

Cauza C-101/05

Skatteverket

împotriva

A

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Regeringsrätten)

„Libera circulație a capitalurilor — Restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe — Impozit pe veniturile din capital — Dividende percepute de o societate stabilită într-un stat membru al SEE — Scutire — Dividende percepute de o societate stabilită într-o țară terță — Scutire condiționată de existența unei convenții fiscale care prevede un schimb de informații — Eficacitatea controalelor fiscale”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a capitalurilor — Dispozițiile tratatului*

[art. 56 alin. (1) CE, art. 57 alin. (1) CE și art. 58 CE]

2. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții*

[art. 56 alin. (1) CE]

3. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe*

[art. 57 alin. (1) CE]

4. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozite pe venit*

(art. 56 CE și 58 CE)

1. În ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, articolul 56 alineatul (1) CE coroborat cu articolele 57 CE și 58 CE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mișcări de capitaluri în cauză. Într-adevăr, articolul 56 alineatul (1) CE are efect direct fără să fie necesar să se facă o distincție între categoriile de mișcări de capitaluri care intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE și cele care nu intră în acest domeniu de aplicare, excepția prevăzută în dispoziția menționată neputându-se opune ca articolul 56 alineatul (1) CE să confere particularilor drepturi pe care le pot valorifica în justiție.

(a se vedea punctele 26 și 27)

2. Noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor trebuie să fie interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe și în relațiile dintre statele membre. Într-adevăr, chiar dacă liberalizarea circulației capitalurilor cu țările terțe poate, desigur, să urmărească alte obiective decât cel de a realiza piața internă, cum ar fi, în special, cele de a asigura credibilitatea monedei unice comunitare pe piețele financiare mondiale și de a menține în

statele membre centre financiare de dimensiune mondial?, trebuie s? se constate c?, atunci c?nd principiul liberei circula?ii a capitalurilor a fost extins, prin articolul 56 alineatul (1) CE, la circula?ia capitalurilor ?ntre ??rile ter?e ?i statele membre, acestea din urm? au ales s? consacre acest principiu ?n acela?i articol ?i folosind aceia?i termeni pentru mi?c?rile de capitaluri care au loc ?n interiorul Comunit??ii ?i cele care privesc rela?iile cu ??rile ter?e. ?n plus, din ansamblul dispozi?iilor introduse ?n tratat ?n capitolul privind capitalurile ?i pl??ile reiese c?, pentru a ?ine seama de faptul c? obiectivul ?i contextul juridic al liberaliz?rii circula?iei capitalurilor sunt diferite dup? cum este vorba despre rela?ii ?ntre statele membre ?i ??rile ter?e sau despre libera circula?ie a capitalurilor ?ntre statele membre, acestea au considerat necesar s? prevad? clauze de salvagardare ?i derog?ri care se aplic? ?n mod specific circula?iei capitalurilor av?nd ca destina?ie sau provenind din ??ri ter?e.

(a se vedea punctele 31, 32 ?i 38)

3. No?iunea de restric?ie aflat? ?n vigoare la 31 decembrie 1993, astfel cum este prev?zut? la articolul 57 alineatul (1) CE, presupune c?, de la acea dat?, cadrul juridic ?n care se integreaz? restric?ia ?n cauz? a f?cut parte din ordinea juridic? a statului membru respectiv ?n mod ne?ntrerupt. ?n aceast? privin??, o m?sur? na?ional? adoptat? ulterior acestei date nu este, numai pentru acest motiv, ?n mod automat exclus? de la regimul derogatoriu prev?zut la alineatul men?ionat, aceast? posibilitate trebuind s? fie ?n?eleas? ca ?nglob?nd dispozi?iile care sunt, ?n esen?a lor, identice cu reglementarea anterioar? sau care se limiteaz? la reducerea sau eliminarea unui obstacol ?n calea exercit?rii drepturilor ?i a libert??ilor comunitare prev?zut ?n reglementarea anterioar?. Dimpotriv?, sunt excluse de la regimul derogatoriu men?ionat dispozi?iile care se bazeaz? pe o logic? diferit? de cea a reglement?rilor anterioare ?i care instituie proceduri noi. Astfel, nu sunt vizate dispozi?iile care, de?i sunt, ?n esen??, identice cu o legisla?ie care exista la 31 decembrie 1993, au reintrodus un obstacol privind libera circula?ie a capitalurilor care, ca urmare a abrog?rii legisla?iei anterioare, nu mai exista.

(a se vedea punctele 48 ?i 49)

4. Articolele 56 CE ?i 58 CE trebuie interpretate ?n sensul c? nu se opun legisla?iei unui stat membru ?n temeiul c?reia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub form? de ac?iuni ale unei filiale, nu poate fi acordat? dec?t dac? societatea care face distribuirea este stabilit? ?ntr?un stat membru al Spa?iului Economic European (SEE) sau ?ntr?un stat cu care a fost ?ncheiat? de c?tre statul membru de impunere o conven?ie fiscal? care prevede schimbul de informa?ii, atunci c?nd aceast? scutire este supus? unor condi?ii a c?ror respectare nu poate fi verificat? de autorit??ile competente ale acestui stat membru dec?t prin ob?inerea de informa?ii de la statul ?n care este stabilit? societatea care face distribuirea.

Cu toate c? o astfel de legisla?ie implic? o restric?ie privind circula?ia capitalurilor ?ntre statele membre ?i ??rile ter?e, prin aceea c? are ca efect descurajarea contribuabililor reziden?i ?n statul membru respectiv de la a??i investi capitalurile ?n societ??i stabilite ?n afara SEE, aceasta poate totu?i s? fie justificat? prin necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale, cu condi?ia respect?rii principiului propor?ionalit??ii, ?n sensul c? trebuie s? fie adecvat? pentru a garanta realizarea obiectivului pe care ?l urm?re?te ?i nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv. Desigur, un stat membru nu poate invoca imposibilitatea de a solicita colaborarea unui alt stat membru pentru a efectua cercet?ri sau pentru a primi informa?ii cu scopul de a justifica refuzul unui avantaj fiscal. Totu?i, acest principiu, care se refer? la restric?ii privind exercitarea libert??ilor de circula?ie ?n cadrul Comunit??ii, nu poate fi transpus ?n ?ntregime ?n cazul circula?iei capitalurilor ?ntre statele membre ?i ??rile ter?e, astfel de mi?c?ri de capitaluri ?nscriindu-se ?ntr?un context juridic diferit de cel al circula?iei capitalurilor ?ntre statele membre. Prin urmare, atunci c?nd reglementarea unui stat membru face ca beneficiul unui avantaj fiscal s?

depind? de îndeplinirea condi?iilor a c?ror respectare nu poate fi verificat? decât prin ob?inerea de informa?ii de la autorit???ile competente dintr-o ?ar? ter??, este, în principiu, legitim pentru acest stat membru s? refuze acordarea acestui avantaj dac?, în special din cauza lipsei unei obliga?ii conven?ionale a acestei ??ri ter?e de a furniza informa?ii, se dovede?te imposibil? ob?inerea acestor informa?ii de la respectiva ?ar?.

(a se vedea punctele 42, 43, 55, 56, 58, 60, 63 ?i 67 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Marea Camer?)

18 decembrie 2007(*)

„Libera circula?ie a capitalurilor – Restric?ie privind circula?ia capitalurilor între statele membre ?i ??rile ter?e – Impozit pe veniturile din capital – Dividende percepute de o societate stabilit? într-un stat membru al SEE – Scutire – Dividende percepute de o societate stabilit? într-o ?ar? ter?? – Scutire condi?ionat? de existen?a unei conven?ii fiscale care prevede un schimb de informa?ii – Eficacitatea controalelor fiscale”

În cauza C?101/05,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Regeringsrätten (Suedia), prin Decizia din 15 octombrie 2004, primit? de Curte la 28 februarie 2005, în procedura

Skatteverket

împotriva

A,

CURTEA (Marea Camer?),

compus? din domnul V. Skouris, pre?edinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (raportor) ?i A. Tizzano, pre?edin?i de camer?, domnii R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev ?i doamna C. Toader, judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 12 iunie 2007,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru Skatteverket, de domnul K. Rask, în calitate de agent;

- pentru A, de S. Andersson și P. Nortoft, advokater;
- pentru guvernul suedez, de doamnele K. Wistrand și A. Falk, în calitate de agenți;
- pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma, U. Forsthoff și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de doamna N. Díaz Abad și de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J. C. Gracia, precum și de doamna C. Jurgensen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul olandez, de doamnele H. G. Sevenster și C. ten Dam, precum și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamnele C. Jackson și T. Harris, în calitate de agenți, asistate de domnul T. Ward, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și K. Simonsson, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE-58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de o parte, și A, o persoană fizică rezidentă în Suedia, pe de altă parte, ca urmare a refuzului de a-i acorda acesteia din urmă o scutire de impozit pe dividendele distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale de către o societate stabilită într-o țară terță.

Legislația națională

3 În temeiul Legii suedeze din 1999 privind impozitul pe venit (inkomstskattelagen, SFS 1999, nr. 1229, denumită în continuare „legea”), dividendele plătite unei persoane fizice rezidente în Suedia de către o societate pe acțiuni sunt în mod normal supuse impozitului pe venit în acest stat membru.

4 Conform articolului 16 din capitolul 42 din lege:

„Dividendele distribuite de către o societate pe acțiuni suedeză (societate mamă) sub formă de acțiuni ale unei filiale nu sunt incluse în venitul impozabil, cu condiția ca:

1) distribuirea să fie efectuată proporțional cu numărul de acțiuni deținute la

societatea?mam?,

2) ac?iunile societ??ii?mam? s? fie cotate la burs?,

3) toate p?r?ile sociale de?inute de societatea?mam? în societatea filial? s? fie distribuite,

4) dup? distribuire, p?r?ile sociale ale filialei s? nu fie de?inute de o societate care apar?ine aceluia?i grup ca ?i societatea?mam?,

5) filiala s? fie o societate pe ac?iuni suedez? sau o societate str?in? ?i

6) activitatea principal? a filialei s? aib? caracter industrial sau comercial sau s? constea, direct sau indirect, în de?inerea de p?r?i sociale la societ??i a c?ror activitate principal? are caracter industrial sau comercial ?i la care filiala de?ine, direct sau indirect, p?r?i sociale care reprezint? un num?r de drepturi de vot de peste jum?tate din drepturile de vot corespunz?toare tuturor p?r?ilor sociale ale societ??ii.”

5 Atunci când aceast? scutire a fost introdus? în dreptul suedez, în 1992, dispozi?iile referitoare la aceasta erau aplicabile numai beneficiilor distribuite de societ??i pe ac?iuni suedeze. Dup? ce au fost abrogate începând cu anul 1994, aceste dispozi?ii au fost reintroduse în dreptul suedez începând cu anul 1995.

6 În temeiul articolului 16 a din capitolul 42 din lege, introdus în 2001 în dreptul suedez, scutirea prev?zut? la articolul 16 din acela?i capitol se aplic? ?i atunci când distribuirea de ac?iuni este efectuat? de o societate str?in? care are un statut analog celui al unei societ??i pe ac?iuni suedeze ?i care este stabilit? într?un stat din Spa?iul Economic European (denumit în continuare „SEE”) sau într?un stat cu care Regatul Suediei a încheiat o conven?ie fiscal? cuprinzând o dispozi?ie care prevede schimbul de informa?ii.

7 La 7 mai 1965 a fost încheiat? o conven?ie între Confedera?ia Elve?ian? ?i Regatul Suediei pentru evitarea dublei impunerii în materie de impozite pe venit ?i pe avere (denumit? în continuare „conven?ia”). Articolele 10 ?i 11 din aceast? conven?ie se refer? la regimul de impozitare a dividendelor ?i, respectiv, a dobânzilor.

8 Articolul 27 din conven?ie prevede o procedur? amiabil? între autorit??ile competente ale statelor contractante pentru evitarea unei impunerii neconforme cu prevederile acestei conven?ii, precum ?i pentru a solu?iona dificult??ile sau pentru a înl?tura îndoielile la care pot da na?tere interpretarea sau aplicarea conven?iei.

9 De la punctul 5 din Protocolul privind negocierea ?i semnarea, întocmit cu ocazia încheierii conven?iei (denumit în continuare „protocolul”), reiese c? delega?ia elve?ian? a considerat c? singurele informa?ii care sunt susceptibile s? fac? obiectul unui schimb sunt cele necesare unei bune aplic?ri a conven?iei ?i cele care permit evitarea unei aplic?ri abuzive a acesteia. De la acela?i punct 5 reiese c? Regatul Suediei a luat act de aceast? declara?ie ?i a renun?at la o prevedere expres? din conven?ie privind schimbul de informa?ii.

10 La 17 august 1993 a fost încheiat un aranjament între Confedera?ia Elve?ian? ?i Regatul Suediei privind punerea în aplicare a articolelor 10 ?i 11 din conven?ie (denumit în continuare „aranjamentul”). Acest aranjament stabile?te procedura care trebuie urmat? de c?tre un particular pentru a ob?ine o degrevare de impozit conform condi?iilor de impozitare prev?zute de aceste articole, precum ?i tratamentul unor astfel de cereri de c?tre autorit??ile fiscale din statele contractante.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 A este acționar al societății X, care are sediul social în Elveția și intenționează să distribuie acțiunile pe care le deține la una dintre filialele sale. A a solicitat Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) un aviz prealabil referitor la problema dacă o asemenea distribuție este scutită de impozitul pe venit. Potrivit lui A, X are un statut analog celui al unei societăți pe acțiuni suedeze și condițiile de scutire cerute de lege sunt îndeplinite, în afară de cea privind localizarea sediului acestei societăți.

12 În avizul prealabil, notificat la 19 februarie 2003, Skatterättsnämnden a răspuns că distribuția de acțiuni avută în vedere de X trebuia să fie scutită de impozitul pe venit în aplicarea dispozițiilor privind libera circulație a capitalurilor din Tratatul CE.

13 Potrivit Skatterättsnämnden, un astfel de drept de scutire nu decurge din lege, din moment ce convenția nu conține nicio obligație pentru Confederația Elvețiană de a furniza informațiile necesare administrației fiscale suedeze. Totuși, articolul 16 a din capitolul 42 din lege ar trebui să fie considerat o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 56 CE. O asemenea restricție ar fi, desigur, motivată prin obiectivul de a facilita controalele fiscale într-un context în care nu este aplicabilă Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799”). Cu toate acestea, respectiva restricție ar fi disproporționată în raport cu obiectivul menționat. Aranjamentul ar pune, într-adevăr, să ofere într-o anumită măsură administrației fiscale suedeze posibilitatea de a obține informațiile necesare pentru aplicarea legislației fiscale interne. În plus, ar putea fi oferită contribuabilului posibilitatea de a demonstra el însuși că sunt îndeplinite toate condițiile cerute de lege.

14 Împotriva acestui aviz prealabil al Skatterättsnämnden, Skatteverket a formulat apel la Regeringsrätten.

15 În acțiunea sa, Skatteverket subliniază că dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor sunt neclare în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, în special în relațiile cu acele țări care se opun schimbului de informații în scopul controlului fiscal. Atunci când posibilitatea de a obține informații este limitată, o restricție precum cea instituită de articolul 16 a menționat anterior ar putea fi justificată pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

16 A susține, în schimb, că dispozițiile conținute în protocol și în aranjament pot fi asimilate unei dispoziții privind schimbul de informații care ar fi conținut chiar în convenție. Articolul 16 a din capitolul 42 din lege ar constitui, în orice caz, o restricție privind libera circulație a capitalurilor care nu poate fi justificată. Într-adevăr, nu ar fi necesar să se solicite informații autorităților elvețiene, din moment ce contribuabilul poate fi somat să demonstreze că îndeplinește toate condițiile pentru a beneficia de scutirea prevăzută de lege.

17 În aceste condiții, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile referitoare la libera circulație a capitalurilor între statele membre și o țară terță se opun ca, într-o situație precum cea [din acțiunea principală], A să fie impozitat pentru dividendele care i-au fost distribuite de X, pe motiv că X nu are sediul nici într-un stat membru al SEE, nici

într-un stat cu care [Regatul] Suediei a încheiat o convenție fiscală cuprinzând o clauză care să prevadă schimbul de informații?"

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din tratat privind libera circulație a capitalurilor trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuția este stabilită într-un stat membru al SEE sau într-un stat cu care a fost încheiată de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații.

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar (Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 32, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, precum și Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 19).

20 În această privință, articolul 56 alineatul (1) CE, intrat în vigoare la 1 ianuarie 1994, a pus în aplicare liberalizarea capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. În acest scop, acest articol prevede că, în temeiul capitolului din tratat intitulat „Capitalurile și plătirile”, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe (Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821, punctul 19, precum și Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hiltten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 37).

Cu privire la efectul direct al articolului 56 alineatul (1) CE în relațiile dintre statele membre și țările terțe

21 De la bun început, trebuie amintit că articolul 56 alineatul (1) CE prevede o interdicție clară și necondiționată, care nu necesită nicio măsură de punere în aplicare și care conferă particularilor drepturi pe care le pot invoca în justiție (a se vedea în acest sens Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, punctele 41 și 47).

22 Totuși, guvernul german arată că, în relațiile dintre statele membre și țările terțe, această dispoziție nu ar avea un efect direct decât în cazul restricțiilor privind categoriile de mișcări de capitaluri care nu sunt avute în vedere la articolul 57 alineatul (1) CE. Într-adevăr, cu privire la categoriile de mișcări de capitaluri avute în vedere la alineatul (1), alineatul (2) al aceluiași articol ar lăsa Consiliului Uniunii Europene competența de a adopta măsuri de liberalizare dacă și în măsura în care acestea permit promovarea funcționării uniunii economice și monetare. Deși, la punctul 46 din Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, a recunoscut, desigur, că adoptarea de măsuri de către Consiliu nu constituie o condiție necesară pentru punerea în aplicare a interdicției prevăzute la articolul 56 alineatul (1) CE, Curtea ar fi limitat această interpretare la restricțiile care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE.

23 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 57 alineatul (1) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

24 În temeiul articolului 57 alineatul (2) prima teză CE, depunând eforturi pentru a realiza obiectivul liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țările terțe, în cea mai mare măsură posibil și fără a aduce atingere celorlalte capitole ale tratatului, hotărând cu majoritate calificată la propunerea Comisiei Comunităților Europene, Consiliul poate să adopte măsuri referitoare la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. A doua teză a alineatului (2) prevede că, pentru adoptarea acelor măsuri care sunt mai puțin favorabile decât cele în vigoare în dreptul comunitar în ceea ce privește liberalizarea circulației capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, este necesară unanimitatea.

25 La punctul 48 din Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, Curtea a considerat că prevederile articolului 73b alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] coroborat cu articolul 73c și cu articolul 73d alineatul (1) litera (b) din Tratatul CE [devenite articolul 57 CE și, respectiv, articolul 58 alineatul (1) litera (b) CE] pot fi invocate în fața instanței naționale și pot determina inaplicabilitatea normelor naționale care le sunt contrare.

26 Astfel, Curtea a recunoscut efectul direct al articolului 56 alineatul (1) CE fără să facă o distincție între categoriile de mijlocuri de capitaluri care intră în domeniul de aplicare al articolului 57 alineatul (1) CE și cele care nu intră în acest domeniu de aplicare. Într-adevăr, Curtea a apreciat că excepția prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE nu se poate opune ca articolul 56 alineatul (1) CE să confere particularilor drepturi pe care le pot valorifica în justiție (Hotărârea Sanz de Lera și alții, citată anterior, punctul 47).

27 În consecință, în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, articolul 56 alineatul (1) CE coroborat cu articolele 57 CE și 58 CE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mijlocuri de capitaluri în cauză.

Cu privire la noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe

28 Trebuie să se răspundă, în primul rând, argumentelor prezentate de Skatteverket, precum și de guvernele suedez, german, francez și olandez, potrivit căroră noțiunea de restricție privind circulația capitalurilor prevăzută la articolul 56 alineatul (1) CE nu poate fi interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe și în relațiile dintre statele membre.

29 Guvernele german, francez și olandez subliniază că, spre deosebire de liberalizarea circulației capitalurilor între statele membre, care are ca scop realizarea pieței interne, extinderea principiului liberei circulații a capitalurilor la relațiile între statele membre și țările terțe este legată de instaurarea uniunii economice și monetare. Toate aceste guverne subliniază că, în relațiile cu țările terțe, respectarea interdicției prevăzute la articolul 56 alineatul (1) CE ar conduce la o liberalizare unilaterală din partea Comunității Europene, fără ca aceasta din urmă să obțină garanția că țările terțe în cauză vor proceda la o liberalizare echivalentă și fără să existe, în raporturile cu acestea din urmă, măsuri de armonizare a dispozițiilor naționale, în special în

materie de fiscalitate direct?.

30 Guvernele german ?i olandez arat? de asemenea c?, dac? principiul liberei circula?ii a capitalurilor ar fi interpretat ?n mod identic ?n rela?iile cu ??rile ter?e ?i ?n interiorul Comunit??ii, aceasta ar fi privat? de mijloacele de a negocia o liberalizare cu aceste ??ri, din moment ce o astfel de liberalizare ar fi deschis deja ?n mod automat ?i unilateral pia?a comunitar? pentru aceste ??ri. Aceste guverne subliniaz?, ?n aceast? privin??, c? domeniul de aplicare al clauzelor privind libera circula?ie a capitalurilor pe care le con?in acordurile de asociere ?ncheiate cu ??rile ter?e este deseori mai restrâns decât cel al articolului 56 CE, ceea ce nu ar avea sens dac? aceast? dispozi?ie ar fi aplicabil? ?n mod la fel de riguros ?n rela?iile cu ??rile ter?e ?i ?n raporturile comunitare.

31 Dup? cum a ar?tat avocatul general la punctele 74-77 din concluziile prezentate, chiar dac? liberalizarea circula?iei capitalurilor cu ??rile ter?e poate, desigur, s? urm?reasc? alte obiective decât cel de a realiza pia?a intern?, cum ar fi, ?n special, cele de a asigura credibilitatea monedei unice comunitare pe pie?ele financiare mondiale ?i de a men?ine ?n statele membre centre financiare de dimensiune mondial?, trebuie s? se constate c?, atunci când principiul liberei circula?ii a capitalurilor a fost extins, prin articolul 56 alineatul (1) CE, la circula?ia capitalurilor ?ntre ??rile ter?e ?i statele membre, acestea din urm? au ales s? consacre acest principiu ?n acela?i articol ?i folosind aceia?i termeni pentru mi?c?rile de capitaluri care au loc ?n interiorul Comunit??ii ?i cele care privesc rela?iile cu ??rile ter?e.

32 ?n plus, dup? cum a ar?tat de asemenea avocatul general la punctele 78-83 din concluziile prezentate, din ansamblul dispozi?iilor introduse ?n tratat ?n capitolul privind capitalurile ?i pl??ile reiese c?, pentru a ?ine seama de faptul c? obiectivul ?i contextul juridic al liberaliz?rii circula?iei capitalurilor sunt diferite dup? cum este vorba despre rela?ii ?ntre statele membre ?i ??rile ter?e sau despre libera circula?ie a capitalurilor ?ntre statele membre, acestea au considerat necesar s? prevad? clauze de salvagardare ?i derog?ri care se aplic? ?n mod specific circula?iei capitalurilor având ca destina?ie sau provenind din ??ri ter?e.

33 ?ntr?adev?r, ?n afar? de excep?ia prev?zută la articolul 57 alineatul (1) CE pentru anumite restric?ii privind circula?ia capitalurilor având ca destina?ie sau provenind din ??ri ter?e, existente la 31 decembrie 1993 ?n temeiul dreptului na?ional sau al dreptului comunitar, articolul 59 CE acord? Consiliului competen?a de a adopta m?suri de salvagardare ?n ?mprejur?ri excep?ionale ?n care circula?ia capitalurilor provoac? sau amenin?? s? provoace dificult??i grave ?n func?ionarea uniunii economice ?i monetare. Articolul 60 alineatul (1) CE autorizeaz?, ?n plus, Consiliul s? adopte m?surile urgente necesare ?n raport cu ??rile ter?e dac?, ?n situa?iile men?ionate la articolul 301 CE, este considerat? necesar? o ac?iune a Comunit??ii. ?n cele din urm?, articolul 60 alineatul (2) CE prevede posibilitatea unui stat membru de a adopta, din ra?iuni politice grave ?i din motive de urgen??, atât timp cât Consiliul nu a exercitat competen?a care îi este conferit? de alineatul (1) al aceluia?i articol, m?suri unilaterale ?mpotriva unei ??ri ter?e ?n ceea ce prive?te circula?ia capitalurilor.

34 În această privință, trebuie amintit că din condițiile cărora le este supusă competența recunoscută Consiliului, prin articolul 57 alineatul (2) CE, de a adopta măsuri referitoare la categoriile de mișcări de capitaluri având ca destinație sau provenind din țări terțe enumerate în această prevedere nu se poate deduce, contrar celor susținute de guvernul german, că respectivele categorii nu intră în domeniul de aplicare al interdicției enunțate la articolul 56 alineatul (1) CE. Într-adevăr, alineatul (2) al articolului 57 CE trebuie coroborat cu alineatul (1) al aceluiași articol și se limitează să permită Consiliului să adopte măsuri privind categoriile de mișcări de capitaluri menționate, fără ca restricțiile naționale sau comunitare a căror menținere este prevăzută explicit de alineatul (1) să îi poată fi opuse.

35 După cum a arătat avocatul general la punctul 86 din concluziile prezentate, restricțiile pe care statele membre și Comunitatea le pot aplica, în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE, circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe se adaugă nu numai celor prevăzute la articolele 59 CE și 60 CE, dar și celor care decurg din măsurile luate de statele membre conform articolului 58 alineatul (1) literele (a) și (b) CE sau care sunt justificate în alt mod printr-un motiv imperativ de interes general.

36 Din jurisprudența Curții reiese, în plus, că măsura în care statele membre sunt autorizate să aplice anumite măsuri restrictive privind circulația capitalurilor nu poate fi determinată fără a ține seama de împrejurarea, subliniată de mai multe guverne care au prezentat observații Curții, că circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe se derulează într-un context juridic diferit de cel al circulației care are loc în cadrul Comunității.

37 Astfel, ca urmare a gradului de integrare juridică existent între statele membre ale Uniunii Europene și în special ca urmare a existenței unor măsuri legislative comunitare privind cooperarea între autoritățile fiscale naționale, precum Directiva 77/799, impozitarea de către un stat membru a activităților economice cu aspecte transfrontaliere care se situează în cadrul Comunității nu este întotdeauna comparabilă cu cea a activităților economice care au legătură cu relațiile dintre statele membre și țările terțe (Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 170). Potrivit Curții, nu poate fi exclus nici faptul că un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe este justificată printr-un motiv dat în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre (*Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 171).

38 Din aceste motive, nu poate fi considerat determinant argumentul invocat de guvernele german și olandez potrivit căruia, dacă noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor este interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe și în relațiile dintre statele membre, Comunitatea ar deschide în mod unilateral piața comunitară către țările terțe, fără a presta mijloacele de negociere necesare pentru a obține o asemenea liberalizare din partea acestora din urmă.

39 Noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe fiind astfel clarificată, trebuie examinat, în al doilea rând, dacă o reglementare precum cea din acțiunea principală trebuie să fie considerată o astfel de restricție și, dacă este cazul, dacă aceasta poate fi obiectiv justificată în temeiul dispozițiilor tratatului sau prin motive imperative de interes general.

Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

40 În această privință, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE,

fiind restric?ii privind circula?ia capitalurilor, le includ pe cele de natur? s? descurajeze nereziden?ii s? fac? investi?ii într?un stat membru sau s? descurajeze reziden?ii statului membru respectiv s? fac? investi?ii în alte state (a se vedea Hot?rârea van Hilten/van der Heijden, citat? anterior, punctul 44, ?i Hot?rârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C?370/05, Rep., p. I?1129, punctul 24).

41 În spe??, articolul 16 a din capitolul 42 din lege acord? contribuabililor reziden?i în Suedia o scutire de impozit pentru dividendele distribuite sub form? de ac?iuni ale unei filiale de c?tre o societate pe ac?iuni stabilit? în Suedia sau în alt stat membru al SEE, dar refuz? s? le acorde beneficiul acestei scutiri atunci când o asemenea distribuie provine de la o societate stabilit? într-o ?ar? ter?? nemembr? a SEE, cu excep?ia cazului în care aceasta a încheiat cu Regatul Suediei o conven?ie care prevede schimbul de informa?ii.

42 O asemenea legisla?ie are ca efect descurajarea contribuabililor reziden?i în Suedia de la a??i investi capitalurile în societ??i stabilite în afara SEE. Într?adev?r, în m?sura în care dividendele pe care acestea le pl?tesc reziden?ilor suedezi sunt tratate din punct de vedere fiscal în mod mai pu?in favorabil decât dividendele distribuite de o societate stabilit? într?un stat membru al SEE, ac?iunile respectivelor societ??i sunt mai pu?in atractive pentru investitorii reziden?i în Suedia decât cele ale societ??ilor stabilite într?un stat membru SEE (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Verkooijen, punctele 34 ?i 35, ?i Manninen, punctele 22 ?i 23, precum ?i, cu privire la circula?ia capitalurilor între statele membre ?i ??rile ter?e, Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 166).

43 O reglementare precum cea din ac?iunea principal? cuprinde, a?adar, o restric?ie privind circula?ia capitalurilor între statele membre ?i ??rile ter?e care, în principiu, este interzis? de articolul 56 alineatul (1) CE.

44 Înainte de a examina dac?, astfel cum sus?in Skatteverket ?i guvernele care au prezentat observa?ii Cur?ii, această restric?ie poate fi justificat? printr?un motiv imperativ de interes general, trebuie s? se r?spund? la argumentul invocat de guvernul italian potrivit c?ruia această restric?ie intr? în domeniul de aplicare al excep?iei prev?zute la articolul 57 alineatul (1) CE.

Cu privire la aplicarea excep?iei prev?zute la articolul 57 alineatul (1) CE

45 Dup? cum s?a amintit la punctul 23 din prezenta hot?râre, în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere aplic?rii, în raport cu ??rile ter?e, a restric?iilor aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circula?ia capitalurilor având ca destina?ie sau provenind din ??ri ter?e, în cazul în care acestea implic? investi?ii directe, inclusiv investi?iile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe pie?ele de capital.

46 O restric?ie privind circula?ia capitalurilor reprezentat? de tratamentul fiscal mai pu?in avantajos al dividendelor provenite din str?in?tate intr? în domeniul de aplicare al no?iunii de investi?ii directe în sensul articolului 57 alineatul (1) CE în m?sura în care se raporteaz? la investi?iile de orice natur? pe care le efectueaz? persoanele fizice sau juridice ?i care ajut? la crearea sau men?inerea unor rela?ii durabile ?i directe între cel care ofer? fondurile ?i întreprinderea c?reia îi sunt destinate aceste fonduri, în vederea exercit?rii unei activit??i economice (a se vedea în acest sens Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctele 179-181, Hot?rârea din 24 mai 2007, Holböck, C?157/05, Rep., p. I?4051, punctele 33 ?i 34, precum ?i Hot?rârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C?112/05, Rep., p. I?8995, punctul 18).

47 În condi?iile în care decizia de trimitere nu exclude posibilitatea ca dividendele pe care

societatea X inten?ioneaz? s? le distribuie c?tre A s? se raporteze la asemenea investi?ii, trebuie analizat dac? o reglementare precum cea din ac?iunea principal? este susceptibil? s? intre în domeniul de aplicare al excep?iei prev?zute la articolul 57 alineatul (1) CE ca restric?ie aflat? în vigoare la 31 decembrie 1993.

48 Dup? cum a ar?tat avocatul general la punctele 110-112 din concluziile prezentate, no?iunea de restric?ie aflat? în vigoare la 31 decembrie 1993 presupune c?, de la acea dat?, cadrul juridic în care se integreaz? restric?ia în cauz? a f?cut parte din ordinea juridic? a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Într?adev?r, dac? ar fi altfel, un stat membru ar putea, în orice moment, s? reintroduc? restric?ii privind circula?ia capitalurilor având ca destina?ie sau provenind din ??ri ter?e care existau în ordinea juridic? na?ional? la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost men?inute.

49 În acest sens s?a exprimat ?i Curtea atunci când a fost invitat? s? se pronun?e cu privire la aplicabilitatea excep?iei prev?zute la articolul 57 alineatul (1) CE unor restric?ii privind circula?ia capitalurilor aflate în vigoare în ordinea juridic? a unui stat membru la 31 decembrie 1993. Într?adev?r, când a admis c? o m?sur? na?ional? adoptat? ulterior acestei date nu este, numai pentru acest motiv, în mod automat exclus? de la regimul derogatoriu prev?zut la alineatul (1), Curtea a în?eles aceast? posibilitate ca înglobând dispozi?ii care sunt, în esen?a lor, identice cu reglementarea anterioar? sau care se limiteaz? la reducerea sau eliminarea unui obstacol în calea exercit?rii drepturilor ?i a libert??ilor comunitare prev?zut în reglementarea anterioar?, excluzând dispozi?iile care se bazeaz? pe o logic? diferit? de cea a reglement?rilor anterioare ?i care instituie proceduri noi (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctul 192, ?i *Holböck*, punctul 41). Astfel, Curtea nu a în?eles s? vizeze dispozi?ii care, de?i sunt, în esen??, identice cu o legisla?ie care exista la 31 decembrie 1993, au reintrodus un obstacol privind libera circula?ie a capitalurilor care, ca urmare a abrog?rii legisla?iei anterioare, nu mai exista.

50 În spe??, trebuie s? se constate c?, la data intr?rii sale în vigoare, în anul 1992, articolul 16 din capitolul 42 din lege excludea deja de la beneficiul scutirii prev?zute pentru dividendele distribuite sub form? de ac?iuni ale unei filiale pe cele pl?tite de societ??i stabilite în ??ri ter?e care nu au încheiat cu Regatul Suediei o conven?ie care s? prevad? schimbul de informa?ii. Într?adev?r, din decizia de trimitere reiese c? aceast? scutire nu se aplica, la acea dat?, decât dividendelor pl?tite de societ??i stabilite în Suedia.

51 Este adev?rat c? dispozi?iile privind scutirea au fost abrogate începând cu 1994, apoi reintroduse începând cu 1995 ?i extinse în 2001 la dividendele pl?tite de societ??i stabilite într?un stat membru al SEE sau într?un alt stat cu care Regatul Suediei a încheiat o conven?ie ce prevede schimbul de informa?ii. Totu?i, nu este mai pu?in adev?rat c?, dup? cum sus?ine guvernul italian, beneficiul acestei scutiri a fost exclus în mod neîntrerupt, cel pu?in începând cu anul 1992, pentru dividendele pl?tite de societ??i stabilite într?o ?ar? ter??, nemembr? a SEE, care nu a încheiat o astfel de conven?ie cu Regatul Suediei.

52 În aceste împrejur?ri, excluderea, începând cu anul 1992, a beneficiului scutirii prev?zute de lege pentru dividendele pl?tite de o societate stabilit? într?o ?ar? ter??, nemembr? a SEE, care nu a încheiat cu Regatul Suediei o conven?ie care prevede schimbul de informa?ii, trebuie s? fie considerat? o restric?ie aflat? în vigoare la 31 decembrie 1993 în sensul articolului 57 alineatul (1) CE, cel pu?in atunci când aceste dividende corespund unor investi?ii directe în societatea care face distribuirea, verificarea acestui aspect fiind de competen?a instan?ei de trimitere.

53 În măsura în care din decizia de trimitere nu reiese că dividendele în cauză în acțiunea principală corespund unor investiții directe, trebuie analizat dacă o legislație națională precum cea din acțiunea principală poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general.

Cu privire la justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale

54 Potrivit Skatteverket, precum și guvernelor suedez, danez, german, spaniol, francez, italian, olandez și al Regatului Unit, refuzul de a acorda scutirea prevăzută la articolul 16 din capitolul 42 din lege, atunci când dividendele sunt plătite de o societate stabilită într-o țară terță cu care Regatul Suediei nu a încheiat o convenție fiscală care să prevadă un schimb de informații, este justificat prin necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. Într-adevăr, față de o țară terță, administrația fiscală suedeză nu ar putea recurge la asistență reciprocă între autoritățile competente prevăzută de Directiva 77/799. În plus, nici convenția și nici protocolul nu ar conține o dispoziție care să prevadă un schimb de informații comparabil cu cel prevăzută la articolul 26 din modelul de convenție elaborat în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). Or, chiar dacă contribuabilul dispune de informațiile necesare pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile cerute de articolul 16 menționat anterior, ar reveni totuși administrației fiscale sarcina să verifice valoarea probelor furnizate, ceea ce ar fi imposibil dacă aceasta nu ar dispune de puterea de a obține colaborarea autorităților competente ale statului în care este stabilită societatea care face distribuirea.

55 În temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (b) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal. Astfel, Curtea a recunoscut că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat (Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 31, Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 27 și 45, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 47).

56 O măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 28).

57 Potrivit lui A și Comisiei, legislația în cauză în acțiunea principală este disproporționată față de obiectivul urmărit, în condițiile în care autoritățile fiscale suedeze pot cere contribuabilului să furnizeze dovada îndeplinirii condițiilor cerute pentru a beneficia de scutirea prevăzută de această legislație. În măsura în care o asemenea scutire se referă la dividende plătite de o societate cotate la bursă, anumite informații ar putea fi obținute de asemenea prin consultarea datelor pe care o astfel de societate este obligată prin lege să le facă publice.

58 Astfel cum arată A și Comisia, cu privire la o reglementare națională care restrânge exercitarea uneia dintre libertățile de circulație garantate de tratat, Curtea a decis că un stat membru nu poate invoca imposibilitatea de a solicita colaborarea unui alt stat membru pentru a efectua cercetări sau pentru a primi informații cu scopul de a justifica refuzul unui avantaj fiscal. Într-adevăr, chiar dacă verificarea informațiilor furnizate de contribuabil de dovadă este dificilă, în special din cauza limitelor schimbului de informații prevăzute la articolul 8 din Directiva 77/799, nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitelor și a taxelor

respective și, dacă este cazul, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 20, Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 54, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctele 94 și 95).

59 În acest context, Curtea a considerat că nu se poate exclude *a priori* ca persoana supusă la plata impozitului să fie în măsură să prezinte înscrisurile justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, că aceasta nu încearcă să evite sau să eludeze plata taxelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctele 19 și 20, Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25, precum și Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 96).

60 Totuși, această jurisprudență, care se referă la restricții privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Comunității, nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe, astfel de mișcări de capitaluri înscriindu-se într-un context juridic diferit de cel al cauzelor care au condus la pronunțarea hotărârilor menționate la cele două puncte precedente.

61 Într-adevăr, în primul rând, relațiile dintre statele membre se desfășoară într-un cadru juridic comun, caracterizat de existența unei reglementări comunitare, precum Directiva 77/799, care a stabilit obligații de asistență reciprocă. Chiar dacă în domeniile din sfera de aplicare a acestei directive obligația de asistență nu este nelimitată, nu este mai puțin adevărat că această directivă stabilește un cadru de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre care nu există între acestea și autoritățile competente dintr-o țară terță atunci când aceasta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă.

62 În al doilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctele 141-143 din concluziile prezentate, cu privire la înscrisurile justificative pe care contribuabilul le poate furniza pentru a permite autorităților fiscale să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația națională, măsurile comunitare de armonizare care se aplică în statele membre în materie de contabilitate a societăților oferă contribuabilului posibilitatea de a prezenta date fiabile și verificabile privind structura sau activitățile unei societăți stabilite într-un alt stat membru, chiar dacă o astfel de posibilitate nu este garantată contribuabilului cu privire la o societate stabilită într-o țară terță care nu este obligată să aplice aceste măsuri comunitare.

63 În consecință, atunci când reglementarea unui stat membru face ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificat decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, este, în principiu, legitim pentru acest stat membru să refuze acordarea acestui avantaj dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea acestor informații de la respectiva țară.

64 În acțiunea principală, Skatteverket și guvernul suedez arată că administrația fiscală suedeză nu este în măsură să verifice respectarea condițiilor 1, 3, 4 și 6 prevăzute la articolul 16 din capitolul 42 din lege, și anume cerințele potrivit cărora distribuirea trebuie să fie efectuată proporțional cu numărul de acțiuni deținute la societatea-mamă, toate părțile sociale ale acesteia în societatea filială trebuie să fie distribuite și, după distribuire, părțile sociale la filială nu trebuie să fie deținute de o societate care aparține aceluiași grup ca și societatea-mamă, iar activitatea principală a filialei sau a societăților controlate de această filială trebuie să aibă un caracter industrial sau comercial.

65 Această întrebare ține de o apreciere care revine instanței de trimitere.

66 Aceeași este situația și în ceea ce privește întrebarea dacă protocolul sau aranjamentul permite administrației fiscale suedeze să obțină informațiile de care are nevoie pentru a pune în aplicare articolul 16. Într-adevăr, deși Skatterättsnämnden a considerat că aranjamentul poate permite obținerea informațiilor necesare, din documentele și din explicațiile oferite de guvernul suedez la cererea Curții reiese că singurele informații care pot fi obținute de la autoritățile elvețiene sunt cele necesare pentru o bună aplicare a convenției.

67 Având în vedere cele ce preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuția este stabilită într-un stat membru al SEE sau într-un stat cu care a fost încheiat de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații, atunci când această scutire este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificat de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuția.

Cu privire la cheltuielile de judecată

68 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia scutirea de impozit pe venitul din dividende, distribuite sub formă de acțiuni ale unei filiale, nu poate fi acordată decât dacă societatea care face distribuția este stabilită într-un stat membru al Spațiului Economic European sau într-un stat cu care a fost încheiat de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații, atunci când această scutire este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificat de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuția.

Semnături

* Limba de procedură: suedeză.