CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIILO JÄÄSKINEN apresentadas em 29 de Abril de 2010[1]

I – Introdução

1. O reenvio prejudicial objecto do presente processo foi apresentado pela Cour de cassation (França). No essencial, versa sobre a interpretação do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (a seguir «Acordo EEE») [2], no âmbito da aplicação da legislação fiscal de um Estado-Membro a uma sociedade sedeada no Principado do Liechenstein, parte no acordo EEE mas não membro da União Europeia (a seguir «país da EEE»). A questão suscitou um interesse manifesto entre os Estados-Membros, tendo nove deles apresentado observações escritas.

2. Este processo vai permitir que o Tribunal de Justiça complete a jurisprudência resultante dos acórdãos ELISA [3] e A [4] respeitante às justificações relativas à livre circulação de capitais no contexto da fiscalidade directa, e forneça algumas precisões quanto ao regime aplicável às situações que envolvam países do EEE.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União Europeia*

3. O artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe, no âmbito das disposições do capítulo 4, todas as restrições aos movimentos de capitais e de pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros [5].

4. O artigo 57.º, n.º 1, dispõe:

«1. O disposto no artigo 56.º não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer

1 — Língua original: francês.

2 — JO 1994, L 1, p. 3.

3 — Acórdão de 11 de Outubro de 2007 (C-451/05, Colect., p. I-8251).

4 — Acórdão de 18 de Dezembro de 2007 (C-101/05, Colect., p. I-11531).

5 — Uma vez que o pedido de decisão prejudicial é de 10 de Fevereiro de 2009, as disposições do Tratado CE serão referidas segundo a numeração aplicável antes da entrada em vigor do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou comunitária adoptada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais».

5. O artigo 58.º CE prevê:

«1. O disposto no artigo 56.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. [...]

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 56.º».

6. O artigo 4.º do Acordo sobre o EEE dispõe:

«No âmbito de aplicação do presente Acordo, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade».

7. O texto do capítulo IV do Acordo EEE, sobre a livre circulação dos capitais, reflecte o disposto no Tratado CEE e na Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] [6], na redacção em vigor antes das modificações introduzidas pelo

6 — JO L 178, p. 5.

Tratado sobre a União Europeia. O artigo 40.º do Acordo EEE prevê:

«No âmbito do disposto no presente Acordo, são proibidas quaisquer restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados-Membros das Comunidades Europeias ou nos Estados da EFTA, e quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento. As disposições necessárias à aplicação do presente artigo constam do Anexo XII».

8. O referido Anexo XII do Acordo EEE declara a Directiva 88/361/CEE aplicável ao Espaço Económico Europeu. O anexo I desta directiva, que estabelece uma nomenclatura dos movimentos de capitais que conserva o mesmo valor indicativo que tinha antes para efeitos da definição do conceito de movimentos de capitais [7], precisa que este conceito abrange as operações pelas quais não residentes efectuam investimentos imobiliários no território de um Estado-Membro.

9. A Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e do impostos sobre o valor acrescentado [8], pode ser invocada por um Estado-Membro a fim de obter das autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações necessárias para lhe permitir determinar correctamente o montante dos impostos abrangidos pela referida directiva.

B – *Direito nacional*

10. Os artigos 990.º D e seguintes do código geral dos impostos francês (code général des impôts, a seguir «CGI») fazem parte das medidas adoptadas pelo legislador francês com o objectivo de combater certas formas de evasão fiscal.

11. O artigo 990.º D do CGI tem a seguinte redacção [9]:

«As pessoas colectivas que, directamente ou por pessoa interposta, sejam proprietárias de um ou mais imóveis situados em França ou sejam titulares de direitos reais sobre esses bens estão sujeitas a um imposto anual de 3% sobre o valor venal desses imóveis ou direitos.

7 — V. acórdão de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer (C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21).

8 — JO L 336, p. 15, alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1).

9 — Na versão resultante da Lei n.º 92-1376, de 30 de Dezembro de 1992, relativa à lei das finanças para 1993 (JORF n.º 304, de 31 de Dezembro de 1992, p. 18058).

Presume-se que possuem bens ou direitos imobiliários em França por pessoa interposta todas as pessoas colectivas que detenham uma participação, independentemente da sua forma e do montante, numa pessoa colectiva que seja proprietária desses bens ou detentora de uma participação numa terceira pessoa colectiva, quer seja ela própria proprietária de bens ou direitos quer seja um intermediário na cadeia das participações. Esta disposição aplica-se independentemente do número de pessoas colectivas intermediárias».

12. Nos termos do artigo 990.º E do CGI [10], o imposto previsto no artigo 990.º D não é aplicável:

«1. […]

2. Às pessoas colectivas que, tendo a sua sede num país ou território que tenha celebrado com a França uma convenção de assistência administrativa para lutar combater a fraude e a evasão fiscais, declarem todos os anos, até 15 de Maio, o mais tardar, no local previsto pelo despacho referido no artigo 990.º F, a localização, a descrição e o valor dos imóveis de que sejam proprietárias em 1 de Janeiro, a identidade e o endereço dos seus associados naquela data e o número de acções detidas por cada um;

3. Às pessoas colectivas que tenham a sede da sua direcção efectiva em França ou a outras pessoas colectivas que, por força de um tratado, não devam ser sujeitas a uma tributação mais onerosa, quando comuniquem, todos os anos, ou assumam e respeitem a obrigação de comunicar à Administração Fiscal, a pedido desta, a localização e a descrição dos imóveis de que sejam proprietárias a 1 de Janeiro, a identidade e o endereço dos seus accionistas, associados ou outros membros, o número de acções ou outros direitos detidos por cada um e a prova do seu domicílio fiscal. A obrigação é assumida na data da aquisição, pela pessoa colectiva, do bem ou do direito imobiliário ou da participação referidos no artigo 990.º D ou, para os bens, direitos ou participações já detidos em 1 de Janeiro de 1993, o mais tardar em 15 de Maio de 1993;

4. Às sociedades cuja acções tenham cotação oficial ou a cotação do segundo mercado de uma bolsa francesa ou de uma bolsa estrangeira regulada por normas análogas;

[…]»

10 — Na versão resultante da Lei n.º 92-1376, de 30 de Dezembro de 1992.

13. À época dos factos objecto de processo principal não tinha sido celebrada entre a República Francesa e o Principado do Liechenstein qualquer convenção do tipo previsto no artigo 990.º E, n.º 2 [11].

III – Litígio no processo principal e questão prejudicial

14. A sociedade Établissements Rimbaud SA (a seguir «Établissements Rimbaud»), com sede no Principado do Liechenstein, é proprietária de um imóvel situado em França. A este titulo, está, em princípio, sujeita ao imposto de 3% estabelecido pelo artigo 990.º D do CGI.

15. A administração fiscal francesa procedeu à liquidação do imposto em questão, numa primeira fase relativamente aos anos de 1988 a 1997 e, mais tarde, relativamente aos anos de 1998 a 1980.

16. A Établissements Rimbaud interpôs recursos das decisões de indeferimento das reclamações por ela apresentadas contra as liquidações controvertidas. Depois de ter sido negado provimento aos seus pedidos pelo tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence e, posteriormente, pela Cour d'appel d'Aix-en-Provence, a Établissements Rimbaud interpôs recurso para a Cour de cassation.

17. No âmbito da apreciação do referido recurso, a Cour de cassation submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu opõe-se a uma legislação, como a que resulta dos artigos 990.º D e seguintes do code général des impôts, na versão então aplicável, que isenta do imposto de 3% sobre o valor venal dos imóveis situados em França as sociedades aí sedeadas e que subordina esta isenção, relativamente às sociedades sedeadas num país do Espaço Económico Europeu, não membro da União Europeia, à existência de uma convenção de assistência administrativa, celebrada entre a França e esse Estado, para combater a fraude e a evasão fiscais ou à circunstância de, por força da aplicação de um tratado contendo uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, essas pessoas colectivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais onerosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades sedeadas em França?»

IV – Processo no Tribunal de Justiça

18. O pedido de decisão prejudicial foi registado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 18 de Fevereiro de 2009.

11 — O acordo entre o Governo francês e o Governo do Liechenstein relativo ao intercâmbio de informações em matéria fiscal, assinado em 22 de Setembro de 2009, não tem efeitos sobre o processo principal, dado que lhe é posterior.

19. Foram apresentadas observações escritas pela Établissements Rimbaud, pelos Governos alemão, estónio, helénico, espanhol, francês, italiano, neerlandês, sueco e o Governo do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, pelo Governo do Liechenstein e pelo Órgão de Fiscalização da EFTA.

20. Na audiência, em 3 de Fevereiro de 2010, o representante da Établissements Rimbaud, os agentes dos Governos estónio, helénico, espanhol, francês, sueco e do Governo do Reino Unido, bem como os da Comissão e do Órgão de Fiscalização da EFTA, apresentaram alegações orais [12].

V – Posição das partes

21. A Établissements Rimbaud considera que o artigo 40.º do Acordo EEE se opõe a uma legislação que, tal como os artigos 990.º D e seguintes do CGI, isenta do imposto de 3% sobre o valor venal dos imóveis situados em França as sociedades aí sedeadas e que subordina esta isenção, relativamente às sociedades sedeadas num país do EEE, a condições discriminatórias.

22. Do mesmo modo, o Órgão de Fiscalização da EFTA, a Comissão e o Governo do Liechenstein entendem que o artigo 40.º do Acordo EEE se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta não permite que as sociedades sedeadas num país do EEE forneçam elementos de prova que permitam determinar a identidade dos seus accionistas pessoas singulares.

23. Em contrapartida, todos os Estados-Membros que apresentaram observações escritas consideram que o artigo 40.º do Acordo EEE não se opõe à referida legislação.

VI – Análise

A – *Observações preliminares*

24. Antes de mais, cumpre recordar que o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de analisar as disposições do CGI em causa no presente processo. Com efeito, perante um

12 — O agente do Governo do Liechenstein, que tinha anunciado a sua participação na audiência, afinal não pode estar presente devido às intempéries.

pedido de decisão prejudicial que lhe foi submetido pela Cour de cassation, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão ELISA, já referido, que, nas relações entre os Estados-Membros, o direito da União se opõe a uma legislação como a legislação francesa em apreço. Consequentemente, no presente processo, que também provém da Cour de cassation, o Tribunal de Justiça é apenas chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se a restrição susceptível de resultar das normas nacionais em causa pode ser justificada no âmbito do Acordo EEE, isto é, numa hipótese intermédia relativamente às relações entre os próprios Estados-Membros da União e às relações entre os Estados-Membros da União e países não partes no Acordo EEE.

25. No que respeita ao aspecto temporal deste processo, cabe referir que o órgão jurisdicional de reenvio solicitou a interpretação do artigo 40.º do Acordo EEE. Tendo em conta que o Principado do Liechenstein é parte no Acordo EEE desde 1 de Maio de 1995, o Tribunal de Justiça é chamado a interpretar o regime jurídico vigente a partir dessa data [13].

26. Tal como o advogado-geral Y. Bot expôs nas suas conclusões no processo A., já referido [14], os movimentos de capitais entre Estados-Membros, por um lado, e entre esses Estados e países terceiros, por outro, foram objecto de uma liberalização progressiva. No Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia, os movimentos de capitais internos e externos à Comunidade eram objecto de disposições distintas e pouco vinculativas para os Estados-Membros. Uma etapa importante foi ultrapassada com a Directiva 88/361/CEE, que previa a liberalização completa e incondicional dos movimentos de capitais entre os Estados-Membros. No plano externo, as disposições da Directiva 88/361 eram menos vinculativas, pois os Estados-Membros apenas tinham que se esforçar por atingir, com países terceiros, o mesmo grau de liberalização praticado no interior da Comunidade.

27. O Tratado da União Europeia, assinado em Maastricht em 7 de Fevereiro de 1992, consagrou a livre circulação de capitais como uma das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE, não só no que respeita aos movimentos entre Estados-Membros, mas igualmente entre esses Estados e os países terceiros. Assim, nos termos do artigo 56.º, n.º 1, CE, «[n]o âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros». Este artigo era aplicável desde 1 de Janeiro de 1994.

28. Todavia, o Acordo EEE não inclui disposições análogas às dos artigos 57.º e 58.º CE.

13 — Antes dessa data, o Principado do Liechtenstein era um país terceiro ao qual não se aplicava qualquer enquadramento específico. Após a referida data, tornaram-se aplicáveis certas disposições transitórias para a execução de directivas (prazo de transposição de algumas directivas comunitárias).

14 — Conclusões apresentadas em 11 de Setembro de 2007 (n.os 38 a 45).

Porém, não me parece que haja qualquer dúvida de que as obrigações dos Estados-Membros relativamente aos países do EEE por força do artigo 40.º do Acordo EEE não podiam ser mais vinculativas do que as que resultam do artigo 58.º CE. Além disso, os princípios *lex posterior derogat legi priori* e *lex specialis derogat legi generali* excluem qualquer aplicação do artigo 57.º, n.º 1, CE às relações entre os Estados-Membros e o Principado do Liechenstein.

29. Por conseguinte, o artigo 57.º, n.º 1, CE não é aplicável a partir da data de entrada em vigor do Acordo EEE em relação ao país terceiro em causa.

30. Há que referir um segundo aspecto temporal. Decorre da decisão de reenvio que o movimento de capital em causa no processo principal, a saber, um investimento imobiliário, é anterior à introdução da livre circulação dos capitais tanto no interior da União Europeia como nas relações dos Estados-Membros com os países do EEE. Consequentemente, tendo em conta que realizou o investimento muito antes das datas pertinentes, a Établissements Rimbaud não fez uso, em sentido estrito, da liberdade em questão. Não obstante, não me parece que este facto tenha efeitos sobre a resposta a dar pelo Tribunal de Justiça ao órgão jurisdicional de reenvio quanto ao regime aplicável posteriormente à data de entrada em vigor do Acordo EEE em relação ao Principado do Liechenstein [15]. Do ponto de vista do tratamento fiscal, os efeitos da livre circulação de capitais deveriam ser os mesmos sobre os investimentos existentes e sobre os investimentos novos.

31. Para efeitos da minha análise, começarei por apresentar abreviadamente a jurisprudência resultante dos acórdãos ELISA, já referido, bem como Ospelt e Schlössle Weissenberg [16], no que respeita à livre circulação de capitais em matéria de fiscalidade directa nas relações entre os Estados-Membros, por um lado, e nas relações entre estes últimos e os países do EEE, por outro, após o que procederei à comparação dos dois regimes. Finalmente, analisarei as justificações invocadas em apoio de uma diferença de tratamento.

B – *Jurisprudência relativa à livre circulação de capitais em matéria de fiscalidade directa*

32. No que respeita às relações entre os Estados-Membros, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão ELISA, já referido, que o artigo 56.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que isenta do imposto sobre o valor

15 — Deve referir-se que o Anexo XII do Acordo EEE não distingue, de uma maneira geral, os investimentos existentes e os investimentos novos. Esta distinção só é efectuada em casos específicos: v., designadamente, ponto 1, alínea e), do referido anexo, e acórdão de 15 de Maio de 2003, Salzmann (C-300/01, Colect., p. I-4899, n.º 4).

16 — Acórdão de 23 de Setembro de 2003 (C-452/01, Colect., p. I-9743).

venal dos imóveis situados no mesmo Estado as sociedades aí sedeadas, ao passo que, relativamente às sociedades sedeadas noutro Estado-Membro, subordina esta isenção à existência de uma convenção de assistência administrativa celebrada entre o Estado-Membro em causa e esse outro Estado para combater a fraude e a evasão fiscais ou à circunstância de, através da aplicação de um tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, essas sociedades não deverem ser sujeitas a uma tributação mais onerosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades sedeadas no primeiro Estado-Membro, e que não permite que a sociedade sedeada noutro Estado-Membro apresente elementos de prova que permitam determinar a identidade dos seus accionistas pessoas singulares [17].

33. No acórdão ELISA, já referido, o Tribunal de Justiça constatou que existia uma restrição ao princípio da livre circulação dos capitais. Seguidamente, analisou se a restrição se justificava por uma razão imperiosa de interesse geral. Após ter confirmado que o imposto controvertido permitia combater as práticas que têm como único objectivo fazer escapar pessoas singulares ao pagamento do imposto sobre o património em França, o Tribunal de Justiça procedeu à análise da proporcionalidade da medida. Concluiu que o imposto controvertido recai no âmbito da cooperação estabelecida pela Directiva 77/799 e que, por outro lado, não se podia excluir *a priori* que o sujeito passivo forneça, ele próprio, as provas pertinentes. O Tribunal de Justiça deduziu daí que a República Francesa podia ter adoptado, nas relações com os Estados-Membros, medidas menos restritivas para atingir o objectivo de combater a fraude fiscal.

34. No entanto, a Établissements Rimbaud não está sedeada num Estado-Membro, mas no Principado de Liechenstein, que é um país do EEE desde 1 de Maio de 1995.

35. A este respeito, cabe recordar que um dos principais objectivos do Acordo EEE é a realização mais ampla possível da livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais em todo o EEE, de modo que o mercado interno realizado no território da Comunidade seja alargado aos Estados da EFTA. Nesta perspectiva, várias disposições do referido acordo visam assegurar uma

17 — V. acórdão ELISA, já referido, n.º 102. Observe-se que, na sequência do acórdão ELISA, já referido, o artigo 990.º E do CGI foi alterado pela Lei n.º 2007-1824, de 25 de Dezembro de 2007 (JORF de 28 de Dezembro de 2007, p. 21482). Na versão a partir daí aplicável, o artigo 990.º E do CGI dispõe, designadamente, que o imposto fixado no artigo 990.º D não é aplicável «3.º Às entidades jurídicas: pessoas colectivas, organismos, sociedades fiduciárias ou instituições equivalentes com sede em França, num Estado-Membro da União Europeia ou num país ou território que tenha celebrado com a França uma convenção de assistência administrativa para combater a fraude e a evasão fiscais ou num Estado que tenha celebrado com a França um tratado que lhes permita beneficiar do mesmo tratamento que as entidades com sede em França [...]».

interpretação tão uniforme quanto possível do mesmo acordo em todo o EEE [18]. Compete ao Tribunal de Justiça, neste domínio, assegurar que as normas do Acordo EEE de conteúdo idêntico às do Tratado sejam interpretadas de modo uniforme nos Estados-Membros [19].

36. Resulta daqui que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais dos Estados partes do Acordo EEE devam ser apreciadas à luz do artigo 40.º e do Anexo XII do referido acordo, essas disposições têm o mesmo valor jurídico que as disposições, no essencial idênticas, do artigo 56.º CE [20], apesar das diferenças que possam existir ao nível da sua redacção.

37. Além disso, o Tribunal de Justiça considerou que o conceito de restrições aos movimentos de capitais deve ser interpretada da mesma maneira nas relações entre Estados-Membros e os países terceiros e nas relações entre Estados-Membros [21].

38. Parece-me claro que, no processo principal, existe uma diferença de tratamento quanto à livre circulação de capitais consoante a sede da sociedade esteja situada em França ou no Liechenstein.

39. Nos termos de jurisprudência assente, uma discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes [22].

40. Ora, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, regra geral, comparáveis [23]. Uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes não pode, por conseguinte, ser qualificada, enquanto tal, de discriminação na acepção do Tratado [24].

41. Como referiu o advogado-geral J. Mazák no âmbito do processo ELISA, já referido [25], resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma regulamentação fiscal nacional como a que está em causa no referido processo pode ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais se a diferença de tratamento disser respeito a situações não objectivamente comparáveis. Na situação que dá lugar à obrigação de pagar o imposto no processo ELISA, já referido, a saber, a posse, directa ou indirecta, por pessoas colectivas, de imóveis situados em França ou de direitos

18 — V. parecer 1/92, de 10 de Abril de 1992 (Colect., p. I-2821).

19 — Acórdão Ospelt e Schlössle Weissenberg, já referido, n.º 29.

20 — V. acórdãos de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos (C-521/07, Colect., p. I-4873, n.º 33), e de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália (C-540/07, Colect., p. I-10983, n.º 66).

21 — V. acórdão A, já referido, n.º 31, bem como conclusões do advogado-geral Y. Bot, n.ºs 73 e segs.

22 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, (C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 30); de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 17); de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 46); e de 22 de Dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, Colect., p. I-10767, n.º 37).

23 — V. acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 31; Wielockx, n.º 18; e Truck Center, n.º 38.

24 — V. acórdãos Wielockx, já referido, n.º 19; de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, (C-170/05, Colect., p. I-11949, n.º 24); e Truck Center, n.º 39.

25 — N.ºs 86 a 92 das conclusões.

reais sobre estes imóveis, em 1 de Janeiro de determinado ano, as pessoas colectivas que têm a sede da sua direcção efectiva em França e as pessoas colectivas que têm a sede da sua direcção efectiva fora de França estão em pé de igualdade relativamente à tributação de imóveis. Estas normas não podem, sob pena de criarem discriminações, tratar estas pessoas de forma diferente no que respeita à atribuição de um benefício relativamente ao mesmo imposto, como a isenção. Ao tratar os dois tipos de pessoas colectivas de forma idêntica para efeitos da tributação dos seus imóveis, o legislador francês admitiu, com efeito, que, relativamente às modalidades e às condições dessa tributação, não existe entre as duas situações nenhuma diferença objectiva que possa justificar uma diversidade de tratamento. Assim, em circunstâncias como as do referido processo ELISA, a legislação nacional tem por efeito tratar de forma diferente pessoas colectivas que estão em situações objectivamente comparáveis.

42. Parece-me que este raciocínio do advogado-geral J. Mazák pode ser directamente transposto para o presente processo.

43. A questão que se coloca é, pois, saber se essa diferença de tratamento pode ser justificada, tendo em conta o quadro jurídico pertinente.

C – As restrições admissíveis no âmbito do artigo 40.º do Acordo EEE

44. Considero que, em matéria de fiscalidade directa, a interpretação e a aplicação do artigo 40.º do Acordo EEE devem ter necessariamente em conta as particularidades do quadro jurídico aplicável ao presente caso, a saber, a inexistência de disposições relativas à cooperação administrativa fiscal no âmbito do Acordo EEE, por um lado, e a inexistência de uma convenção fiscal entre o Estado-Membro e o país do EEE envolvido, por outro.

45. Com efeito, o Tribunal de Justiça reconheceu que uma restrição à livre circulação de capitais entre o Estado-Membro em questão e os países do EEE se justifica pela razão imperiosa de interesse geral relativa ao combate da fraude fiscal [26].

46. Assim, a jurisprudência relativa às restrições ao exercício das liberdades de circulação na União não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente [27].

26 — V. acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 68.

27 — V., neste sentido, acórdão A, já referido, n.º 60.

47. No caso vertente, cabe realçar, desde logo, que, entre as autoridades competentes de um Estado-Membro e as de um país terceiro, mesmo que seja parte no Acordo EEE, não existe qualquer quadro de cooperação comparável ao estabelecido entre as autoridades competentes dos Estados-Membros pela Directiva 77/799, quando o país do EEE em causa não tenha assumido qualquer compromisso de assistência mútua.

48. Ora, é dado assente que não existia qualquer mecanismo complementar de intercâmbio de informações entre a República Francesa e o Principado do Liechenstein durante o período considerado.

49. Na audiência, o Órgão de Fiscalização da EFTA invocou a diferença que, segundo ele, existe entre a tributação dos dividendos, que constituem uma base fiscal «móvel», por um lado, e a tributação de um bem imóvel da sociedade em causa que está e permanecerá situado em França, por outro.

50. Ainda que seja indiscutível que a rigidez da base tributária de um imposto predial assume importância no âmbito da política fiscal, é forçoso constatar que o imposto referido é uma forma de imposto cobrado sobre os elementos do património [28]. Ao pagar este imposto, o proprietário de um bem imóvel contribui, designadamente, para o financiamento dos custos inerentes à infra-estrutura física e social de que beneficia. A transposição da interpretação adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Itália, já referido, não me parece, pois, excluída por razões atinentes às diferenças entre a tributação dos dividendos e um imposto predial.

51. A questão principal do presente processo consiste em saber se a diferença que existe entre os Estados-Membros da União e os países do EEE é susceptível de justificar uma diferença de tratamento entre os sujeitos passivos de outros Estados-Membros da União e os dos países do EEE. Dado que o acórdão ELISA, já referido, diz apenas respeito às relações entre os referidos Estados-Membros [29], coloca-se a questão de saber se a solução consagrada nesse acórdão também é válida nas relações entre os Estados-Membros e os países do EEE, ou se estes últimos devem ser equiparados aos outros países terceiros.

52. O acórdão ELISA, já referido, contém dois aspectos susceptíveis de assumirem importância para efeitos do presente processo e de que as partes retiraram conclusões divergentes. O primeiro aspecto prende-se com a possibilidade de, com fundamento no princípio da proporcionalidade, um contribuinte suprir a falta de um quadro formal de cooperação entre as autoridades fiscais – ou a sua inaplicabilidade numa situação individual – através do fornecimento de informações directamente às autoridades fiscais. O outro aspecto consiste na importância a dar

28 — Acórdão ELISA, já referido, n.os 35 a 37.

29 — Acórdão ELISA, já referido, n.º 10.

à existência desse quadro formal na legislação da União.

53. Tenho algumas reservas quanto ao alargamento do âmbito do acórdão ELISA, já referido, ao presente processo na medida em que visa a possibilidade de substituir os mecanismos previstos para a cooperação entre as autoridades ficais dos diferentes Estados-Membros por documentos justificativos fornecidos pelo contribuinte [30].

54. Um sistema de fiscalidade directa eficaz e justo só pode funcionar com base na confiança quanto às informações fornecidas pelos contribuintes. Ora, tal só é possível se as autoridades dispuserem dos meios adequados para controlar a veracidade dos dados fornecidos pelos contribuintes, recorrendo a outras fontes de informação, como os registos públicos, a controlos fiscais sobre a contabilidade do contribuinte ou ainda, se for caso disso, a dados fornecidos pelas autoridades fiscais estrangeiras. Para serem fiáveis, as informações prestadas pelos contribuintes devem também poder ser verificadas pelas autoridades [31]. De uma forma geral, exigir que as informações prestadas pelo contribuinte possam ser verificadas não é contrário ao princípio da proporcionalidade.

55. Além disso, num sistema fiscal baseado no princípio de legalidade, as autoridades fiscais não podem recusar-se a ter em consideração as informações fornecidas por um contribuinte sem fundamentar essa recusa. Uma vez que está excluído que o Tribunal de Justiça tenha pretendido reconhecer esse poder discricionário às autoridades fiscais, pode colocar-se a questão de saber quais os critérios segundo os quais estas autoridades poderão considerar insuficientes as informações e, portanto, necessária a apresentação de provas suplementares prevista no n.º 99 do acórdão ELISA, já referido, se, por hipótese, não puderem verificar a exactidão das informações em questão, na inexistência de qualquer mecanismo de cooperação fiscal com as autoridades do Estado envolvido.

56. A repartição do ónus da prova em direito fiscal é uma questão complexa. No que respeita ao direito da União, a jurisprudência pode ser resumida do seguinte modo: o ónus da prova relativa à inexistência de objectivo legítimo que justifique um expediente fiscal está a cargo das autoridades fiscais, mas estas últimas podem aplicar certas presunções no que respeita à existência de um expediente artificial [32]. Os contribuintes devem sempre poder refutar essas presunções demonstrando a veracidade dos objectivos comerciais prosseguidos pelo expediente em causa. No entanto, as autoridades não estão vinculadas

30 — Acórdão ELISA, já referido, n.os 93 a 96.

31 — V. acórdão A, já referido, n.os 61 e 62, em que o Tribunal de Justiça sublinha a importância do facto de os dados serem fiáveis e verificáveis.

32 — V., sobre a jurisprudência, Weber, D., «Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms», *Kluwer Law International*, 2005 (pp. 161 e segs.), bem como comunicação da Comissão intitulada «A aplicação de medidas antiabuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros» [COM (2007) 785 final, p.31].

pelas provas que não sejam passíveis de verificação.

57. Além disso, no que respeita às isenções e outros benefícios fiscais, é normal que o contribuinte demonstre de forma suficiente que estão reunidas as condições necessárias para beneficiar delas. O artigo 990.º E do CGI é conforme com esta perspectiva. A isenção é atribuída pessoas colectivas que prestem informações exactas, desde que esses dados possam ser verificados pelas autoridades fiscais, tanto directamente como em cooperação com as autoridades dos Estados envolvidos.

58. Não é minha intenção pôr em causa o acórdão ELISA, já referido, no que respeita às relações entre os Estados-Membros. Não obstante, não posso propor que se estenda a interpretação adoptada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão às relações com os países do EEE ou outros países terceiros, uma vez que, em minha opinião, na perspectiva do princípio da proporcionalidade, a situação dos contribuintes residentes nestas duas categorias de países não apresenta qualquer diferença relevante. Com efeito, a Comissão parece sugerir que a análise da proporcionalidade não é aplicável aos países do EEE caso não exista uma convenção adequada de intercâmbio de informações com o Estado envolvido [33].

59. Além disso, cumpre clarificar a tomada de posição do Tribunal de Justiça no processo A, já referido, no que respeita ao efeito das medidas comunitárias de harmonização em matéria de contabilidade das sociedades. Em minha opinião, a análise do Tribunal de Justiça deve ser contextualizada [34]. As afirmações do Tribunal de Justiça sobre este aspecto visam a situação em que o contribuinte fornece documentos justificativos às autoridades fiscais sem que estas os possam verificar com o auxílio das autoridades fiscais estrangeiras. O Tribunal de Justiça não qualificou, de modo algum, esta situação como «normal» ou «desejável»; apenas sublinhou que, em tal

33 — V. comunicação da Comissão, já referida na nota 32, p. 6: «As medidas antiabuso devem, por conseguinte, visar exactamente os expedientes puramente artificiais concebidos para contornar a legislação nacional (ou as regras comunitárias tal como transpostas para a legislação nacional). É igualmente o que se passa no que se refere à aplicação de regras antiabuso em relação aos países do EEE (à excepção de situações em que não haja uma relação adequada de intercâmbio de informações com o país do EEE em causa). Para garantir que tais regras não sejam desproporcionadas ao objectivo de limitar o abuso e de garantir a segurança jurídica, devem ser dadas salvaguardas adequadas de forma a que os contribuintes tenham a oportunidade de apresentar elementos de prova de quaisquer justificações comerciais que possam existir para as disposições acordadas».

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

situação, os elementos contabilísticos facultados por uma sociedade sedeada num país do EEE são mais fiáveis do que os fornecidos por uma sociedade sedeada num país terceiro que não aplica as mesmas normas. O Tribunal de Justiça efectuou, pois, uma apreciação comparativa. Cabe sublinhar que os contribuintes dos Estados-Membros não podem exigir que a tributação de uma empresa se baseie apenas na sua própria contabilidade, embora esta constitua um ponto de partida central sob reserva do respeito das regras contabilísticas.

60. Quanto à identificação dos accionistas, é de referir que as directivas adoptadas em matéria de contabilidade não se prendem com a identidade dos accionistas. Esta questão é abordada pela Directiva 2004/109/CE, mas apenas quanto à notificação da aquisição ou da alienação de participações qualificadas num mercado regulamentado [35]. Em qualquer caso, a identificação dos accionistas é uma questão complexa e as soluções adoptadas nos diferentes Estados-Membros variam consideravelmente, indo de um registo obrigatório das acções à possibilidade de emitir acções ao portador.

61. Além disso, cabe realçar os efeitos dos dois princípios subjacentes ao Acordo EEE, a saber, o princípio da não discriminação e o princípio da interpretação uniforme.

62. A livre circulação de capitais está, obviamente, abrangida pelo Tratado e pelo Acordo EEE [36]. Quanto à fiscalidade, estes dois sistemas são diferentes. No que respeita ao direito da União, a fiscalidade directa é da competência dos Estados-Membros, mas estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito da União [37]. A União sempre dispôs, no entanto, de uma certa competência para adoptar medidas destinadas a favorecer a aproximação das legislações fiscais dos Estados-Membros, incluindo em matéria de fiscalidade directa. Esta competência tem sido exercida desde há muito tempo [38]. No que

35 — Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Dezembro de 2004, relativa à harmonização dos requisitos de transparência no que se refere às informações respeitantes aos emitentes cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado e que altera a Directiva 2001/34/CE (JO L 390, p. 38, artigos 9.º a 16.º).

36 — V., designadamente, acórdão Ospelt e Schlössel Weissenberg, já referido, n.º 31.

37 — V., designadamente, acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29) e Comissão/Itália, já referido, n.º 28.

38 — V., designadamente, Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (JO L 225, p.1), revogada pela Directiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009 (JO L 310, p. 34); Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (JO L 225, p. 6); Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (90/436/CEE) (JO L 225, p. 10); Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (JO L 157, p. 38); e Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (JO L 157, p. 49).

respeita ao Acordo EEE, que não inclui todos os elementos e domínios da ordem jurídica da União, o enquadramento da fiscalidade directa é, por maioria de razão, mais ténue [39].

63. O facto de o Acordo EEE não abranger a fiscalidade directa e não estabelecer um enquadramento para a cooperação administrativa em matéria fiscal implica, a meu ver, que existe uma diferença de contexto jurídico.

64. Além disso, o quadro da cooperação administrativa em matéria de fiscalidade, que foi instituído com a adopção da Directiva 77/977, antes de ser reforçado ao longo das sucessivas modificações da directiva, está a ser refeito pelo legislador com base em propostas da Comissão [40]. Mesmo antes da adopção desta proposta, o quadro estabelecido pela União neste domínio é, sem dúvida, desde já, de um nível claramente diferente do aplicável nas relações com os países terceiros, incluindo os países do EEE. Entre os Estados-Membros da União, não me parece excessivo invocar a emergência de uma cooperação próxima de uma solidariedade em matéria fiscal, que, na verdade, está longe de ser exaustiva, mas, contudo, representa um quadro único e evolutivo [41].

65. Por conseguinte, a diferença salientada ao nível do quadro jurídico da cooperação fiscal justifica plenamente a diferença de tratamento das relações entre os Estados-Membros da União, por um lado, e das relações entre estes Estados e os países do EEE, por outro.

66. Nestas condições, proponho que o Tribunal de Justiça responda à Cour de cassation que o artigo 40.º do Acordo EEE não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal.

67. Por fim, no que respeita ao litígio no processo principal, gostaria de acrescentar que resultou da audiência que a sociedade Établissements Rimbaud tem um único accionista, de nacionalidade suíça, que utiliza o bem

39 — Para uma interpretação mais ampla, v. acórdão do Tribunal da EFTA, de 23 de Novembro de 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, p. 15), ponto 20 e segs.

40 — V. Proposta de Directiva do Conselho relativa à cooperação administrativa em matéria de fiscalidade [COM (2009) 29 final].

41 — Como o Tribunal de Justiça indicou no acórdão A, já referido, n.º 61, as relações entre os Estados-Membros decorrem num quadro jurídico comum, caracterizado pela existência de uma regulamentação comunitária, como a Directiva 77/799, que estabeleceu obrigações recíprocas de assistência mútua. Mesmo que, nos domínios abrangidos por esta directiva, o dever de assistência não seja ilimitado, também é verdade que a referida directiva institui entre as autoridades competentes dos Estados-Membros um quadro de cooperação que não existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um país terceiro quando este não tenha assumido qualquer compromisso de assistência mútua.

imóvel em causa como habitação secundária. Estes elementos são provavelmente do conhecimento das autoridades fiscais francesas. Poder-se-ia, com razão, perguntar se, nestas circunstâncias, será equitativo e proporcionado reconhecer às autoridades francesas a possibilidade de recusarem à referida sociedade que demonstre a realidade destes elementos de facto.

68. Porém, abster-me-ei de retirar essa conclusão. Em certas situações concretas, a aplicação de disposições fiscais que impõem condições formais pode ser não equitativa. Contudo, não me parece de excluir que, numa situação em que um nacional de um país terceiro investe num bem imóvel localizado num outro Estado-Membro, que utiliza para fins privados, através de uma sociedade com sede no Liechenstein de que é o único accionista, se possa tratar de um expediente puramente artificial [42].

69. Em qualquer dos casos, não incumbe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a tributação da parte recorrente no processo principal. Além disso, o Tribunal de Justiça não tem acesso a todos os elementos de facto pertinentes a esse respeito. Incumbe ao Tribunal de Justiça proceder a uma interpretação do artigo 40.º do Acordo EEE que seja igualmente aplicável a casos que apresentem uma situação factual idêntica ou comparável. É evidente que a interpretação do Acordo EEE que proponho ao Tribunal de Justiça não se opõe à aplicação de disposições nacionais que visam remediar situações fiscais individuais não equitativas, desde que essas disposições existam na ordem jurídica nacional.

42 — V., designadamente, acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995, n.os 55 e 68), e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Colect., p. I-2107, n.os 72 e 74).

VII – Conclusão

70. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial apresentada pela Cour de cassation:

«O artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992, não se opõe a uma legislação, como a que resulta dos artigos 990.º D e seguintes do code général des impôts francês, na versão então aplicável, que isenta do imposto de 3% sobre o valor venal dos imóveis situados em França as sociedades aí sedeadas e que subordina esta isenção, relativamente às sociedades sedeadas num Estado do Espaço Económico Europeu, não membro da União Europeia, à existência de uma convenção de assistência administrativa, celebrada entre a República Francesa e esse Estado para combater a fraude e a evasão fiscais ou à circunstância de, por força da aplicação de um tratado contendo uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, essas pessoas colectivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais onerosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades sedeadas em França».