept motiv imperativ de interes general, susceptibil de a justifica o restricție a unei libertăți de circulație garantate prin tratat.

26. Dimpotrivă, A a susținut că restricția în cauză nu poate fi justificată din moment ce contribuabilul vizat poate fi somat să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile cerute pentru acordarea scutirii.

27. În acest context, instanța de trimitere 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 descrisă mai sus, A să fie impozitat pentru dividendele care i-au fost distribuite de X, pentru motivul că X nu are sediul nici într-un stat din SEE, nici într-un stat cu care [Regatul] Suedi[ei] a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o clauză care să prevadă schimbul de informații?”

7 — Directiva din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21).

III — Analiză

28. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, dacă astăzi fiscalitatea directă, din care face parte impozitarea dividendelor, este de competența statelor membre, acestea trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar și, în special, a libertăților de circulație instituite de tratat [8].

29. Este necesar de asemenea să se arate că, în conformitate cu cererea instanței de trimitere, compatibilitatea reglementării în litigiu cu dreptul comunitar trebuie examinată numai în raport cu dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor

30. Rezultă, într-adevăr, din jurisprudență că o legislație națională care supune încasarea de dividende unui impozit a cărui cotă depinde de originea, națională sau nu, a acestor dividende, indiferent de mărimea participației pe care acționarul o are la societatea care face distribuirea, este susceptibilă de a intra atât sub incidența articolului 43 CE, privind libertatea de stabilire, cât și a articolului 56 CE, privind libera circulație a capitalurilor [9].

31. De asemenea, este cert că respectivul capitol din tratat referitor la dreptul de stabilire nu cuprinde nicio dispoziție care să extindă domeniul său de aplicare la situații care privesc stabilirea într-o țară terță a unui resortisant al unui stat membru sau a unei societăți constituite în conformitate cu legislația unui stat membru [10].

32. În măsura în care situația în cauză în acțiunea principală se referă la distribuirea de dividende unui acționar rezident într-un stat membru de către o societate care este stabilită într-o țară terță, sunt susceptibile de a fi aplicabile numai dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor.

33. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că o legislație în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială, care este supusă mai multor condiții, nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care

8 — Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 21 și jurisprudența citată).

9 — Ibidem (punctul 24 și jurisprudența citată).

10 — Ibidem (punctul 28 și jurisprudența citată).

prevede schimbul de informații constituie o restricție privind circulația capitalurilor și, în caz afirmativ, dacă această restricție poate fi justificată.

34. Această întrebare cuprinde, așadar, două aspecte. Ea ne conduce la a determina mai întâi dacă legislația în cauză trebuie să fie analizată drept o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE. În continuare, trebuie să se stabilească dacă, în cazul unui răspuns afirmativ la primul aspect a întrebării, o astfel de restricție poate fi justificată.

35. Înainte de examinarea acestor două aspecte ale întrebării, pare util, pe de o parte, să amintim cuprinsul dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor, precum și etapele principale care au condus la acesta, și, pe de altă parte, să prezentăm pe scurt situația dispozițiilor aplicabile în ceea ce privește schimbul de informații în materia fiscalității directe, la nivel intracomunitar și în relațiile dintre statele membre și țările terțe.

A — *Dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor*

36. Dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor cuprind un principiu, formulat la articolul 56 CE, precum și limite ale acestui principiu, prevăzute la articolele 57-60 CE.

1. Recunoașterea principiului liberei circulații a capitalurilor

37. Circulația capitalurilor între statele membre, pe de o parte, și între aceste state și țările terțe, pe de altă parte, a făcut obiectul unei liberalizări progresive.

38. În Tratatul de la Roma de instituire a Comunității Economice Europene, circulația capitalurilor interne și externe Comunității făcea obiectul unor dispoziții distincte și puțin constrângătoare. Astfel, pe plan intern, conform articolului 67 din Tratatul CEE (devenit articolul 67 din Tratatul CE, el însuși abrogat prin Tratatul de la Amsterdam), statele membre nu erau obligate să elimine progresiv restricțiile privind circulația capitalurilor în cursul perioadei de tranziție decât „în măsura necesară bunei funcționări a pieței comune”. Pe plan extern, articolul 70 din Tratatul CEE (devenit articolul 70 din Tratatul CE, el însuși abrogat prin Tratatul de la Amsterdam) prevedea numai coordonarea progresivă a politicilor de schimb ale statelor membre față de țările terțe.

39. Având în vedere caracterul puțin constrângător al articolului 67 din tratat, Curtea a apreciat că această dispoziție nu avea efect direct la sfârșitul perioadei de tranziție, contrar articolelor din tratat prin care se instituiau celelalte libertăți de circulație, recunoscând că libera circulație a capitalurilor constituia, de asemenea, una dintre „libertățile fundamentale” din tratat [11].

40. O etapă importantă a fost depășită odată cu Directiva 88/361/CEE a Consiliului [12]. Această directivă a prevăzut liberalizarea completă și necondiționată a circulației capitalurilor între statele membre, întrucât articolul 1 din aceasta prevedea că statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Termenul acordat statelor membre pentru a se conforma acestei obligații a expirat la 1 iulie 1990. În hotărârea sa din 23 februarie 1995, Bordessa și alții [13], Curtea a apreciat că articolul 1 din Directiva 88/361 avea efect direct.

41. În schimb, pe plan extern, dispozițiile Directivei 88/361 erau mai puțin constrângătoare, întrucât, conform articolului 7 din aceasta, statele membre trebuiau numai să se străduiască să ajungă, în cadrul regimului pe care îl aplicau transferurilor aferente mișcărilor de capital cu țările terțe, la același grad de liberalizare ca și cel practicat în interiorul Comunității.

42. Tratatul privind Uniunea Europeană a constituit a doua etapă importantă a acestui proces de liberalizare. Pe plan formal, acest tratat a prevăzut înlocuirea articolelor 67-73 din Tratatul CEE (devenit articolul 73 din Tratatul CE, el însuși abrogat prin Tratatul de la Amsterdam) cu articolele 73 B-73 G din Tratatul CE (devenite, respectiv, articolele 56 CE-60 CE) începând cu 1 ianuarie 1994.

43. Pe plan substanțial, Tratatul UE a transformat libera circulație a capitalurilor în libertate fundamentală garantată prin tratat nu numai în ceea ce privește circulația între statele membre, ci și între aceste state și țările terțe. Astfel, conform articolului 73 B alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE], „[î]n temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe”.

11 — Hotărârea din 11 noiembrie 1981, Casati (203/80, Rec., p. 2595, punctul 8).

12 — Directiva din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 01, p. 10).

13 — C-358/93 și C-416/93, Rec., p. I-361, punctul 34.

44. Având în vedere caracterul precis și necondițional al acestei dispoziții, în hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții [14], Curtea a statuat că principiul liberei circulații a capitalurilor are efect direct, întrucât interzice restricțiile atât între statele membre, cât și între aceste state și țările terțe [15].

2. Limitele principiului liberei circulații a capitalurilor

46. Limitele principiului liberei circulații a capitalurilor cuprind două serii de dispoziții, pe de o parte, clauze de salvgardare și, pe de altă parte, derogări.

a) Clauzele de salvgardare

45. Tratatul de la Amsterdam, intrat în vigoare la 1 mai 1999, a procedat la renumerotarea articolelor din tratat și a reluat, la articolul 56 alineatul (1) CE, dispozițiile articolului 73 B alineatul (1) din tratat.

47. Clauzele de salvgardare sunt prevăzute la articolele 59 CE și 60 CE. Ele nu se referă decât la țările terțe. Acestea au un caracter temporar și sunt destinate să răspundă unor împrejurări excepționale.

48. Articolul 59 CE permite să se răspundă unor dificultăți de ordin economic. În conformitate cu acest articol, în cazul în care, în împrejurări excepționale, circulația capitalurilor provenind din țările terțe sau destinate acestora provoacă sau amenință să provoace dificultăți grave în funcționarea uniunii economice și monetare, Consiliul, hotărând cu majoritate calificată la propunerea Comisiei și după consultarea Băncii Centrale Europene, poate adopta, în raport cu țările terțe, măsurile de salvgardare pentru o perioadă de până la șase luni, în cazul în care aceste măsuri sunt strict necesare.

14 — C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821.

15 — Deși cauzele din acțiunea principală priveau exportul de devize către țări terțe, Curtea a apreciat că „dispozițiile articolului 73 B alineatul (1) din tratat, care consacră principiul liberei circulații între statele membre și între statele membre și țările terțe, conferă particularilor drepturi pe care le pot valorifica în justiție și pe care instanțele naționale trebuie să le apere” (punctul 43). Guvernul german, în observațiile sale scrise depuse în cauza de față, a susținut că, la punctul 46 din hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, Curtea ar fi limitat efectul direct al articolului 73 B alineatul (1) din tratat la circulația capitalurilor, alta decât cea care implică investiții directe. Nu împărtășim această opinie. În opinia noastră, Curtea a afirmat la acest punct 46 că interdicția prevăzută la articolul 73 B alineatul (1) din tratat se referă la restricțiile care nu intră sub incidența articolului 73 C alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 57 alineatul (1) CE], această ultimă dispoziție vizând restricțiile privind circulația capitalurilor care implică investiții directe și *care erau în vigoare la 31 decembrie 1993* (sublinierea noastră). Curtea nu a exclus, așadar, de la interdicția prevăzută la articolul 73 B alineatul (1) din tratat circulația capitalurilor care implică investiții directe, ci numai pe aceea care era în vigoare la 31 decembrie 1993. Din acest motiv, hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, trebuie înțeleasă, în opinia noastră, în sensul că principiul liberei circulații a capitalurilor, consacrat la articolul 73 B alineatul (1) din tratat, are efect direct în relațiile cu țările terțe și în ceea ce privește circulația capitalurilor în sensul acestei dispoziții.

49. În ceea ce privește articolul 60 CE, acesta are un caracter politic. El permite legiuitorului comunitar să adopte măsuri represive pe planul circulației capitalurilor atunci când Comunitatea, în cadrul unei acțiuni comune adoptate în temeiul dispozițiilor din tratat referitoare la politica externă și de securitate comună, a decis să reducă sau să întrerupă relațiile economice cu una sau mai multe țări terțe.

b) Derogările

50. Acestea sunt prevăzute la articolele 57 CE și 58 CE.

51. De asemenea, articolul 57 CE privește numai relațiile cu țările terțe și are ca obiect circulația capitalurilor, considerată ca fiind deosebit de sensibilă. Este vorba despre circulația capitalurilor care implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. Articolul 57 alineatul (1) CE prevede menținerea restricțiilor interne sau comunitare existente la 31 decembrie 1993 privind circulația capitalurilor.

52. Articolul 57 alineatul (2) CE acordă Consiliului posibilitatea de a lua noi măsuri în ceea ce privește circulația capitalurilor. În conformitate cu această dispoziție, Consiliul hotărăște cu majoritate calificată atunci când decide să extindă libertatea respectivei circulații a capitalurilor și cu unanimitate atunci când decide să o restrângă.

53. În ceea ce privește articolul 58 CE, acesta descrie competențele păstrate de statele membre, care le permit să restrângă circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind atât din celelalte state membre, cât și din țările terțe. Acesta prevede:

„(1) Articolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

a) de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite;

b) 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 sau al supravegherii prudențiale a instituțiilor financiare, de a stabili proceduri de declarare a circulației capitalurilor în scopul informării administrative sau statistice ori de a adopta măsuri justificate de motive de ordine publică sau siguranță publică.

(2) Prezentul capitol nu aduce atingere posibilității de a aplica restricții privind dreptul de stabilire care sunt compatibile cu prezentul tratat.

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (l) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56."

54. Rezultă din jurisprudență că, printre măsurile care pot fi considerate indispensabile pentru a combate încălcarea actelor cu putere de lege și a normelor administrative ale unui stat membru, figurează în special cele destinate să garanteze eficacitatea controalelor fiscale [16].

55. În plus, lista măsurilor justificative cuprinsă la articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE nu este limitativă. Curtea a admis că libertatea de circulație a capitalurilor, ca și celelalte libertăți de circulație, poate fi restrânsă pentru alte motive, considerate drept motive sau cerințe imperative de interes general [17]. În mai multe rânduri s-a decis că necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie de asemenea un motiv imperativ de interes general, care poate justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor [18].

56. Cu toate acestea, oricare ar fi motivul invocat, este important ca măsura în cauză să fie aptă să atingă obiectivul pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar în acest scop.

57. În sfârșit, în hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation [19], Curtea a arătat că nu se poate exclude ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe este justificată printr-un motiv

16 — Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia (C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și punctul 39).

17 — A se vedea în special hotărârea din 1 iunie 1999, Konle (C-302/97, Rec., p. I-3099, punctul 40).

18 — A se vedea în special hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 47 și jurisprudența citată), și hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 51 și jurisprudența citată).

19 — C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 171.

invocat 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.

B — *Dispozițiile aplicabile în ceea ce privește schimbul de informații în scopuri fiscale*

1. Schimbul de informații în scopuri fiscale între statele membre

58. Schimbul de informații între statele membre în scopuri fiscale este reglementat în principal în Directiva 77/799.

59. Această directivă a fost adoptată pentru a răspunde dublei constatări de mai jos. Pe de o parte, practicile de fraudă și evaziune fiscală care s-au extins de-a lungul frontierelor statelor membre determină pierderi bugetare, precum și încălcări ale principiului impozitării corecte și sunt susceptibile de a aduce atingere funcționării pieței comune. Pe de altă parte, ținând cont de natura internațională a problemei, reiese că nu sunt suficiente nici măsurile naționale, limitate la frontierele statelor membre, și nici colaborarea între administrații în temeiul acordurilor bilaterale [20].

20 — Primul și al treilea considerent ale Directivei 77/799.

60. Directiva 77/799 prevede că, în conformitate cu dispozițiile sale, autoritățile competente ale statelor membre comunică toate informațiile susceptibile să le permită să stabilească în mod corect impozitele pe venit și pe avere. În temeiul acestei directive și în conformitate cu jurisprudența, un stat membru poate solicita așadar autorității competente a altui stat membru să îi comunice toate informațiile pe care le consideră necesare pentru aprecierea sumei exacte a impozitului pe venit datorat de un contribuabil în aplicarea legislației naționale proprii [21].

61. Cu toate acestea, nu este vorba despre o obligație fără limite. Respectiva directivă nu impune, într-adevăr, statului membru solicitat obligația de a întreprinde cercetări sau de a furniza informații, dacă este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în interes propriu.

62. În același sens, Directiva 2003/48/CE a Consiliului [22] a stabilit un sistem de schimb automat de anumite informații referitoare la plățile de dobânzi.

21 — Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner (C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 49 și jurisprudența citată).

22 — Directiva din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64).

2. Schimbul de informații în scopuri fiscale între țările terțe și statele membre

63. În ceea ce privește schimbul de informații în scopuri fiscale între țările terțe și statele membre, măsuri echivalente celor prevăzute de Directiva 2003/48 în domeniul specific acoperit de această directivă au făcut obiectul unor acorduri între Comunitatea Europeană, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, Principatul Andorra, Principatul Liechtenstein, Principatul Monaco, precum și Republica San Marino, pe de altă parte [23].

64. În afară de aceste acorduri speciale, schimbul de informații în scopuri fiscale între țările terțe și statele membre continuă să fie reglementat de convenții bilaterale sau multilaterale. Astfel este cazul în special în ceea ce privește schimbul de informații între statele membre și țările SEE, mai precis Republica Islanda, Principatul Liechtenstein și Regatul Norvegiei. Aceste țări nu sunt obligate prin Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 [24] să transpună în dreptul lor intern actele de drept derivat referitoare la schimbul de informații în materie fiscală, cum ar fi Directiva 77/799.

65. Articolul 26 din modelul de convenție fiscală al OCDE furnizează norma cel mai general reținută pentru acest tip de convenție [25]. În versiunea sa aflată în vigoare la 29 aprilie 2000, acest text avea următorul cuprins:

„(1) Autoritățile competente ale statelor contractante schimbă informațiile necesare pentru aplicarea dispozițiilor prezentei convenții sau a acelora din legislația internă referitoare la impozitele de orice natură sau cu orice denumire percepute în beneficiul statelor contractante, al subdiviziunilor lor politice sau al colectivităților locale în măsura în care impozitarea pe care o prevăd nu este contrară convenției. […]

2. Dispozițiile alineatului (1) nu pot fi în niciun caz interpretate ca impunând unui stat contractant obligația:

(a) de a lua măsuri administrative care derogă de la legislația sa și de la practica sa administrativă sau de la aceea a celuilalt stat contractant;

23 — A se vedea, în ceea ce privește Confederația Elvețiană, Acordul dintre Comunitatea Europeană și Confederația Elvețiană privind măsuri echivalente celor prevăzute în Directiva 2003/48 (JO 2004, L 385, p. 30, Ediție specială 09/vol. 2, p. 160).

24 — JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul SEE”.

25 — Conform informațiilor disponibile pe site-ul internet al OCDE, peste 2 000 de convenții bilaterale sunt întemeiate pe modelul OCDE.

(b) de a furniza informații care nu ar putea fi obținute pe baza legislației sale sau în cadrul practicii sale administrative normale sau al practicii celuilalt stat contractant;

(c) de a furniza informații care ar dezvălui un secret comercial, industrial, profesional sau un procedeu comercial sau informații a căror comunicare ar fi contrară ordinii publice."

66. În lumina acestei prezentări vom examina dacă legea suedeză trebuie analizată ca o restricție privind circulația capitalurilor și, dacă este cazul, dacă această restricție poate fi justificată.

C — *Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor*

67. Primul aspect al întrebării la care trebuie să se răspundă privește problema dacă o legislație în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care să prevadă schimbul de informații constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

68. Skatteverket, precum și guvernul suedez, guvernul german, guvernul francez și guvernul olandez propun să se răspundă negativ la această întrebare. În opinia acestor guverne, articolul 56 alineatul (1) CE nu ar trebui să aibă aceeași aplicabilitate în relațiile cu țările terțe precum în cadrul intracomunitar. Acestea invocă mai multe argumente în sprijinul acestei poziții, care pot fi rezumate în modul următor.

69. Pe de o parte, liberalizarea circulației capitalurilor cu țările terțe nu ar urmări același obiectiv ca și liberalizarea circulației capitalurilor între statele membre. În cadrul relațiilor cu țările terțe nu ar fi vorba de realizarea pieței interne, ci de asigurarea credibilității monedei unice comunitare pe piețele financiare mondiale și de menținerea în statele membre a centrelor financiare de dimensiune mondială.

70. Pe de altă parte, liberalizarea circulației capitalurilor cu țările terțe și-ar avea sursa într-o acțiune unilaterală a Comunității, care nu este în mod necesar urmată de o contraprestație din partea acestor țări. A atribui articolului 56 alineatul (1) CE aceeași

aplicabilitate în ceea ce privește țările terțe precum în cadrul intracomunitar ar slăbi, așadar, poziția Comunității în negocierile sale cu aceste țări. O interpretare atât de largă s-ar afla de asemenea în contradicție cu acordurile de asociere în care dispozițiile referitoare la libera circulație a capitalurilor au o aplicabilitate mai puțin extinsă.

71. În sfârșit, interpretarea articolului 56 alineatul (1) CE în ceea ce privește relațiile cu țările terțe ar trebui să țină seama de faptul că acestea din urmă nu sunt destinatare ale obligațiilor impuse de dreptul comunitar, în special de Directiva 77/799. Ar trebui de asemenea să se ia în considerare faptul că domeniul de aplicare al libertății de circulație a capitalurilor se poate suprapune cu cel al libertății de stabilire. Ar fi, așadar, important să se evite ca interpretarea articolului 56 alineatul (1) CE în ceea ce privește relațiile cu țările terțe să permită operatorilor economici care nu îndeplinesc condițiile necesare pentru a se prevala de libertatea de stabilire într-un stat membru să eludeze aceste condiții.

72. Guvernul suedez, guvernul german, guvernul francez și guvernul olandez deduc din aceste argumente că noțiunea „circulația capitalurilor” menționată la articolul 56 alineatul (1) CE nu acoperă o distribuire de dividende de către o societate stabilită într-o țară terță și că legea suedeză nu constituie o restricție în sensul acestei dispoziții.

73. Nu suntem de acord cu această analiză. La fel ca și A și Comisia, apreciem că noțiunile „circulația capitalurilor” și „restricție” menționate la articolul 56 alineatul (1) CE trebuie să aibă aceeași aplicabilitate în ceea ce privește relațiile între statele membre și țările terțe precum în cadrul intracomunitar. Ne întemeiem poziția pe următoarele motive.

74. În primul rând, facem referire la cuprinsul articolului 56 alineatul (1) CE. Arătăm că această dispoziție stabilește, în aceiași termeni, principiul liberei circulații a capitalurilor între statele membre, pe de o parte, și între aceste state și țările terțe, pe de altă parte. Având în vedere geneza dispoziției menționate, cuprinsul acesteia are, în opinia noastră, un caracter determinant pentru interpretarea aplicabilității articolului 56 alineatul (1) CE în ceea ce privește circulația capitalurilor la nivel extracomunitar.

75. Într-adevăr, după cum am amintit, anterior Tratatului UE circulația capitalurilor între statele membre, pe de o parte, și între aceste state și țările terțe, pe de altă parte, era reglementată prin dispoziții distincte, având un conținut diferit. În plus, în Directiva 88/361, principiul liberei circulații a capitalurilor între statele membre era deja afirmat în termeni clari și necondiționali. Prin urmare, faptul că în Tratatul UE statele

membre au hotărât să consacre, în același articol și în aceiași termeni, acest principiu atât în interiorul Comunității, cât și în relațiile dintre statele membre și țările terțe demonstrează, în opinia noastră, voința acestora de a conferi acestei libertăți de circulație aceeași aplicabilitate la nivel intracomunitar și extracomunitar.

76. Argumentul formulat de guvernele care au intervenit în cadrul prezentei proceduri, conform căruia liberalizarea circulației capitalurilor în relațiile cu țările terțe nu ar urmări același obiectiv ca și această libertate de circulație în interiorul Uniunii, nu pare să infirme această analiză.

77. Tratatul nu precizează motivele pentru care domeniul de aplicare al respectivei libertăți a fost extins la țările terțe. Este în general admis că această extindere trebuie pusă în legătură cu dezvoltarea politicii monetare a Comunității. Totuși, dacă statele membre ar fi dorit ca această diferență de obiectiv să se traducă prin aplicabilitatea acestei liberalizări în ceea ce privește relațiile lor cu țările terțe, ar fi trebuit, în mod logic, să formuleze principiul liberei circulații a capitalurilor în Comunitate și la nivel extracomunitar în termeni diferiți, după cum era cazul în situația anterioară. Faptul că, în pofida respectivei diferențe de obiectiv, statele membre au ales să consacre această libertate de circulație în termeni identici și în același articol din tratat nu se poate explica, în opinia noastră, decât prin intenția de a i se conferi aceeași aplicabilitate în ambele cazuri.

78. În al doilea rând, găsim o confirmare a acestei teze în celelalte articole din capitolul consacrat libertății de circulație a capitalurilor.

79. Într-adevăr, constatăm că la articolele 57 CE, 59 CE și 60 CE legiuitorul comunitar a prevăzut expres clauzele de salvgardare, economice și politice, precum și derogările care se aplică în special acestei libertăți de circulație în relațiile cu țările terțe. Așadar, aceste dispoziții, precum și cele ale articolului 58 CE, sunt cele destinate să ia în considerare diferențele de obiectiv și de context juridic al liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țările terțe, iar nu articolul 56 alineatul (1) CE. Altfel formulat, tocmai din cauză că acest ultim articol are aceeași aplicabilitate în ceea ce privește relațiile dintre statele membre și țările terțe precum în cadrul intracomunitar, a fost necesar să se prevadă clauze de salvgardare, precum și derogări în ceea ce privește relațiile extracomunitare.

80. Referitor la dispozițiile articolului 57 alineatul (2) prima teză CE, conform cărora Consiliul poate, cu majoritate calificată, să ia măsuri în ceea ce privește anumite mișcări de capitaluri provenind din țările terțe sau destinate acestora, „[d]epunând eforturi pentru a realiza obiectivul liberei circulații

a capitalurilor între statele membre și țări terțe, în cea mai mare măsură posibilă și fără a aduce atingere celorlalte capitole ale prezentului tratat" [26], nu considerăm, spre deosebire de guvernul german, că acestea demonstrează că articolul 56 alineatul (1) CE ar avea o aplicabilitate mai redusă în cadrul dimensiunii sale extracomunitare.

81. Articolul 57 alineatul (2) prima teză CE trebuie pus în legătură cu alineatul (1) din același articol care permite menținerea restricțiilor existente la 31 decembrie 1993 în legislațiile statelor membre și în dreptul comunitar în ceea ce privește circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe în cazul în care implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

82. Această ultimă dispoziție permite astfel menținerea restricțiilor existente fără o limitare în timp. În opinia noastră, articolul 57 alineatul (2) prima teză CE trebuie, așadar, să fie înțeles în sensul că permite Comunității și statelor membre să încheie o convenție cu o țară terță cuprinzând dispoziții în materia liberei circulații a capitalurilor, ale cărei clauze sunt aplicate uniform în toate statele membre fără ca restricțiile menționate la articolul 57 alineatul (1) CE să le poată fi opuse. Articolul 57 alineatul (2) prima teză CE constituie astfel temeiul juridic care permite legiuitorului comunitar să înlăture aplicarea acestor restricții, naționale sau comunitare, în cadrul unui acord cu o țară terță [27].

83. În sfârșit, în ceea ce privește articolul 57 alineatul (2) a doua teză CE, acesta permite Consiliului să adopte măsuri care restrâng libera circulație a capitalurilor în privința uneia sau a mai multor țările terțe, ceea ce conferă Comunității un mijloc de presiune în cadrul negocierilor cu această țară sau aceste țări.

84. În al treilea rând, în opinia noastră această interpretare nu se opune obstacolelor invocate de Skatteverket, precum și de guvernul suedez, guvernul german, guvernul francez, și guvernul olandez.

26 — Articolul 57 alineatul (2) prima teză CE prevede:„Depunând eforturi pentru a realiza obiectivul liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țări terțe, în cea mai mare măsură posibilă și fără a aduce atingere celorlalte capitole ale prezentului tratat, hotărând cu majoritate calificată la propunerea Comisiei, 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."

27 — A se vedea în special Decizia 2000/658/CE a Consiliului din 28 septembrie 2000 privind încheierea Acordului de parteneriat economic, coordonare politică și cooperare dintre Comunitatea Europeană și statele sale membre, pe de o parte, și Statele Unite Mexicane, pe de altă parte (JO L 276, p. 44, Ediție specială, 11/vol. 21, p. 153).

85. Astfel, nu considerăm, pe de o parte, că aceasta ar fi de natură să slăbească poziția Comunității în cadrul negocierilor sale cu o țară terță, nici că ar fi contrară clauzelor unui acord de asociere referitoare la circulația capitalurilor între aceasta și țara terță parte la acest acord.

86. Într-adevăr, după cum am văzut, libertatea de circulație a capitalurilor între statele membre și țările terțe instituită prin articolul 56 CE face obiectul mai multor limitări la articolele 57 CE-60 CE. Este vorba în special de menținerea restricțiilor naționale sau comunitare existente la 31 decembrie 1993 pentru anumite mișcări de capital. Putem cita de asemenea obstacolele în calea libertății de circulație determinate de măsurile luate de statele membre pentru combaterea încălcării legilor proprii, în special în materie fiscală, menționate la articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE. Poate fi vorba, în cele din urmă, de măsuri naționale justificate de un motiv imperativ de interes general.

87. După cum vom vedea mai concret în a doua parte a analizei noastre și astfel cum reiese din hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, motivului de restricție referitor la necesitatea garantării eficacității controalelor fiscale trebuie să i se recunoască o aplicabilitate mai largă în ceea ce privește circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țările terțe decât într-un cadru intracomunitar, ținând seama în special de faptul că obligațiile impuse statelor membre prin actele comunitare de drept derivat în materia schimbului de informații nu sunt impuse acestor țări.

88. Cu privire la ansamblul acestor limite ale aplicabilității articolului 56 alineatul (1) CE, nu ni se pare diminuată puterea de negociere a Comunității cu țările terțe, pentru că acestea din urmă trebuie în plus să își asume angajamentele necesare pentru a obține eliminarea lor în cadrul convențiilor sau acordurilor de asociere încheiate cu aceasta.

89. De asemenea, nu considerăm, pe de altă parte, că interpretarea noastră privind articolul 56 alineatul (1) CE ar avea ca efect să permită unei persoane fizice sau juridice care nu îndeplinește condițiile necesare pentru a invoca dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire să eludeze aceste condiții.

90. Trebuie arătat mai întâi că nu există un astfel de risc în acțiunea principală. Într-adevăr, circulația capitalurilor avută în vedere este o distribuire, de către o societate-mamă stabilită într-o țară terță, de dividende sub formă de acțiuni la o filială stabilită la rândul său într-o țară terță unui acționar rezident într-un stat membru. O astfel de operațiune ar putea, așadar, dacă este cazul, să îi confere acestui acționar o participație la

filiala străină a societății care face distribuirea a cărei mărime i-ar permite să exercite o anumită influență asupra deciziilor acestei filiale. În schimb, aceasta nu ar putea permite unui acționar rezident într-o țară terță să dobândească controlul unei filiale stabilite într-un stat membru.

91. Apoi, Curtea, în jurisprudența sa recentă, a formulat precizări privind delimitarea domeniului de aplicare al libertății de stabilire și, respectiv, al liberei circulații a capitalurilor.

92. Din această jurisprudență rezultă că, atunci când legislația unui stat membru, datorită obiectului său, se referă la situații în care participarea acționarului îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să determine activitățile acesteia, cum pot fi o lege națională privind societățile străine controlate [28] sau o legislație care urmărește combaterea subcapitalizării [29], legislația în cauză trebuie analizată numai în raport cu articolele din tratat referitoare la libertatea de stabilire și exclusiv cu acestea [30].

93. Într-un astfel de exemplu, efectele restrictive pe care o astfel de legislație le-ar putea avea asupra libertății de circulație a capitalurilor apar drept o consecință inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică, așadar, o examinare a respectivei legislații din perspectiva articolelor 56 CE-60 CE. Altfel spus, dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor nu își găsesc aplicarea într-un astfel de caz și nu pot fi, prin urmare, invocate pentru a eluda imposibilitatea ca un resortisant al unei țări terțe stabilit în afara Uniunii Europene să invoce articolele din tratatul respectiv privind libertatea de stabilire.

94. Este adevărat în schimb că o legislație națională care supune încasarea de dividende unui impozit a cărui cotă depinde de originea, națională sau nu, a acestor dividende, indiferent de mărimea participației pe care acționarul o deține la societatea care face distribuirea, are vocația de a intra în sfera libertății de circulație a capitalurilor. Se poate arăta deci că un acționar resortisant al unei țări terțe și stabilit în afara Uniunii Europene, care deține o participație importantă la capitalul unei societăți rezidente într-un stat membru, poate invoca dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE pentru a contesta această legislație.

95. Într-adevăr, împrejurarea că mărimea participării sale la capitalul unei societăți stabilite într-un stat membru îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor

28 — A se vedea, în această privință, hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 31-33).

29 — A se vedea hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, nepublicată încă în Repertoriu, punctele 26-34), și ordonanța din 10 mai 2007, Lasertec (C-492/04, nepublicată încă în Repertoriu, punctele 18-26).

30 — A se vedea, pentru aplicarea aceluiași principiu în ceea ce privește delimitarea domeniilor de aplicare ale libertății de circulație a capitalurilor și liberei prestări a serviciilor, hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34, 48 și 49).

acesteia și să îi determine activitățile nu pare să constituie prin ea însăși un motiv suficient pentru a elimina aplicarea articolului 56 alineatul (1) CE, având în vedere cuprinsul articolului 57 alineatul (1) CE. După cum am văzut, această ultimă dispoziție permite statelor membre să mențină restricțiile privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țările terțe, existente la 31 decembrie 1993, atunci când aceste mișcări implică „stabilirea". Se poate deduce așadar din respectiva dispoziție că circulația capitalurilor în relațiile cu țările terțe este susceptibilă să implice stabilirea.

96. Totodată, chiar dacă un acționar resortisant al unei țări terțe și stabilit în afara Uniunii Europene, a cărui participare la capitalul unei societăți stabilite într-un stat membru are o astfel de mărime, poate invoca dispozițiile articolului 56 CE, în acest caz, riscul de deturnare a normelor din tratat referitoare la libertatea de stabilire poate fi de asemenea înlăturat în temeiul articolului 58 alineatul (2) CE. În opinia noastră, această dispoziție permite statelor membre să ia măsuri restrictive în ceea ce privește distribuirea de dividende unor astfel de acționari.

97. Având în vedere aceste considerații, apreciem că noțiunile „circulație a capitalurilor" și „restricții", menționate la articolul 56 alineatul (1) CE, trebuie să aibă aceeași interpretare atât în ceea ce privește relațiile dintre statele membre și țările terțe, cât și în relațiile intracomunitare.

98. Având în vedere această premisă, nu se dovedește ca fiind în mod serios contestabil, în primul rând, că distribuirea de dividende sub formă de acțiuni la o filială constituie circulație a capitalurilor în sensul acestei dispoziții.

99. Într-adevăr, în hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen [31], Curtea a apreciat că faptul că un resortisant al unui stat membru cu reședința pe teritoriul acestuia percepe dividende pentru acțiunile unei societăți nerezidente constituie circulație a capitalurilor în sensul articolului 1 din Directiva 88/361. Aceasta și-a întemeiat analiza pe motivul conform căruia o astfel de percepere presupune în mod necesar o participație la întreprinderi noi sau existente, menționată la titlul I punctul 2 din nomenclatura anexată la această directivă.

100. O astfel de analiză poate fi transpusă în cazul în care dividendele distribuite iau forma de acțiuni la o filială deoarece, după cum arată Comisia, o astfel de distribuire presupune ca beneficiarul să dețină acțiuni la societatea care face distribuirea. În plus, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în măsura în care articolul 56 CE a reluat în esență cuprinsul articolului 1 din Directiva 88/361, denumirea „circulația capitalurilor" care îi

31 — C-35/98, Rec., p. I-4071.

este anexată păstrează valoarea explicativă care îi aparținea pentru a defini noțiunea „mișcare de capital” [32].

101. În al doilea rând, nu există nicio îndoială că legea suedeză constituie o restricție privind circulația capitalurilor. Într-adevăr, această lege, prin faptul că privează de acordarea scutirii dividendele distribuite de societăți cu sediul în țări care nu sunt membre ale SEE și care nu au încheiat cu Regatul Suediei o convenție care să prevadă schimbul de informații, descurajează contribuabilii din acest stat membru să își investească capitalurile în societăți stabilite în aceste țări terțe.

102. De asemenea, legea respectivă constituie un obstacol în calea colectării de capitaluri în Suedia de către astfel de societăți. Sub aspectul menționat, aceasta apare de asemenea drept o restricție, deoarece respectivele societăți au dreptul să invoce prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, după cum rezultă din jurisprudență [33].

103. O legislație în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații constituie, așadar, o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

104. Trebuie analizat acum dacă o astfel de restricție poate fi justificată.

D — *Cu privire la justificarea acestei restricții*

105. Skatteverket și guvernul suedez, precum și alte guverne, arată că restricția în cauză este justificată de necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale. Guvernul italian susține că, în opinia sa, această restricție este justificată prin articolul 57 alineatul (1) CE.

106. Vom începe prin a examina dacă respectiva restricție se încadrează în măsurile existente menționate la articolul 57 alineatul (1) CE, deoarece, în caz afirmativ, nu ar mai fi necesar să se analizeze dacă este justificată în temeiul articolului 58 CE.

32 — Hotărârea Fidium Finanz, citată anterior (punctul 41 și jurisprudența citată).

33 — Hotărârile citate anterior Fidium Finanz (punctul 25) și Holböck (punctul 30).

1. Cu privire la aplicarea articolului 57 alineatul (1) CE

107. Articolul 57 alineatul (1) CE permite statelor membre să mențină restricții ale circulației capitalurilor care implică investiții directe și care erau în vigoare la 31 decembrie 1993. Spre deosebire de guvernul italian, nu considerăm că această dispoziție se poate aplica legii suedeze.

108. Desigur, rezultă din informațiile furnizate de instanța de trimitere că legislația națională care prevede scutirea dividendelor era în vigoare la 31 decembrie 1993 și că se aplica numai dividendelor plătite de societăți suedeze, astfel încât societățile stabilite în țările terțe nu puteau beneficia de această scutire. S-ar putea susține așadar că, în această situație, legislația națională excludea deja de la acordarea scutirii dividendele unor societăți stabilite în țările terțe care nu au încheiat cu Regatul Suediei o convenție care să prevadă schimbul de informații.

109. Totodată, instanța de trimitere precizează de asemenea că această legislație a fost abrogată în 1994 și apoi reintrodusă din 1995. Ținând seama de această abrogare, nu considerăm că legea suedeză poate fi asimilată cu „restricțiile aflate în vigoare la 31 decembrie 1993", menționate la articolul 57 alineatul (1) CE, și aceasta indiferent de problema dacă circulația capitalurilor respectivă implică o investiție directă, în sensul aceleiași dispoziții.

110. Într-adevăr, dispoziția respectivă trebuie interpretată prin prisma sistemului în care se integrează. Articolul 57 alineatul (1) CE constituie o derogare de la principiul enunțat la articolul 56 alineatul (1) CE. Acesta trebuie așadar să facă obiectul unei interpretări stricte. În plus, rezultă din prevederile articolului 57 alineatul (2) a doua teză CE că orice nouă restricție nu poate fi adoptată decât de Consiliu, hotărând în unanimitate.

111. Prin urmare, noțiunea „restricții aflate în vigoare la 31 decembrie 1993" presupune, în opinia noastră, că restricția în cauză se integrează într-un cadru juridic care a făcut parte din ordinea juridică națională în mod neîntrerupt începând cu 31 decembrie 1993. Articolul 57 alineatul (1) CE permite statelor membre să mențină restricțiile menționate în acest text pe termen nelimitat, dar nu le permite să reintroducă restricții care au fost abrogate.

112. Într-adevăr, prin abrogarea acestei restricții, statul membru respectiv a apreciat că nu mai era necesară în relațiile sale cu țările terțe. A admite că acesta poate să

reintroducă o astfel de restricție în orice moment ar contrazice principiul consacrat la articolul 56 CE, precum și articolul 57 alineatul (2) CE și articolele 58 CE-60 CE, în temeiul cărora adoptarea de măsuri de salvgardare, economice sau politice, este supusă unor condiții foarte stricte, iar orice măsură nouă mai puțin favorabilă decât cele în vigoare în dreptul comunitar în ceea ce privește libertatea de circulație a capitalurilor în relațiile cu țările terțe nu poate fi adoptată de Consiliu decât în unanimitate.

113. Această analiză ni se pare conformă cu jurisprudența. În hotărârea Konle, citată anterior, Curtea a interpretat noțiunea „legislație aflată în vigoare" menționată la articolul 70 din actul privind condițiile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor fondatoare ale Uniunii Europene [34], care permitea Republicii Austria să mențină temporar legislația sa în vigoare referitoare la reședințele secundare. Aceasta a aplicat respectiva interpretare în cadrul legislațiilor privind impozitarea dividendelor în hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation [35] și Holböck [36].

114. Rezultă din această jurisprudență că orice măsură națională adoptată ulterior datei de 31 decembrie 1993 nu este, numai pentru acest motiv, automat exclusă de la regimul derogatoriu instituit prin articolul 57 alineatul (1) CE. Curtea a admis că acest articol se referă de asemenea la dispozițiile care sunt, în esență, identice cu legislația anterioară sau care se limitează la reducerea sau eliminarea unui obstacol din calea exercitării drepturilor și libertăților comunitare cuprinse în această legislație.

115. Totodată, nu rezultă nici din motivarea acestor hotărâri, nici din contextul în care au fost pronunțate, că noțiunea „restricții aflate în vigoare" este de asemenea aplicabilă atunci când legislația care era în vigoare la data pertinentă a fost abrogată și apoi reintrodusă în ordinea juridică națională după o anumită perioadă. În cauzele în care au fost pronunțate hotărârile citate anterior Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation și Holböck, legislația incriminată constituia o modificare a legislației aflate în vigoare la data pertinentă. Nu a existat o perioadă, precum în acțiunea principală, în cursul căreia restricția inițială fusese eliminată din ordinea juridică națională, în timp ce legislația incriminată nu intrase încă în vigoare.

116. Nici în hotărârile Curții care interpretează noțiunea „legislație aflată în vigoare" într-un context juridic care nu aparține fiscalității directe nu am identificat vreun exemplu care să ne contrazică analiza.

34 — JO 1994, C 241, p. 21, și JO 1995, L 1, p. 1.
35 — Punctele 189-195.
36 — Punctele 40-43.

117. Apreciem, aşadar, că restricţia din acţiunea principală nu poate fi justificată de articolul 57 alineatul (1) CE.

2. Cu privire la justificarea întemeiată pe articolul 58 CE

118. Skatteverket, precum şi guvernul suedez, susţinute de guvernul danez, guvernul spaniol, guvernul francez, guvernul olandez şi guvernul Regatului Unit, susţin că restricţia respectivă este justificată de imposibilitatea pentru autorităţile fiscale suedeze de a controla împreună cu o ţară terţă precum Confederaţia Elveţiană respectarea condiţiilor cărora îi este supusă acordarea scutirii.

119. În opinia guvernului suedez, este vorba despre prima, a treia, a patra şi ultima dintre condiţiile din legea suedeză, conform cărora, reamintim, distribuirea trebuie să se efectueze proporţional cu numărul de acţiuni deţinute la societatea-mamă, toate părţile sociale ale societăţii-mamă în cadrul filialei trebuie distribuite, după distribuire părţile sociale ale filialei nu trebuie să fie deţinute de o societate aparţinând aceluiaşi grup ca şi societatea-mamă, iar activitatea principală a filialei trebuie să aibă caracter industrial sau comercial sau să constea, direct sau indirect, în deţinerea de părţi sociale la societăţi având o astfel de activitate. În opinia guvernului suedez, informaţiile necesare controlului acestor condiţii, atunci când societatea-mamă care face distribuirea este stabilită în străinătate, nu pot fi obţinute decât de autorităţile din ţara în care este stabilită.

120. Aceste intervenient susţin că autorităţile fiscale naţionale trebuie să poată controla elementele de probă furnizate de contribuabil. În lipsa unei dispoziţii care prevede schimbul de informaţii între autorităţile naţionale competente, ar exista un risc de încălcare a legii fiscale. Excluderea acordării scutirii, atunci când societatea care face distribuirea este stabilită într-o ţară terţă care nu a dorit să încheie o convenţie care să prevadă schimbul de informaţii, nu ar fi, aşadar, disproporţionată.

121. A contestă această analiză şi susţine că restricţia din acţiunea principală nu este proporţională în raport cu obiectivul de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale, din moment ce este în măsură să aducă ea însăşi proba că sunt îndeplinite condiţiile cerute de legea suedeză.

122. A face referire, în această privinţă, la poziţia adoptată de Curte în hotărârea din

8 iulie 1999, Baxter și alții [37], și în hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner [38], conform căreia un stat membru nu poate refuza unui contribuabil acordarea unui avantaj fiscal pe motiv că acest stat ar trebui să aibă ulterior posibilitatea de a controla informațiile furnizate de acesta în ceea ce privește operațiuni derulate în străinătate.

123. Comisia formulează de asemenea îndoieli în ceea ce privește respectarea principiului proporționalității de către restricția din acțiunea principală. Aceasta apreciază că dovada diferitelor condiții cerute de legea suedeză ar putea fi făcută de către contribuabil și că este de competența instanței naționale să verifice dacă este sau nu este necesar controlul de către administrația fiscală competentă.

124. La fel ca și Skatteverket și guvernele interveniente, apreciem că restricția respectivă poate fi justificată prin necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale. Ne întemeiem această poziție pe următoarele motive.

125. Se știe că necesitatea de garantare a eficacității controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind circulația capitalurilor. Acest motiv poate, de asemenea, să se afle în legătură cu articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE, care privește măsurile luate de statele membre pentru a combate încălcarea actelor cu putere de lege ale acestora. Totodată, pentru ca restricția să poată fi justificată, este important, conform jurisprudenței, ca măsura națională în cauză să fie aptă de a atinge obiectivul pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar în acest scop, în conformitate cu principiul proporționalității [39].

126. Această jurisprudență, referitoare la aplicabilitatea articolului 58 CE în cadrul circulației capitalurilor intracomunitare, poate fi aplicată atunci când este incidentă aprecierea compatibilității cu acest articol a restricțiilor privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, deoarece articolul menționat, la fel ca și articolul 56 CE, nu face nicio distincție între cele două categorii de mișcări de capital.

127. În prezenta cauză, nu se dovedește a fi contestabil faptul că excluderea de la acordarea scutirii de impozit pe venit a dividendelor distribuite de societăți stabilite în țările terțe care nu au încheiat cu Regatul Suediei o convenție care să prevadă schimbul de informații în scopul controlului fiscal este aptă să atingă obiectivul urmărit, adică acela

37 — C-254/97, Rec., p. I-4809.

38 — C-136/00, Rec., p. I-8147.

39 — A se vedea în special hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior (punctul 32).

de a garanta că această scutire este acordată numai distribuirilor care îndeplinesc condițiile prevăzute de legea suedeză.

128. Problema care se află în centrul cauzei de față se referă deci la a se stabili dacă limitarea din acțiunea principală este proporțională cu acest obiectiv.

129. Mai precis, această problemă se pune întrucât excluderea de la acordarea scutirii a profitului distribuit de o societate stabilită într-o țară terță care nu a încheiat cu Regatul Suediei o convenție care să prevadă schimbul de informații împiedică în mod absolut contribuabilii care primesc dividende de la aceste societăți să probeze că sunt îndeplinite condițiile cerute de legea suedeză. Așadar, este vorba de a ști dacă o astfel de excludere, întemeiată pe premisa conform căreia elementele de probă furnizate de contribuabil nu pot fi verificate la autoritățile competente din țara în care s-au stabilit, poate fi considerată drept o măsură proporțională.

130. Considerăm, pentru motivele care urmează, că această premisă se verifică în prezenta cauză. Rezultă, în această privință, din documentele și din explicațiile furnizate de guvernul suedez, că numai informațiile care pot fi obținute de la autoritățile elvețiene în temeiul acordurilor încheiate cu Confederația Elvețiană sunt cele necesare pentru o bună aplicare a convenției. Totodată, în măsura în care Skatterättsnämnden a apreciat, dimpotrivă, că aranjamentul încheiat cu Confederația Elvețiană poate permite obținerea informațiilor necesare pentru verificarea condițiilor prevăzute de legea suedeză, acest aspect va fi verificat de instanța națională.

131. Presupunând așadar că este întemeiată premisa conform căreia elementele de probă furnizate de contribuabil nu pot fi verificate la autoritățile elvețiene competente, apreciem că excluderea din acțiunea principală trebuie considerată proporțională pentru următoarele două motive.

132. În primul rând, trebuie constatat că imposibilitatea statului membru de a obține din partea autorităților competente din țara de stabilire informațiile necesare pentru controlul elementelor furnizate de contribuabil atunci când numai aceste autorități sunt în măsură să strângă respectivele informații reduce în mod semnificativ posibilitatea ca acest stat membru să exercite un control real. Acesta nu poate, într-o astfel de situație, decât să se întemeieze pe dovezile furnizate de contribuabili și, după caz, de terți.

133. În plus, în măsura în care acest contribuabil are cunoștință că aceste elemente nu pot face obiectul unei verificări la autoritățile din țara în care este stabilită societatea care face distribuirea, statul membru respectiv se confruntă cu un risc crescut de încălcare a legislației acestuia.

134. În aceste condiții, nu ni se pare excesiv ca acest stat membru să excludă de la acordarea avantajului fiscal respectiv situațiile în care nu este în măsură să procedeze la un control real și efectiv al respectării condițiilor cerute de legea sa națională pentru acest avantaj.

135. Nu credem că jurisprudența invocată de A, în special hotărârile citate anterior Baxter și alții și Danner, se opune acestei analize.

136. În conformitate cu această jurisprudență, în cadrul comunitar, imposibilitatea unui stat membru sau dificultățile acestuia de a obține de la un alt stat membru informațiile necesare pentru verificarea condițiilor prevăzute de legislația sa națională nu justifică împiedicarea absolută a contribuabilului de a demonstra el însuși că aceste condiții sunt îndeplinite.

137. O astfel de imposibilitate sau astfel de dificultăți pot fi întâlnite în cadrul intracomunitar. Într-adevăr, s-a observat că dacă, în temeiul Directivei 77/799, un stat membru poate solicita autorității competente a unui alt stat membru să îi comunice toate informațiile pe care le consideră necesare pentru aprecierea sumei exacte a impozitului pe venit datorat de un contribuabil în aplicarea legislației sale naționale, această posibilitate nu este nelimitată. În temeiul articolului 8 alineatul (1) din această directivă, statul membru solicitat nu are obligația de a întreprinde cercetări sau de a furniza informații dacă este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în interes propriu.

138. În această situație, în conformitate cu o jurisprudență consacrată, statele membre nu sunt autorizate să excludă *a priori* acordarea unui avantaj fiscal precum cel din acțiunea principală. Curtea amintește că autoritățile fiscale naționale pot solicita contribuabilului dovezile pe care le consideră necesare și, după caz, pot refuza acordarea acestui avantaj, dacă nu sunt furnizate aceste dovezi [40].

139. Prin urmare, dacă, în cadrul intracomunitar, excluderea *a priori* a unui astfel

40 — A se vedea, pentru o aplicare recentă, hotărârea Comisia/Danemarca, citată anterior (punctul 54).

de avantaj fiscal în cazul imposibilității de a controla condițiile naționale în alt stat este considerată disproporționată, în opinia noastră, aceasta se datorează faptului că această situație intră în cadrul excepției prevăzute la articolul 8 din Directiva 77/799. Atunci când această excepție își găsește aplicarea, obstacolul în calea exercitării libertăților de circulație pe care l-ar constitui excluderea *a priori* a avantajului fiscal respectiv apare ca fiind disproporționat, deoarece lipsa asistenței din partea statului membru pe teritoriul căruia sunt efectuate operațiunile provine din limitele admise pentru obligația de asistență reciprocă prevăzută de Directiva 77/799.

140. Această jurisprudență este, așadar, legată de existența unei obligații de asistență reciprocă prevăzută de această directivă și de faptul că această obligație nu este nelimitată. Prin urmare, ea nu poate fi transpusă, în opinia noastră, în cadrul circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind dintr-o țară terță atunci când această țară, care se află prin definiție în afara domeniului de aplicare al Directivei 77/799, nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă.

141. Se poate aprecia de asemenea că jurisprudența invocată de A este întemeiată și pe faptul că, datorită altor norme de drept comunitar aplicabile, contribuabilul este în măsură să furnizeze elementele de probă susceptibile de a constitui o bază de încredere și pertinentă pentru control.

142. Astfel, în hotărârea Baxter și alții, citată anterior, la care face referire A, Curtea s-a confruntat cu legea franceză, care a rezervat posibilitatea de deducere din baza de impozitare a contribuției datorate în mod excepțional de întreprinderile farmaceutice a cheltuielilor de cercetare efectuate în Franța. Această limitare a deductibilității cheltuielilor de cercetare nu permitea astfel întreprinderilor comunitare cu un sediu secundar în Franța să deducă cheltuielile de cercetare efectuate în alte state membre. Aceasta a fost analizată de Curte ca o restricție privind libertatea de stabilire. Guvernul francez susținea că respectiva limitare era indispensabilă pentru ca autoritățile sale fiscale să fie în măsură să verifice existența și natura cheltuielilor efectuate.

143. Curtea a apreciat că acest motiv nu putea fi reținut și că nu se putea exclude *a priori* posibilitatea ca un contribuabil să fie în măsură să furnizeze documente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale franceze să verifice existența și natura cheltuielilor de cercetare efectuate în alte state membre. Având în vedere posibilitatea susținută de Comisie, trebuie să se aprecieze că s-a luat în considerare de către Curte faptul că un contribuabil putea prezenta date care rezultă din contabilitatea societăților-mamă stabilite în alte state membre și că aceste date puteau constitui o bază de încredere pentru

control, deoarece trebuiau să fie conforme cu A patra directivă 78/660/CEE a Consiliului [41] și cu A șaptea directivă 83/349/CEE a Consiliului [42].

144. Pentru a rezuma, atunci când există o obligație de asistență reciprocă și, într-o anumită măsură, întrucât elementele de probă prezentate de contribuabil sunt prevăzute în ordinea juridică comunitară, imposibilitatea verificării acestor elemente în alt stat membru nu este considerată un motiv suficient pentru a împiedica în mod absolut pe acest contribuabil să demonstreze că îndeplinește condițiile cerute de legea națională pentru acordarea avantajului fiscal în cauză.

145. Această jurisprudență nu poate fi transpusă în cadrul circulației capitalurilor în relațiile cu țările terțe care nu au semnat niciun angajament de asistență reciprocă și care nu sunt supuse dreptului comunitar [43].

146. Al doilea motiv pe care se întemeiază poziția noastră se referă la necesitatea de a determina țările terțe să încheie convenții care să prevadă schimbul de informații cu Comunitatea sau, cel puțin, cu statele membre.

147. Într-adevăr, constatăm că legiuitorul comunitar a apreciat că este necesară adoptarea Directivei 77/799 pentru a lupta împotriva practicilor de fraudă și de evaziune fiscală, întrucât aceste practici pot afecta funcționarea pieței comune. Libertățile de

41 — Directiva din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21).

42 — Directiva din 13 iunie 1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (JO L 193, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 58).

43 — În plus, nu credem că legea suedeză ar trebui considerată disproporționată în situația unui contribuabil precum A, având în vedere faptul că scutirea din acțiunea principală nu este exclusă în cazul în care societatea care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE care nu este membră a Uniunii Europene și care, prin urmare, nu este obligată să transpună în dreptul său național Directiva 77/799. Într-adevăr, Confederația Elvețiană, care nu a ratificat Acordul SEE, nu pare a fi într-o situație comparabilă cu aceea a Republicii Islanda, a Principatului Liechtenstein și a Regatului Norvegiei. În ceea ce privește Republica Islanda și Regatul Norvegiei, acestea au încheiat o convenție multilaterală privind asistența administrativă cu Regatul Suediei, care cuprinde dispoziții referitoare la schimbul de informații și alte norme referitoare la asistența administrativă în materie fiscală. În ceea ce privește Principatul Liechtenstein, din câte știm, acesta nu a încheiat o convenție de acest tip cu Regatul Suediei. Acesta din urmă ar fi avut așadar dreptul, în opinia noastră, să excludă de la acordarea scutirii în cauză în acțiunea principală dividendele distribuite de societățile stabilite în Liechtenstein. Totodată, în ceea ce privește dividendele distribuite de o societate stabilită în Elveția, împrejurarea că aceste dividende nu sunt excluse de la scutirea respectivă nu ar putea demonstra că legea suedeză este disproporționată. În plus, situația unei societăți stabilite în Elveția nu este comparabilă cu cea a unei societăți stabilite în Liechtenstein, în măsura în care acest stat, spre deosebire de Confederația Elvețiană, este obligat prin Acordul SEE să transpună în dreptul său național actele adoptate în aplicarea libertăților de circulație, mai ales directivele de armonizare a dreptului societăților și, în special, directivele referitoare la contabilitatea societăților (a se vedea anexa XXII la Acordul SEE).

circulație, la nivel comunitar, sunt așadar însoțite de un sistem de asistență reciprocă între autoritățile competente ale statelor membre, destinat să garanteze determinarea corectă a impozitelor pe venit și pe avere.

148. Această preocupare este împărtășită, de asemenea, de statele contractante ale OCDE, care, la articolul 26 din modelul de convenție fiscală pe venit și pe avere, au prevăzut de asemenea o obligație de schimb de informații care par pertinente, pentru a se asigura respectarea legilor fiscale naționale.

149. În sfârșit, se dovedește că, în pofida acestor dispoziții, frauda fiscală se agravează și lupta împotriva unei astfel de practici necesită sau a necesitat întărirea mijloacelor de acțiune la nivel comunitar [44] și internațional [45].

150. În măsura în care Curtea ar aprecia că excluderea de la acordarea unui avantaj fiscal în cadrul circulației capitalurilor în relațiile cu o țară terță care nu a încheiat o convenție care să prevadă schimbul de informații cu statul membru avut în vedere este o măsură disproporționată, Comunitatea și statele membre ar pierde cu certitudine mijlocul de presiune care poate determina țările terțe să semneze astfel de angajamente. Aceasta ar face mai dificilă lupta împotriva fraudei fiscale și ar crea o situație de dezechilibru în detrimentul Comunității.

151. Apreciem, în ceea ce ne privește, că acest mijloc de presiune este necesar în lupta împotriva fraudei și evaziunii fiscale și că articolul 56 CE, în măsura în care privește circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țările terțe, trebuie înțeles drept o liberalizare sub condiție. Un stat membru are așadar dreptul, în opinia noastră, să subordoneze această liberalizare condiției ca aceste țări să se angajeze în realizarea, împreună cu autoritățile sale naționale, a unei cooperări administrative și a unei asistențe reciproce la un nivel echivalent celui impus în cadrul intracomunitar în temeiul Directivei 77/799.

152. Această cerință ni se pare în egală măsură acceptabilă în considerarea faptului că această directivă, în temeiul limitei prevăzute la articolul 8, impune statelor membre respectarea în oarecare măsură a unui „principiu de echivalență”, în sensul că, pentru garantarea stabilirii corecte a impozitului datorat statului solicitant, acestea trebuie să

44 — A se vedea în această privință Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European privind necesitatea dezvoltării unei strategii coordonate pentru îmbunătățirea luptei împotriva fraudei fiscale [COM(2006) 254 final].

45 — A se vedea modificările aduse articolului 26 din modelul de convenție fiscală OCDE, aprobate de Comitetul pentru probleme fiscale al OCDE la 1 iunie 2004.

efectueze în folosul statului solicitant aceleași cercetări ca și cele pe care ar avea dreptul să le facă pentru aplicarea propriei legislații și să nu îndeplinească îndatoriri pe care actele cu putere de lege sau practicile lor administrative nu le autorizează să le efectueze [46].

153. Având în vedere aceste considerații, apreciem că o legislație în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială, care este supusă mai multor condiții, nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații poate fi justificată prin necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale.

154. Această concluzie trebuie totuși să fie supusă unei condiții. O astfel de justificare nu poate fi primită decât dacă statul membru respectiv nu este în măsură să controleze el însuși respectarea condițiilor pe care legea sa națională le impune pentru acordarea avantajului fiscal în cauză. Este evident că, dacă autoritățile fiscale naționale sunt în măsură să procedeze la un astfel de control prin mijloace proprii, lipsa unei convenții care să prevadă schimbul de informații cu țările terțe avut în vedere nu împiedică statul membru să procedeze la un control real și eficient al respectării propriei legislații.

155. În prezenta cauză, Skatteverket, precum și guvernul suedez au susținut că autoritățile fiscale naționale nu erau în măsură să verifice respectarea primei, a celei de a treia, a celei de a patra și a ultimei condiții din legea suedeză. Apreciem că această problemă ține de aprecierea situației de fapt, care este de competența instanței naționale. Restricția în cauză nu poate fi așadar declarată conformă cu articolele 56 CE și 58 CE decât dacă instanța națională constată că aceste condiții nu pot fi verificate de autoritățile fiscale suedeze prin mijloace proprii și necesită informații pe care numai autoritățile competente din țara în care este stabilită societatea care face distribuirea sunt în măsură să le obțină.

156. Având în vedere aceste considerații, propunem să se răspundă la întrebarea preliminară că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că o legislație, în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații, constituie o

46 — Această limită a fost confirmată clar prin Directiva 2004/56/CE a Consiliului din 21 aprilie 2004 de modificare a Directivei 77/799 (JO L 127, p. 70, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 125).

restricție privind circulația capitalurilor. O asemenea restricție este justificată prin necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale în cazul în care scutirea este supusă unor condiții care nu pot fi verificate de autoritățile fiscale naționale prin mijloace proprii și care necesită informații pe care numai autoritățile competente din țara în care este stabilită societatea care face distribuirea sunt în măsură să le obțină.

IV – Concluzie

157. Având în vedere considerațiile de mai sus, la întrebarea preliminară formulată de Regeringsrätten propunem Curții să răspundă în modul următor:

„Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că o legislație, în temeiul căreia scutirea de impozitul pe venit a dividendelor distribuite sub formă de acțiuni la o filială nu poate fi acordată decât dacă societatea-mamă care face distribuirea este stabilită într-o țară din SEE sau într-un stat cu care statul membru a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o dispoziție care prevede schimbul de informații, constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

O asemenea restricție este justificată prin necesitatea de a se garanta eficacitatea controalelor fiscale în cazul în care scutirea este supusă unor condiții care nu pot fi verificate de autoritățile fiscale naționale prin mijloace proprii și care necesită informații pe care numai autoritățile competente din țara în care este stabilită societatea care face distribuirea sunt în măsură să le obțină."