

Processo C-470/04

N

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Gerechtshof te Arnhem]

«Livre circulação de pessoas – Artigo 18.º CE – Liberdade de estabelecimento – Artigo 43.º CE – Fiscalidade directa – Tributação de mais-valias presumidas sobre participações substanciais em caso de mudança de domicílio fiscal para outro Estado-Membro»

Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas em 30 de Março de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 7 de Setembro de 2006

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Disposições do Tratado – Âmbito de aplicação*

(Artigo 43.º CE)

2. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Legislação fiscal*

(Artigo 43.º CE)

3. *Direito comunitário – Direitos conferidos aos particulares – Violação por um Estado-Membro*

1. Pode invocar o artigo 43.º CE um cidadão comunitário que reside, desde que transferiu o seu domicílio, num Estado-Membro e que detém a totalidade das acções de sociedades com sede noutro Estado-Membro.

(cf. n.º 30, disp. 1)

2. O artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro institua um regime de tributação das mais-valias ocultas de participações sociais em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado-Membro que sujeita a concessão de um diferimento do prazo de pagamento desse imposto à constituição de garantias e que não permite a dedução, por inteiro, das menos-valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa que não foram objecto de dedução no Estado-Membro de acolhimento.

(cf. n.º 55, disp. 2)

3. Um obstáculo resultante da constituição de uma garantia exigida em violação do direito comunitário não pode ser eliminado com efeitos retroactivos pela simples extinção dessa garantia. A forma do acto com base no qual a garantia foi extinta não tem qualquer influência nesta apreciação. Quando o Estado-Membro preveja o pagamento de juros moratórios em caso de restituição de uma garantia exigida em violação do direito interno, esses juros também são

devidos em caso de violação do direito comunitário. Além disso, compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, de acordo com as orientações dadas pelo Tribunal de Justiça e observando os princípios da equivalência e da efectividade, a existência de responsabilidade do Estado?Membro em causa pelo prejuízo causado pela obrigação de prestar essa garantia.

(cf. n.º 67, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

7 de Setembro de 2006 (*)

«Livre circulação de pessoas – Artigo 18.º CE – Liberdade de estabelecimento – Artigo 43.º CE – Fiscalidade directa – Tributação de mais-valias presumidas sobre participações substanciais em caso de mudança de domicílio fiscal para outro Estado?Membro»

No processo C-470/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Gerechtshof te Arnhem (Países Baixos), por decisão de 27 de Outubro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Novembro de 2004, no processo

N

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e J. Klučka (relator), juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: R. Grass,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de N, por P. L. M. van Gorkom, advocaat,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e C. A. H. M. ten Dam, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e A. Weimar, na

qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 30 de Março de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 18.º CE e 43.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre N e o Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (a seguir «inspecteur») a propósito de uma decisão deste último que considerou inadmissível uma reclamação de N contra o aviso de liquidação do imposto sobre os rendimentos e da contribuição para a segurança social relativamente ao ano de 1997.

Quadro jurídico

Lei relativa ao imposto sobre o rendimento

3 Nos termos do artigo 3.º da lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Wet op de inkomstenbelasting) de 1964 (a seguir «WIB»), os sujeitos passivos residentes são tributados com base no rendimento colectável, onde está incluído, nomeadamente, nos termos do artigo 4.º dessa lei, o lucro proveniente de uma participação substancial.

4 Nos termos do artigo 20.º-A, n.º 1, alínea b), da WIB, entende-se por lucro proveniente de uma participação substancial o montante total dos benefícios obtidos com a alienação de acções correspondentes a uma participação. Nos termos do n.º 3 desse artigo, está-se perante uma participação substancial quando o sujeito passivo detém, directa ou indirectamente, 5% do capital de uma sociedade.

5 O artigo 20.º-A, n.º 6, alínea i), da WIB dispõe que a perda da qualidade de contribuinte residente por razões diferentes do falecimento é equiparada a uma alienação de acções.

6 As modalidades de cálculo do benefício resultante de uma alienação presumida são definidas no artigo 20.º-C da WIB. Nos termos do n.º 1 desse artigo, o lucro da cessão consiste normalmente na diferença entre o preço de aquisição e o da venda. Nos termos do n.º 4 do referido artigo, se houver uma cessão ou uma aquisição sem contrapartida, é o valor venal que pode ser atribuído à participação no momento da cessão que é considerado a contrapartida. Se o contribuinte fixar domicílio nos Países Baixos, o n.º 7 do mesmo artigo dispõe que o montante de referência é, em vez do preço de aquisição, o valor venal dos títulos na data da entrada do referido contribuinte nesse Estado-Membro.

7 O artigo 20.º-C, n.º 18, da WIB dispõe:

«As regras relativas ao preço de aquisição serão fixadas por decreto ministerial sempre que o património do contribuinte inclua acções de [...] uma sociedade em relação às quais o artigo 20.º-A, n.º 6, alínea i), já tenha, em ano anterior, sido aplicado ao sujeito passivo. As regras relativas à redução do montante da imposição fixada nos termos do artigo 20.º-A, n.º 6, alínea i), ou do artigo 49.º, n.º 4, segundo período, também podem ser fixadas por decreto ministerial quando o contribuinte regresse aos Países Baixos dentro do prazo de dez anos após ter transferido o seu domicílio para fora do país.»

Lei relativa à cobrança fiscal

8 O diferimento do prazo de pagamento de um imposto devido pelo facto de o sujeito passivo ter perdido a qualidade de contribuinte residente por razões diferentes do falecimento estava prevista, à data dos factos no processo principal, no artigo 25.º, n.º 6, da lei relativa à cobrança fiscal (Invorderingswet) de 1990 (a seguir «IW»). Essa disposição remetia para um decreto ministerial que fixaria as regras relativas à concessão de um diferimento do prazo de pagamento por um período de dez anos, devendo ser prestada uma garantia suficiente. Esse diferimento poderá ficar sem efeito se, nomeadamente, as acções em causa forem objecto de cessão na acepção do artigo 20.º?A, n.os 1 ou 6, alíneas a) a h), da WIB.

9 O artigo 26.º, n.º 2, da IW dispunha, à data dos factos no processo principal:

«Serão fixadas por decreto ministerial as regras da redução das dívidas de imposto objecto, nos termos do artigo 25.º, n.º 6, de um diferimento do prazo de pagamento:

[...]

b) até a um montante equivalente ao imposto efectivamente cobrado no estrangeiro sobre o lucro decorrente da cessão dessas acções na acepção do artigo 25.º, n.º 8, não podendo o montante da isenção ultrapassar o montante do imposto objecto de diferimento do prazo de pagamento;

c) até a um montante equivalente ao remanescente em dívida decorridos dez anos.»

Regulamento de execução da lei relativa à cobrança fiscal

10 O regulamento de execução da lei relativa à cobrança fiscal (Uitvoeringsregeling invorderingswet) de 1990 (a seguir «URIW») é referido, nomeadamente, nos artigos 25.º e 26.º dessa lei. Os artigos 2.º e 4.º desse regulamento dispõem:

«Artigo 2.º

1. Por decisão de que se pode reclamar, o Ontvanger concede, nos casos referidos no artigo 25.º, n.º 6, da Wet e a pedido do sujeito passivo, um diferimento do prazo de pagamento – sem que sejam cobrados juros – desde que seja prestada garantia suficiente e que sejam aceites as condições adicionais fixadas pelo Ontvanger.

2. O diferimento do prazo é concedido relativamente ao montante do imposto devido a título do benefício previsto no artigo 20.º?A, n.º 6, alínea i), da [...] [WIB] bem como relativamente aos respectivos [...] juros.

3. No caso de as acções, os direitos obrigacionais de participação ou os créditos abrangidos pelo diferimento serem cedidos, na acepção do artigo 20.º?A, primeiro ou sexto parágrafo, alíneas a) a h), da [...] [WIB], o Ontvanger, por decisão de que se pode reclamar, põe termo ao diferimento do prazo relativo a essas acções [...].

[...]

Artigo 4.º

1. Por decisão de que se pode reclamar, o Ontvanger concede, nos casos referidos no artigo 26.º, n.º 2, da lei e a pedido do sujeito passivo, uma redução do imposto sobre os rendimentos até

ao limite previsto na referida disposição, sendo certo que, no que respeita às acções, o montante dessa redução não pode ser mais elevado que o mais baixo dos seguintes montantes:

1. o montante do imposto a cujo pagamento foi concedido um diferimento no que respeita a essas acções [...];
2. o montante do imposto que foi efectivamente cobrado no estrangeiro quando essas acções foram objecto de cessão, tendo em conta o lucro resultante da cessão e em relação ao qual foi concedido um diferimento do prazo de pagamento, nos termos do artigo 25.º, n.º 6 [...].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Em 22 de Janeiro de 1997, N transferiu o seu domicílio dos Países Baixos para o Reino Unido. No momento em que deixou os Países Baixos, era accionista único de três sociedades por quotas neerlandesas (besloten vennootschappen), cuja direcção de facto funciona desde essa data em Curaçao (Antilhas neerlandesas).

12 Em relação ao ano de 1997, N declarou um rendimento colectável de 15 664 697 NLG, sendo 765 NLG a título do rendimento proveniente da sua residência pessoal e 15 663 932 NLG a título de lucro resultante de uma participação. O aviso de liquidação baseado nessa declaração era no montante de 3 918 275 NLG, ao qual acrescia o montante de 228 429 NLG a título de juros.

13 N obteve, a seu pedido, um diferimento do prazo de pagamento desses montantes. Todavia, em conformidade com a legislação nacional em vigor à data dos factos no processo principal, esse diferimento foi sujeito à constituição de garantias. Assim, N constituiu um penhor sobre as participações que detinha numa das suas sociedades.

14 Na sequência do acórdão de 11 de Março de 2004, Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Colect., p. I-2409), o Secretário de Estado das Finanças considerou, no seu ofício de 13 de Abril de 2004, em resposta a questões colocadas por um membro do Parlamento neerlandês, que o requisito relativo à constituição de garantias para obter um diferimento do prazo de pagamento não podia continuar a ser exigido. Por conseguinte, o Ontvanger comunicou a N que a garantia que havia prestado podia considerar-se extinta.

15 Desde 2002, N explora no Reino Unido uma quinta com um pomar de macieiras.

16 O litígio no processo principal pendente no Gerechtshof te Arnhem tem essencialmente por objecto a questão de saber se o princípio em si mesmo da existência de um tributo baseado no sistema instituído pela WIB, pela IW e pelo URIW, e cujo facto gerador é a transferência de domicílio para outro Estado? Membro de um residente neerlandês titular de uma participação substancial na acepção do artigo 20.º A, n.º 3, da WIB, é compatível com o direito comunitário.

17 A título subsidiário, N contesta as modalidades de aplicação desse sistema fiscal. Em particular, considera que a obrigação de constituir garantias a que se deve sujeitar para beneficiar de um diferimento do prazo de pagamento do imposto instituído pela WIB constitui um entrave aos direitos que lhe confere o direito comunitário. Do mesmo modo, considera que esse entrave não pode ser eliminado retroactivamente através da simples extinção das referidas garantias ordenada pelo Secretário de Estado das Finanças.

18 Além disso, o recorrente no processo principal alega que a legislação neerlandesa que prevê o reembolso das despesas num montante fixo para quem obtiver ganho de causa nos tribunais é contrária ao direito comunitário, uma vez que limita a possibilidade de os particulares

neerlandeses o invocarem de modo efectivo.

19 Tendo sido submetido à apreciação do Gerechtshof te Arnhem, no essencial, um problema relativo à compatibilidade do sistema fiscal previsto na WIB, na IW e no URIW com os artigos 18.º CE e 43.º CE, este decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Poderá um residente num Estado-Membro que transfere a sua residência para outro Estado-Membro invocar, num processo contra o Estado de origem, a aplicação do artigo 18.º CE, apenas com fundamento no facto de a aplicação de um tributo associado a essa transferência de residência constituir ou poder constituir um obstáculo a essa transferência?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, poderá um residente de um Estado-Membro que transfere a sua residência para outro Estado-Membro invocar, num processo contra o Estado de origem, a aplicação do artigo 43.º CE, caso não constitua facto assente nem seja plausível, à partida, que irá exercer nesse outro Estado-Membro uma actividade económica, na acepção do referido artigo? Para a resposta a dar à questão precedente é relevante o facto de essa actividade vir a ser exercida a curto prazo? Em caso de resposta afirmativa, qual pode ser a duração máxima desse prazo?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira e à segunda questão, o artigo 18.º CE ou o artigo 43.º CE opõem-se à legislação neerlandesa em causa, nos termos da qual podem ser cobrados impostos sobre os rendimentos ou contribuições para a segurança social relativamente a lucros presumidos provenientes de participações, por se presumir que um residente nos Países Baixos que deixa de ser contribuinte residente pelo facto de ter transferido a sua residência para outro Estado-Membro alienou as acções correspondentes à sua participação?

4) Em caso de resposta afirmativa à terceira questão e em virtude de a concessão de um diferimento do prazo de pagamento de um tributo estar sujeita à prestação de uma garantia, poderá o obstáculo existente ser eliminado com efeitos retroactivos através da extinção da garantia prestada? Para responder a esta questão, é relevante o facto de a extinção das garantias ocorrer com base num diploma legal ou numa orientação política, independentemente de esta ter sido adoptada a nível do executivo? Para responder a esta questão, também é relevante o facto de ser concedida uma compensação pelos eventuais danos sofridos em virtude da prestação de uma garantia?

5) Em caso de resposta afirmativa à terceira questão e de resposta negativa à primeira parte da quarta questão, o obstáculo existente pode ser justificado?»

20 Por outro lado, o Gerechtshof te Arnhem observa que, «[n]o que diz respeito à resposta à questão de saber se, num caso em que um sujeito passivo obtenha ganho de causa num processo por violação do direito comunitário, o regime neerlandês de reembolso das despesas (um sistema de reembolso de montante fixo) viola o direito comunitário, o Gerechtshof remete para a questão que sobre essa matéria foi submetida ao Tribunal de Justiça pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch no processo [em que foi proferido o acórdão de 5 de Julho de 2005, D., C-376/03, Colect., p. I-5821)]».

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e à segunda questão

21 Nas duas primeiras questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, que disposições do Tratado CE são aplicáveis a um processo

como o processo principal. Mais especificamente, aquele tribunal pretende obter um esclarecimento sobre a articulação e as relações entre a liberdade de circulação e de permanência dos cidadãos da União Europeia e a liberdade de estabelecimento.

22 A este respeito, há que recordar que o artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem expressão específica no artigo 43.º CE (acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Skanavi e Chryssanthakopoulos, C-193/94, Colect., p. I-929, n.º 22).

23 Por conseguinte, só na medida em que o artigo 43.º CE não seja aplicável a toda a situação objecto do processo principal é que haverá que apreciar à luz do artigo 18.º CE o que não é abrangido pelo artigo 43.º CE.

Quanto à aplicabilidade do artigo 43.º CE

24 Há que analisar se a mera qualidade de accionista das suas sociedades permite a N invocar o artigo 43.º CE.

25 O Governo neerlandês considera que a liberdade de estabelecimento e os obstáculos a essa liberdade não estão em causa se aquele que as invoca não exerce efectivamente uma actividade económica.

26 A este respeito, de acordo com jurisprudência assente, o conceito de «estabelecimento» na acepção do artigo 43.º CE é uma noção muito ampla, que envolve a possibilidade de um cidadão comunitário participar, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem (acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 25). Mais especificamente, o Tribunal de Justiça declarou que uma participação igual a 100% do capital de uma sociedade com sede num Estado-Membro diferente do da residência do respectivo titular coloca indubitavelmente esse contribuinte no âmbito de aplicação das disposições do Tratado referentes ao direito de estabelecimento (v. acórdão de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 21).

27 Assim, pode ser abrangido pela liberdade de estabelecimento um cidadão comunitário que reside num Estado-Membro e que detém, no capital de uma sociedade com sede noutra Estado-Membro, uma participação que lhe confere uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as respectivas actividades, o que acontece sempre quando detém 100% das participações (v., neste sentido, acórdão Baars, já referido, n.os 22 e 26).

28 Ora, não se pode deixar de referir que a situação na origem do litígio no processo principal é a de um cidadão comunitário que reside, desde que transferiu o seu domicílio, num Estado-Membro e que detém a totalidade das acções de sociedades com sede noutra Estado-Membro. Por conseguinte, desde a referida transferência, a situação de N é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 43.º CE (v., neste sentido, acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Colect., p. I-1711, n.º 32).

29 Nestas condições, não há que analisar a aplicabilidade do artigo 18.º CE.

30 Consequentemente, há que responder às duas primeiras questões que um cidadão comunitário, como o recorrente no processo principal, que reside, desde que transferiu o seu domicílio, num Estado-Membro e que detém a totalidade das acções de sociedades com sede noutra Estado-Membro pode invocar o artigo 43.º CE.

Quanto à terceira e à quinta questão

31 Nas terceira e quinta questões, que também há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro institua um regime de tributação das mais-valias em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado-Membro, como no caso do processo principal.

32 O direito fiscal neerlandês previa, à data dos factos no processo principal, a tributação das mais-valias decorrentes de participações, cujo facto gerador era a transferência do domicílio de um contribuinte, titular de participações substanciais numa sociedade, para fora dos Países Baixos.

33 A este respeito, deve recordar-se, a título preliminar, que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa, no actual estado de desenvolvimento do direito comunitário, seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência respeitando o direito comunitário (acórdãos de Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 44, e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).

34 Ora, é facto assente que, apesar de o sistema instituído, à data em que ocorreram os factos no processo principal, pela WIB, pela IW e pelo URIW, não proibir um contribuinte neerlandês de exercer o seu direito de estabelecimento, é susceptível de limitar o seu exercício, devido ao seu efeito dissuasivo.

35 Com efeito, por analogia com o que o Tribunal de Justiça já declarou a propósito de um sistema semelhante (acórdão de Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 46), um contribuinte que pretendesse transferir o seu domicílio para fora do território neerlandês, no âmbito do exercício do direito que lhe garante o artigo 43.º CE, estava sujeito, à data dos factos no processo principal, a um tratamento desvantajoso relativamente a uma pessoa que mantivesse a sua residência nos Países Baixos. Esse contribuinte tornava-se, por mero efeito dessa transferência, devedor de um imposto sobre um rendimento que ainda não tinha auferido e de que, portanto, ainda não dispunha, ao passo que, se tivesse continuado a residir nos Países Baixos, as mais-valias só seriam tributáveis quando e na medida em que tivessem sido efectivamente auferidas. Esta diferença de tratamento relativamente à tributação das mais-valias era susceptível de dissuadir o interessado de transferir o seu domicílio para fora dos Países Baixos.

36 A análise das modalidades de aplicação desse regime fiscal das mais-valias decorrentes de participações sociais confirma essa conclusão. Em primeiro lugar, embora seja possível beneficiar de um diferimento do prazo de pagamento, este não é automático e está sujeito a condições, entre as quais, nomeadamente, a constituição de garantias. Estas garantias comportam em si mesmas um efeito restritivo, na medida em que privam o contribuinte do gozo do património dado em garantia (v., neste sentido, acórdão de Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 47).

37 Além disso, as menos-valias surgidas após a transferência de domicílio não eram tidas em conta para efeitos de dedução ao imposto à data dos factos no processo principal. Assim, o imposto sobre as mais-valias não realizadas, fixado no momento da referida transferência com diferimento de pagamento e exigível em caso de alienação posterior dos títulos em causa, poderia exceder o imposto que o contribuinte deveria pagar no caso de a cessão ter sido efectuada na mesma data sem que tivesse havido transferência do domicílio do contribuinte para fora dos Países Baixos. Nesta hipótese, o imposto sobre o rendimento seria calculado com base nas mais-valias efectivamente realizadas no momento da cessão, que poderiam ser de valor mais baixo, ou mesmo inexistentes.

38 Por último, como correctamente refere a advogada-geral no n.º 79 das suas conclusões, a declaração fiscal exigida no momento da transferência do domicílio para fora dos Países Baixos é uma formalidade adicional susceptível de criar ainda mais obstáculos à partida do interessado e que só se impõe aos contribuintes que continuem a residir nesse Estado-Membro no momento em que cedam efectivamente as suas participações.

39 Nestas condições, o regime fiscal em causa no processo principal é susceptível de criar obstáculos ao exercício da liberdade de estabelecimento.

40 Resulta, todavia, de uma jurisprudência bem assente que as medidas nacionais susceptíveis de criar obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado ou de as tornar menos atractivas podem admitir-se se prosseguirem um objectivo de interesse geral, se forem adequadas a garantir a sua realização e se não ultrapassarem o que é necessário para o atingir (v., neste sentido, acórdão de Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 49).

41 Em primeiro lugar, quanto ao requisito relativo à satisfação de um objectivo de interesse geral e à possibilidade de o alcançar através do regime fiscal em causa, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, tendo em conta a génese da sua adopção, as disposições nacionais em causa no processo principal destinam-se, nomeadamente, a garantir, com base no princípio da territorialidade, uma repartição do poder de tributação das mais-valias decorrentes de participações entre os Estados-Membros. Segundo o Governo neerlandês, essa legislação visa também impedir a dupla tributação.

42 Há que recordar que, por um lado, a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros é um objectivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça (v., neste sentido, acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 45). Por outro, nos termos do artigo 293.º CE, os Estados-Membros entabulam entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais, a eliminação da dupla tributação na Comunidade.

43 Todavia, com excepção da Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO 1990, L 225, p. 10), nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar a dupla tributação foi adoptada no âmbito comunitário e os Estados-Membros não celebraram, nos termos do artigo 293.º CE, qualquer convenção multilateral para esse efeito (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 23, e D., já referido, n.º 50).

44 Foi neste contexto que o Tribunal de Justiça já declarou que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminar a dupla tributação (acórdãos Gilly, já referido, n.os 24 e 30; de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57; de 12 de Dezembro de 2002, De Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 93, e de 23 de Fevereiro

de 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.os 47 e 48).

45 A este respeito, é razoável que os Estados-Membros se inspirem na prática internacional, designadamente, nos modelos de convenção elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (v. acórdãos, já referidos, Gilly, n.º 31, e van Hilten/van der Heijden, n.º 48).

46 Assim, os lucros obtidos com a cessão de bens são tributados, nos termos do artigo 13.º, n.º 5, do modelo de Convenção da OCDE no domínio da tributação do rendimento e do património, em particular na sua versão de 2005, no Estado contratante em que o cedente reside. Ora, como salienta a advogada-geral nos n.os 96 e 97 das suas conclusões, é em conformidade com esse princípio da territorialidade fiscal, associado a um elemento temporal, ou seja, a permanência no território nacional durante o período em que o rendimento tributável foi auferido, que as disposições nacionais em causa prevêm a cobrança do imposto sobre as mais-valias registadas nos Países Baixos, cujo montante foi fixado no momento da saída do país do contribuinte em causa e cujo pagamento foi suspenso até à cessão efectiva dos títulos.

47 Daí decorre, por um lado, que a medida em causa no processo principal prossegue um objectivo de interesse geral e, por outro, que é adequada para assegurar a concretização desse objectivo.

48 Por último, há que analisar se uma medida como a que está em causa no processo principal não ultrapassa o que é necessário para alcançar o objectivo que prossegue.

49 É certo que se concluiu, no n.º 38 do presente acórdão, que a declaração fiscal exigida no momento da transferência de domicílio necessária para calcular o imposto sobre o rendimento é efectivamente uma formalidade administrativa susceptível de criar obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais ou de tornar menos atractivo o seu exercício pelo contribuinte em causa, mas não pode ser considerada desproporcionada à luz do objectivo legítimo de repartição do poder tributário, nomeadamente para efeitos de eliminação da dupla tributação entre Estados-Membros.

50 Embora fosse possível só determinar a parte do imposto a cobrar pelo Estado-Membro de origem *a posteriori*, à data da cessão efectiva dos títulos, isso não criaria obrigações menos importantes para o contribuinte. Para além da declaração fiscal que este deveria apresentar aos serviços neerlandeses competentes no momento da cessão das suas participações, seria obrigado a conservar todos os documentos comprovativos para determinar o valor venal destas à data da sua transferência de domicílio, bem como os eventuais custos dedutíveis.

51 Ao invés, relativamente à obrigação de constituição de garantias necessárias à concessão de um diferimento do prazo de pagamento do imposto normalmente devido, apesar de esta facilitar, sem dúvida, a cobrança desse imposto junto de um residente estrangeiro, ultrapassa o que é estritamente necessário para assegurar o funcionamento e a eficácia de um regime fiscal baseado no princípio da territorialidade fiscal. Com efeito, existem meios menos restritivos das liberdades fundamentais.

52 Como observou a advogada-geral no n.º 113 das suas conclusões, o legislador comunitário já adoptou medidas de harmonização que prosseguem, no essencial, o mesmo objectivo. Concretamente, 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, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), na redacção dada pela Directiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de Novembro de 2004 (JO L 359, p. 30), permite que os Estados-Membros solicitem às

autoridades competentes de outro Estado?Membro todas as informações susceptíveis de lhes permitir fixar correctamente os impostos sobre o rendimento (acórdãos de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C?55/98, Colect., p. I?7641, n.º 26, e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C?422/01, Colect., p. I?6817, n.º 42).

53 Além disso, a Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), na redacção dada pela Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001 (JO L 175, p. 17), dispõe que um Estado?Membro pode pedir a assistência de outro Estado?Membro para a cobrança de créditos relativos a certos impostos, nomeadamente sobre o rendimento e o património.

54 Por último, neste contexto, só pode considerar?se proporcional, tendo em conta o objectivo prosseguido, um sistema de cobrança do imposto sobre o rendimento dos títulos mobiliários que permita a dedução por inteiro das menos?valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa, a não ser que essas menos?valias já tenham sido objecto de dedução no Estado?Membro de acolhimento.

55 Por conseguinte, há que responder à terceira e à quinta questão que o artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro institua um regime de tributação das mais?valias em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado?Membro, como o que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão de um diferimento do prazo de pagamento desse imposto à constituição de garantias e que não permite a dedução, por inteiro, das menos?valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa que não foram objecto de dedução no Estado?Membro de acolhimento.

Quanto à quarta questão

56 Na quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a extinção da garantia constituída para efeitos da obtenção do diferimento do prazo de pagamento do imposto sobre as mais?valias dos títulos mobiliários conduz, numa situação como a do processo principal, a eliminar retroactivamente qualquer obstáculo. Pergunta, em seguida, se a forma do acto com base no qual a garantia foi extinta tem alguma influência sobre essa apreciação. Pretende saber, por último, se é devida uma compensação para ressarcir eventuais prejuízos daí decorrentes.

57 Como observou a advogada?geral no n.º 128 das suas conclusões, a constituição de garantias tem, em regra, despesas associadas. Em particular, a constituição de um penhor sobre as participações de sociedades pode diminuir a confiança na solvabilidade do seu titular, a quem se aplicariam, sendo caso disso, condições de crédito menos favoráveis. Assim, essas consequências não podem ser eliminadas retroactivamente pela simples extinção da garantia.

58 Por outro lado, é facto assente que a questão relativa à forma do acto com base no qual a garantia foi extinta não tem qualquer pertinência nesta matéria.

59 Quanto possibilidade de obter uma compensação pelo prejuízo decorrente da obrigação de constituir uma garantia para poder beneficiar de um diferimento do prazo de pagamento do imposto em causa, há que recordar que compete aos tribunais dos Estados?Membros, por aplicação do princípio da cooperação enunciado no artigo 10.º CE, assegurar a protecção jurídica que decorre, para os particulares, do efeito directo do direito comunitário. Na falta de regulamentação comunitária na matéria, compete ao ordenamento jurídico interno de cada

Estado?Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e definir as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que, para os particulares, decorrem do efeito directo do direito comunitário. Todavia, essas modalidades não podem ser menos favoráveis do que as respeitantes a acções judiciais semelhantes de natureza interna (princípio da equivalência), nem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe, 33/76, Colect., p. 813, n.º 5; de 14 de Dezembro de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Colect., p. I-4599, n.º 12, e de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727).

60 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que é ao direito nacional que compete regular, observando os princípios acima recordados, todas as questões acessórias relativas à restituição dos impostos indevidamente cobrados, como o eventual pagamento de juros, incluindo a data a partir da qual estes devem ser calculados e a respectiva taxa (acórdãos de 21 de Maio de 1976, Roquette frères/Comissão, 26/74, Colect., p. 295, n.os 11 e 12; de 12 de Junho de 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Recueil, p. 1887, n.os 16 e 17, e Metallgesellschaft e o., já referido, n.º 86).

61 O mesmo se diga de um pedido para obter o pagamento dos juros moratórios destinados a compensar as eventuais despesas originadas pela constituição das garantias, tendo em conta as semelhanças existentes entre a restituição de impostos indevidamente cobrados e a extinção de garantias exigidas em violação do direito comunitário.

62 De resto, o prejuízo causado pela constituição de uma garantia exigida em violação do direito comunitário é susceptível de gerar a responsabilidade do Estado?Membro autor da medida controvertida.

63 No respeitante às condições em que um Estado?Membro está obrigado a reparar os prejuízos causados aos particulares pelas violações do direito comunitário que lhe sejam imputáveis, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que são três, concretamente, que a norma jurídica violada vise atribuir direitos aos particulares, que a violação seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas. A apreciação destas condições é feita em função de cada tipo de situação (acórdãos de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame, C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029, n.º 51; de 8 de Outubro de 1996, Dillenkofer e o., C-178/94, C-179/94 e C-188/94 a C-190/94, Colect., p. I-4845, n.º 21, e de 4 de Julho de 2000, Haim, C-424/97, Colect., p. I-5123, n.º 36).

64 No que se refere, mais especificamente, à segunda condição, o Tribunal de Justiça já declarou que, por um lado, existe uma violação suficientemente caracterizada quando um Estado?Membro, no exercício do seu poder legislativo, viole, de forma manifesta e grave, os limites que se impõem ao exercício dos seus poderes (v. acórdãos, já referidos, Brasserie du pêcheur e Factortame, n.º 55, e Dillenkofer e o., n.º 25) e que, por outro, na hipótese de o Estado?Membro em causa, no momento em que cometeu a infracção, dispor de uma margem de apreciação consideravelmente reduzida, ou mesmo inexistente, a simples infracção ao direito comunitário pode bastar para provar a existência de uma violação suficientemente caracterizada (acórdão de 23 de Maio de 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Colect., p. I-2553, n.º 28).

65 Para determinar se uma infracção ao direito comunitário constitui violação suficientemente caracterizada, o órgão jurisdicional nacional a que seja submetido um pedido de indemnização deve atender a todos os elementos que caracterizam a situação que lhe é submetida. Entre esses elementos constam, designadamente, o grau de clareza e de precisão da regra violada, o carácter intencional ou involuntário do incumprimento verificado ou do prejuízo causado, o carácter desculpável ou não de um eventual erro de direito e o facto de as actuações adoptadas por uma

instituição comunitária terem podido contribuir para a adopção ou a manutenção de medidas ou práticas nacionais contrárias ao direito comunitário (v. acórdãos, já referidos, *Brasserie du pêcheur* e *Fractortame*, n.º 56, e *Haim*, n.º 43).

66 A este respeito, há que observar que as regras de direito comunitário em causa são disposições do Tratado em vigor e directamente aplicáveis muito antes dos factos no processo principal. No entanto, na data em que o sistema fiscal em causa entrou em vigor, ou seja, em 1 de Janeiro de 1997, o Tribunal de Justiça ainda não tinha proferido o acórdão de *Lasteyrie du Saillant*, já referido, em que declarou pela primeira vez que a obrigação de constituir garantias para efeitos da obtenção de um diferimento do prazo de pagamento de um imposto sobre as mais-valias mobiliárias, em muito aspectos análoga à do processo principal, é contrária à liberdade de estabelecimento.

67 Por conseguinte, há que responder à quarta questão que um obstáculo resultante da constituição de uma garantia exigida em violação do direito comunitário não pode ser eliminado com efeitos retroactivos pela simples extinção dessa garantia. A forma do acto com base no qual a garantia foi extinta não tem qualquer influência nesta apreciação. Quando o Estado-Membro preveja o pagamento de juros moratórios em caso de restituição de uma garantia exigida em violação do direito interno, esses juros também são devidos em caso de violação do direito comunitário. Além disso, compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, de acordo com as orientações dadas pelo Tribunal de Justiça e observando os princípios da equivalência e da efectividade, a existência de responsabilidade do Estado-Membro em causa pelo prejuízo causado pela obrigação de prestar essa garantia.

Quanto ao regime aplicável ao reembolso das despesas

68 Apesar de o dispositivo da decisão de reenvio só mencionar as cinco questões acima referidas, resulta da referência feita, nessa mesma decisão, ao acórdão D, já referido, que o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, obter esclarecimentos quanto à compatibilidade do regime neerlandês aplicável ao reembolso de despesas com o direito comunitário. De facto, essa é uma das questões com que aquele tribunal se defrontou no processo principal.

69 Todavia, de acordo com jurisprudência assente, a necessidade de se chegar a uma interpretação do direito comunitário que seja útil ao órgão jurisdicional nacional exige que este defina o quadro factual e legal em que se inscrevem as questões que coloca ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que assentam essas questões (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de Janeiro de 1993, *Telemarsicabruzzo e o.*, C-320/90 a C-322/90, *Colect.*, p. I-393, n.os 6 e 7; de 21 de Setembro de 1999, *Albany*, C-67/96, *Colect.*, p. I-5751, n.º 39, e de 13 de Abril de 2000, *Lehtonen e Castors Braine*, C-176/96, *Colect.*, p. I-2681, n.º 22).

70 As informações prestadas nas decisões de reenvio não servem apenas para permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis, mas também para dar aos Governos dos Estados-Membros, bem como às demais partes interessadas, a possibilidade de apresentarem observações nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça. Incumbe ao Tribunal garantir esta possibilidade, tendo em conta o facto de, por força da disposição acima referida, apenas as decisões de reenvio serem notificadas às partes interessadas (v., nomeadamente, despacho de 23 de Março de 1995, *Saddik*, C-458/93, *Colect.*, p. I-511, n.º 13; acórdãos, já referidos, *Albany*, n.º 40, e *Lehtonen e Castors Braine*, n.º 23).

71 Ora, não se pode deixar de concluir que as referidas condições não se encontram reunidas no que diz respeito ao regime aplicável ao reembolso das despesas.

72 Nestas condições, a questão relativa ao referido regime é inadmissível.

Quanto às despesas

73 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 (Segunda Secção) declara:

- 1) **Um cidadão comunitário, como o recorrente no processo principal, que reside, desde que transferiu o seu domicílio, num Estado?Membro e que detém a totalidade das acções de sociedades com sede noutro Estado?Membro pode invocar o artigo 43.º CE.**
- 2) **O artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro institua um regime de tributação das mais?valias em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse Estado?Membro, como o que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão de um diferimento do prazo de pagamento desse imposto à constituição de garantias e que não permite a dedução, por inteiro, das menos?valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa que não foram objecto de dedução no Estado?Membro de acolhimento.**
- 3) **Um obstáculo resultante da constituição de uma garantia exigida em violação do direito comunitário não pode ser eliminado com efeitos retroactivos pela simples extinção dessa garantia. A forma do acto com base no qual a garantia foi extinta não tem qualquer influência nesta apreciação. Quando o Estado?Membro preveja o pagamento de juros moratórios em caso de restituição de uma garantia exigida em violação do direito interno, esses juros também são devidos em caso de violação do direito comunitário. Além disso, compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, de acordo com as orientações dadas pelo Tribunal de Justiça e observando os princípios da equivalência e da efectividade, a existência de responsabilidade do Estado?Membro em causa pelo prejuízo causado pela obrigação de prestar essa garantia.**

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.