

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

28 de Outubro de 2010*

No processo C-72/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Cour de cassation (França), por decisão de 10 de Fevereiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de Fevereiro de 2009, no processo

Établissements Rimbaud SA

contra

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis (relator) e T. von Danwitz, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,
secretário: N. Nanchev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 3 de Fevereiro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Établissements Rimbaud SA, por J.-P. Chevallier, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-S. Pilczner, na qualidade de agentes,

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

- em representação do Governo estónio, por L. Uibo, na qualidade de agente,

- em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

- em representação do Governo italiano, por I. Bruni, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,

- em representação do Governo neerlandês, por C.M. Wissels e M. de Mol, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo sueco, por A. Falk e A. Engman, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo do Reino Unido, por I. Rao e I. Hutton, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

— em representação do Órgão de Fiscalização da EFTA, por L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjæn e X. Lewis, na qualidade de agentes,

— em representação do Principado do Liechtenstein, por S. Monauni-Tömördy, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 29 de Abril de 2010,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Établissements Rimbaud SA (a seguir «Rimbaud») ao directeur général des impôts e ao directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (a seguir «Administração Fiscal francesa»),

relativamente à sujeição daquela sociedade ao imposto sobre o valor venal dos imóveis situados em França que pertencem a pessoas colectivas (a seguir «imposto controvertido»).

Quadro jurídico

Acordo EEE

- 3 O artigo 40.º do Acordo EEE estabelece:

«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 [Associação Europeia de Comércio Livre (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.»

- 4 O anexo XII do Acordo EEE, que tem por epígrafe «Livre circulação de capitais», refere-se à 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] (JO L 178, p. 5). Por força do artigo 1.º, n.º 1, desta directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I da dita directiva.

Legislação nacional

- 5 Os artigos 990.º D e seguintes do Código Geral dos Impostos francês (code général des impôts français) (a seguir «CGI») fazem parte das medidas adoptadas pelo legislador francês com o objectivo de combater uma determinada forma de evasão fiscal.

- 6 O artigo 990.º D do CGI prevê:

«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% do valor venal desses imóveis ou direitos.

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.»

7 O artigo 990.º E do CGI enuncia:

«O imposto previsto no artigo 990.º D não é aplicável:

- 1º Às pessoas colectivas cujos activos imobiliários, na acepção do artigo 990.º D, situados em França, representem menos de 50% dos activos franceses. Para a aplicação desta disposição, não se incluem nos activos imobiliários os activos que as pessoas colectivas referidas no artigo 990.º D ou as pessoas interpostas afectem à sua própria actividade profissional que não seja a actividade imobiliária;
- 2º 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 contra 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, descrição e 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;
- 3º Às pessoas colectivas que tenham a 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 descrição dos imóveis de que sejam proprietárias a 1 de Janeiro, a identidade e 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 [...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 8 A Rimbaud, com sede social no Liechtenstein, é proprietária de um imóvel situado em França. A este título, está, em princípio, sujeita ao imposto controvertido.
- 9 A Administração Fiscal francesa procedeu à liquidação, a cargo da Rimbaud, do imposto controvertido relativo aos anos de 1988 a 1997 e, mais tarde, aos anos de 1998 a 2000.
- 10 Tendo sido indeferidas as suas reclamações, a Rimbaud interpôs recursos contra a Administração Fiscal francesa. Na sequência do acórdão de 20 de Setembro de 2005 da cour d'appel d'Aix-en-Provence, que lhe foi desfavorável, a Rimbaud interpôs recurso para a Cour de cassation.
- 11 Nestas condições, a Cour de cassation decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 40.º do Acordo [EEE] opõe-se a uma legislação, como a que resulta dos artigos 990.º D e seguintes do [CGI], na versão então aplicável, que isenta do imposto de 3% sobre o valor venal dos imóveis situados em França as sociedades [que aí têm a sua sede] e que subordina esta isenção, relativamente às sociedades [com sede] num país do [EEE], 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 [gravosa] do que aquela a que estão sujeitas as sociedades [com sede] em França?»

Quanto à questão prejudicial

12 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 40.º do Acordo EEE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal que isenta do imposto controvertido as sociedades que têm a sua sede social no território de um Estado-Membro e que sujeita esta isenção, para uma sociedade com sede social no território de um Estado terceiro, mas membro do Espaço Económico Europeu (a seguir «EEE»), à existência de uma convenção de assistência administrativa celebrada entre o referido Estado-Membro e esse Estado terceiro com vista a combater a fraude e evasões fiscais ou à circunstância de, por aplicação de um tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, estas pessoas colectivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais gravosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades com sede nesse Estado-Membro.

13 A título liminar, há que referir que o artigo 40.º do Acordo EEE entrou em vigor no Liechtenstein em 1 de Maio de 1995 com a Decisão n.º 1/95 do Conselho do EEE, de 10 de Março de 1995, relativa à entrada em vigor do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu em relação ao Principado do Liechtenstein (JO L 86, p. 58). Por conseguinte, a interpretação deste artigo não se aplica aos factos geradores do imposto controvertido anteriores a esta data.

- 14 Do mesmo modo, há que indicar que a legislação nacional em causa no processo principal foi já objecto de apreciação pelo Tribunal de Justiça à luz da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), bem como do artigo 63.º TFUE, no acórdão de 11 de Outubro de 2007, ELISA (C-451/05, Colect., p. I-8251).
- 15 No processo principal, sendo a Rimbaud proprietária de um imóvel em França, é, nessa qualidade, em princípio, devedora do imposto controvertido nos termos do artigo 990.º D do CGI.
- 16 Relativamente à categoria de movimentos de capitais em causa, há que realçar que o artigo 40.º do Acordo EEE prevê que as disposições necessárias à aplicação deste artigo constam do anexo XII deste acordo. O referido anexo XII declara aplicável ao EEE a Directiva 88/361 e o seu anexo I.
- 17 Segundo jurisprudência assente, os movimentos de capitais compreendem as operações através das quais os não residentes efectuam investimentos imobiliários no território de um Estado-Membro, como resulta da nomenclatura dos movimentos de capitais que consta do anexo I da Directiva 88/361, conservando essa nomenclatura o valor indicativo que já tinha para definir o conceito de movimentos de capitais (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21; de 11 de Janeiro de 2001, Stefan, C-464/98, Colect., p. I-173, n.º 5; de 5 de Março de 2002, Reisch e o., C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, Colect., p. I-2157, n.º 30; e de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 22).

- 18 É facto assente que a Rimbaud procedeu a um investimento imobiliário em França. Esse investimento transfronteiriço constitui um movimento de capitais, na acepção da referida nomenclatura (v., neste sentido, acórdão ELISA, já referido, n.º 60).
- 19 Por conseguinte, as disposições do artigo 40.º e do anexo XII do Acordo EEE são aplicáveis a um litígio como o no processo principal, que respeita a uma transacção entre nacionais de Estados partes nesse acordo. De acordo com jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça pode interpretá-las desde que um órgão jurisdicional de um Estado-Membro a ele recorra para que decida do âmbito de aplicação, nesse mesmo Estado, desse acordo que é parte integrante do ordenamento jurídico da União (v. acórdãos de 15 de Junho de 1999, Andersson e Wåkerås-Andersson, C-321/97, Colect., p. I-3551, n.ºs 26 a 31; de 15 de Maio de 2003, Salzmann, C-300/01, Colect., p. I-4899, n.º 65; e de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, Colect., p. I-9743, n.º 27).
- 20 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 a que o mercado interno realizado no território da União seja alargado aos Estados da EFTA. Nesta perspectiva, várias disposições do referido acordo visam assegurar uma interpretação tão uniforme quanto possível do mesmo em todo o EEE (v. parecer 1/92, de 10 de Abril de 1992, Colect., p. I-2821). Compete ao Tribunal de Justiça, neste domínio, assegurar que as normas do Acordo EEE de conteúdo idêntico às do Tratado FUE sejam interpretadas de modo uniforme nos Estados-Membros (acórdão Ospelt e Schlössle Weissenberg, já referido, n.º 29).
- 21 Resulta das disposições do artigo 40.º do Acordo EEE que as normas que proíbem as restrições aos movimentos de capitais e a discriminação que prevêm são, quanto às relações entre os Estados partes no Acordo EEE, quer sejam membros da União ou membros da EFTA, idênticas às que o direito da União impõe nas relações entre os Estados-Membros (v. acórdão Ospelt e Schlössle Weissenberg, já referido, n.º 28).

- 22 Daqui resulta que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais dos Estados partes no 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 do artigo 63.º TFUE (v. acórdão de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, Colect., p. I-4873, n.º 33).
- 23 Importa recordar que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito da União (v., designadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19; de 6 de Março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colect., p. I-1835, n.º 19; de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 21; e ELISA, já referido, n.º 68). Do mesmo modo, esta competência não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelas disposições semelhantes do Acordo EEE.

Quanto à existência de uma restrição aos movimentos de capitais

- 24 Quanto à questão de saber se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais, já se observou, no processo que deu origem ao acórdão ELISA, já referido, que a legislação em causa constitui uma restrição ao princípio da livre circulação de capitais, a qual é proibida pelo artigo 63.º TFUE.
- 25 Foi já decidido que, para que possam beneficiar da isenção do imposto controvertido, as pessoas colectivas que não tenham a sua direcção em França, contrariamente aos outros sujeitos passivos, estão sujeitas, nos termos do artigo 990.º E, pontos 2 e 3, do CGI, a uma condição suplementar, a saber, a da existência de uma convenção celebrada entre a República Francesa e o Estado-Membro em causa. Não tendo sido celebrada tal convenção, uma pessoa colectiva que não tenha a sua direcção em França fica privada da possibilidade de pedir utilmente a isenção do imposto controvertido

nos termos dos artigos 990.º D e 990.º E, pontos 2 e 3, do CGI. Ora, uma vez que cabe apenas aos Estados em causa decidir vincular-se através de uma convenção, a condição da existência de uma convenção de assistência administrativa ou de um tratado é susceptível de criar *de facto*, para esta categoria de pessoas colectivas, um regime permanente de não isenção do imposto controvertido, tornando o investimento imobiliário em França menos atractivo para as sociedades não residentes (v. acórdão ELISA, já referido, n.ºs 75 a 77).

26 No processo principal, a isenção do imposto controvertido a favor de sociedades com sede no Estado terceiro em causa, prevista nas disposições do artigo 990.º E do CGI, está sujeita à celebração de uma convenção de assistência administrativa ou de um tratado celebrado entre a República Francesa e o Principado do Liechtenstein.

27 Ora, no que respeita à isenção prevista no artigo 990.º E, ponto 2, do CGI, não foi assinada nenhuma convenção de assistência administrativa com vista a combater a fraude e evasões fiscais entre estes dois Estados. Também, relativamente à isenção prevista no artigo 990.º E, ponto 3, do CGI, importa referir que, até à data, a República Francesa e o Principado do Liechtenstein não assinaram nenhum tratado por força do qual as pessoas colectivas em causa não devem ser sujeitas a uma tributação mais pesada que a das pessoas colectivas que têm a sua sede social em França.

28 Daqui decorre que as exigências previstas pela legislação nacional em causa no processo principal para beneficiar da isenção do imposto controvertido excluem automaticamente as sociedades não residentes que têm a sua sede no Liechtenstein do benefício da isenção e tornam o investimento imobiliário em França menos atraente para essas sociedades.

- 29 Por conseguinte, num processo como o que está em causa no processo principal, a dita legislação constitui para as pessoas colectivas uma restrição ao princípio da livre circulação de capitais, a qual é, em princípio, proibida pelo artigo 40.º do Acordo EEE do mesmo modo que é proibida pelo artigo 63.º TFUE.
- 30 Segundo o Governo francês, o imposto controvertido visa dissuadir os contribuintes sujeitos a esse imposto de escapar a essa tributação através da criação de sociedades, que se tornam proprietárias de imóveis situados em França, em Estados que não celebraram com a República Francesa uma convenção de assistência administrativa no combate à fraude e evasão fiscais. O critério essencial da isenção é constituído pela garantia de a Administração Fiscal francesa poder solicitar directamente a autoridades fiscais estrangeiras todas as informações necessárias para analisar as declarações feitas por sociedades que detenham direitos de propriedade ou outros direitos reais sobre imóveis situados em França nos termos do artigo 990.º E do CGI, bem como as declarações subscritas por pessoas singulares que tenham o seu domicílio fiscal em França relativas aos seus imóveis sujeitos ao imposto.
- 31 O Governo francês explica que, diferentemente das obrigações de assistência mútua impostas no contexto jurídico da União, os Estados-Membros do EEE não membros da União Europeia não estão obrigados a transpor a Directiva 77/799. Por conseguinte, na falta de uma convenção que contenha uma cláusula de assistência administrativa ou de um tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em matéria fiscal, as autoridades fiscais francesas não podem pedir directamente às autoridades fiscais do Principado do Liechtenstein todas as informações necessárias.
- 32 Importa, assim, apreciar se a restrição em causa é justificada por razões de interesse geral de combate à fraude fiscal e a necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais.

Quanto à justificação fundada no combate à fraude fiscal e na necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais

- 33 Relativamente à justificação fundada no combate à fraude fiscal e na necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais, há que recordar que uma restrição à liberdade de circulação de capitais só pode ser admitida se for adequada a garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapassar o necessário para o alcançar (acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 35; de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 47; de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 64; e de 18 de Dezembro de 2007, *A*, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 55).
- 34 Deste modo, uma justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Por conseguinte, uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que afecte os objectivos do Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 2000, *Comissão/Bélgica*, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 45, e *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, já referido, n.º 50 e jurisprudência aí referida).
- 35 Com efeito, um Estado-Membro pode aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante devido pelos contribuintes (v. acórdão de 10 de Março de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Colect., p. I-2057, n.º 24).
- 36 No que toca à legislação nacional em causa, o Tribunal de Justiça já declarou no acórdão *ELISA*, já referido, que essa legislação é adequada ao objectivo que consiste em combater a fraude fiscal porquanto permite lutar contra práticas que têm como único

objectivo fazer escapar pessoas singulares ao pagamento do imposto sobre o património em França, ou pelo menos tornar essas práticas menos atractivas.

- 37 Todavia, o Tribunal de Justiça considerou que, no caso de impossibilidade de as autoridades fiscais francesas solicitarem, com base numa convenção celebrada com o Estado-Membro no território do qual a pessoa colectiva em causa tem a sede da sua direcção, a cooperação das autoridades fiscais desse Estado-Membro, nada impede as autoridades fiscais francesas de exigirem do contribuinte as provas que julguem necessárias para a determinação correcta dos impostos em causa e, sendo caso disso, de recusarem a isenção pedida se essas provas não forem apresentadas.
- 38 Concluiu-se que a legislação francesa em causa no processo principal não permite que as sociedades que estão excluídas do âmbito de aplicação de uma convenção de assistência administrativa e que não estão abrangidas por um tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em matéria fiscal, mas que investem em imóveis situados em França, apresentem provas que permitam determinar a identidade dos seus accionistas e qualquer outra informação que as autoridades francesas considerem necessárias. Consequentemente, o Tribunal considerou que esta legislação impede, em todas as situações, que estas sociedades provem que não prosseguem um objectivo fraudulento. Concluiu que o Governo francês podia ter adoptado medidas menos restritivas para atingir o objectivo de lutar contra a fraude fiscal e, consequentemente, que o imposto controvertido não pode ser justificado por tal luta (v. acórdão ELISA, já referido, n.ºs 99 a 101).
- 39 Todavia, importa lembrar que o processo que deu origem ao acórdão ELISA, já referido, versava sobre factos respeitantes a Estados-Membros da União, com exclusão de todos os Estados terceiros. Por conseguinte, como indicado no n.º 19 desse acórdão, as respostas às questões prejudiciais fornecidas pelo dito acórdão referem-se exclusivamente às relações entre os Estados-Membros da União.

- 40 Ora, há que lembrar que a jurisprudência respeitante às restrições ao exercício das liberdades de circulação dentro da União não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e Estados terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente (v. acórdãos A, já referido, n.º 60, e de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, Colect., p. I-10983, n.º 69).
- 41 Sublinhe-se, a este respeito, que o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros estabelecido pela Directiva 77/799 não existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um Estado terceiro quando este último não tenha assumido nenhum compromisso de assistência mútua (v. acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 70).
- 42 É certo que o anexo XXII do Acordo EEE prevê que os Estados-Membros do EEE estão obrigados a transpor para o respectivo direito nacional as directivas que harmonizam o direito das sociedades, designadamente as relativas à contabilidade das sociedades. Estas medidas oferecem ao contribuinte a possibilidade de apresentar dados fiáveis e verificáveis relativamente uma sociedade com sede num Estado parte no Acordo EEE. No presente caso, é pacífico que a Directiva 77/799 não é aplicável entre as autoridades competentes dos Estados-Membros e as do Principado de Liechtenstein.
- 43 No processo principal, as autoridades fiscais francesas encontram-se, portanto, na impossibilidade de obter das autoridades do Principado do Liechtenstein as informações necessárias ao exercício de um controlo efectivo dos elementos fornecidos pelas sociedades sujeitos passivos do imposto.
- 44 Daqui resulta que, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender uma vantagem fiscal de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção

de informações junto das autoridades competentes de um Estado terceiro membro do EEE, esse Estado-Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder essa vantagem se for impossível obter essas informações junto desse Estado terceiro, designadamente por não existir para este a obrigação convencional de fornecer informações.

- 45 No que toca, em especial, à questão de saber se, como sustenta a Comissão, as autoridades fiscais francesas deveriam proceder a um exame caso a caso dos elementos de prova fornecidos por uma sociedade estabelecida num Estado membro do EEE, importa salientar que resulta efectivamente do acórdão ELISA, já referido, que, no quadro da União, a recusa categórica da concessão de um benefício fiscal não encontra justificação uma vez que nada impede as autoridades fiscais de exigir do contribuinte as provas que julguem necessárias para a determinação correcta dos impostos em causa e, sendo caso disso, de recusar a isenção pedida se essas provas não forem apresentadas.
- 46 Todavia, esta jurisprudência não se aplica à situação diferente de uma sociedade com sede no Principado de Liechtenstein. Com efeito, mesmo se, na situação objecto do acórdão ELISA, já referido, as autoridades luxemburguesas não estavam, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 77/799, em princípio obrigadas a fornecer informações, não é menos certo que o quadro legislativo é claramente diferente.
- 47 Antes de mais, por força do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar correctamente os impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como todas as informações relativas à determinação dos impostos sobre os prémios de seguro. A fim de colocar em prática esta troca de informações, a referida directiva instaura um quadro legal que prevê, no seu artigo 3.º, a troca automática e, no seu artigo 4.º, a troca espontânea. Além disso, impõe prazos de

transmissão (artigo 5.º), a colaboração dos agentes do Estado (artigo 6.º) assim como consultas (artigo 9.º) e a comunicação de experiências (artigo 10.º).

- 48 É pois apenas a título derogatório que o artigo 8.º da Directiva 77/799, sob a epígrafe «Limites da troca de informações», prevê excepções à troca de informações. Enquanto disposição derogatória, é objecto de uma interpretação estrita. Além disso, por força do princípio da cooperação leal, os Estados-Membros estão obrigados a praticar efectivamente a troca de informações, instituída pela Directiva 77/799.
- 49 Neste quadro legislativo, a possibilidade reconhecida ao contribuinte, no acórdão ELISA, já referido, de oferecer elementos de prova que devem ser apreciados pelas autoridades fiscais francesas vem, portanto, a revelar-se uma medida destinada a evitar que o limite instituído pelo sistema geral de troca de informações, tal como resulta da aplicação do referido artigo 8.º, funcione em prejuízo do contribuinte.
- 50 Por conseguinte, embora esta possibilidade seja baseada na existência de um sistema geral de troca de informações como o instituído pela Directiva 77/799 e, consequentemente, dependente de um tal sistema, esse direito só pode ser reconhecido ao contribuinte em circunstâncias, idênticas às do caso principal, caracterizadas pela inexistência de qualquer obrigação de assistência por parte das autoridades fiscais do Principado de Liechtenstein.
- 51 Nestas condições, uma legislação como a que está em causa no processo principal deve ser considerada justificada relativamente ao Estado parte no Acordo EEE por razões imperiosas de interesse geral ligadas ao combate à fraude fiscal e à necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais e apta a garantir a realização do objectivo em causa sem ultrapassar o necessário para o alcançar.

- 52 Resulta do que precede que o artigo 40.º do Acordo EEE não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal que isenta do imposto controvertido as sociedades que têm a sua sede social no território de um Estado-Membro da União e que sujeita essa isenção, para uma sociedade com sede social no território de um Estado terceiro membro do EEE, à existência de uma convenção de assistência administrativa celebrada entre o referido Estado-Membro e este Estado terceiro com vista a combater a fraude e evasão fiscais ou à circunstância de, por aplicação de um tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, essas pessoas colectivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais gravosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades com sede no território desse Estado-Membro.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992, não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal que isenta do imposto sobre o valor venal dos imóveis situados no território de um Estado-Membro da União Europeia as sociedades que têm a sua sede social no território desse Estado e que sujeita essa isenção, para uma sociedade com sede social no território de um Estado terceiro membro do Espaço Económico Europeu, à existência de uma convenção de assistência administrativa celebrada entre o referido Estado-Membro e este Estado terceiro com vista a combater a fraude e evasão fiscais ou à circunstância de, por aplicação de um

tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade, essas pessoas colectivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais gravosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades com sede no território de um Estado-Membro.

Assinaturas