

|

61998J0375

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 8 de Junho de 2000. - Ministério Público e Fazenda Pública contra Epsom Europe BV. - Pedido de decisão prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - Harmonização das legislações fiscais - Sociedades-mãe e sociedades filiais - Isenção, no Estado-Membro da sociedade filial, de retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos por esta à sociedade-mãe. - Processo C-375/98.

Colectânea da Jurisprudência 2000 página I-04243

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Aproximação das legislações - Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades filiais de Estados-Membros diferentes - Directiva 90/435 - Isenção, no Estado-Membro da sociedade filial, da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos à sociedade-mãe - Derrogação em favor de Portugal - Alcance

(Directiva 90/435 do Conselho, artigo 5.º, n.os 1 e 4)

Sumário

\$\$\$O artigo 5.º, n.º 4, da Directiva 90/435 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, ao limitar a 15% e a 10% o montante da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-Membros, deve ser interpretado no sentido de que essa derrogação não visa só o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, mas se aplica a qualquer imposição, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sob a forma de retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos por essas filiais.

Com efeito, o objectivo da directiva, que é favorecer a cooperação das sociedades de diferentes Estados-Membros, seria frustrado se estes pudessem, deliberadamente, privar as sociedades de outros Estados-Membros do benefício da directiva, sujeitando-as a impostos com o mesmo efeito que o imposto sobre os rendimentos, embora com uma denominação que os inclui noutra categoria, como seja a dos impostos sobre o património. (cf. n.os 24, 27 e disp.)

Partes

No processo C-375/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Ministério Público

Fazenda Pública,

e

Epson Europe BV,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.º, n.º 4, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, P. Jann (relator) e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: G. Cosmas

secretário: H. A. Rühl, administrador principal

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Fazenda Pública, por M. Aldina Moreira, jurista na Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério das Finanças, na qualidade de agente,

- em representação da Epson Europe BV, por J. Carvalho Esteves, advogado no Porto,

- em representação do Governo português, por L. Fernandes e Â. Seiça Neves, respectivamente director e membro do Serviço Jurídico da Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e M. Palha, assessora jurídica no Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério das Finanças, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por T. Figueira e H. Michard, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Epon Europe BV, representada por J. Carvalho Esteves, do Governo português, representado por V. B. Guimarães, jurista no Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério das Finanças, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por T. Figueira, na audiência de 16 de Dezembro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Fevereiro de 2000,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por acórdão de 23 de Setembro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de Outubro do mesmo ano, o Supremo Tribunal Administrativo submeteu uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.º, n.º 4, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6, a seguir «directiva»).

2 A questão foi suscitada no quadro de um litígio entre a Fazenda Pública (administração fiscal portuguesa) e a Epon Europe BV (a seguir «Epon Europe»), sociedade de direito neerlandês que detém uma participação superior a 25% no capital da sociedade de direito português Epon Portugal SA (a seguir «Epon Portugal») a propósito da tributação dos lucros distribuídos por esta última à Epon Europe.

As normas comunitárias

3 O artigo 5.º da directiva prevê:

«1. Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25% no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte.

...

4. Em derrogação do disposto no n.º 1, a República Portuguesa pode cobrar uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades-mães de outros Estados-Membros até uma data que não poderá ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da presente directiva [1 de Janeiro de 1992].

Sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, celebradas entre Portugal e um Estado-Membro, a taxa dessa retenção não pode exceder 15% durante os cinco primeiros anos do período referido no parágrafo anterior [1992 a 1996] e 10% durante os três últimos anos [1997 a 1999].

Antes do fim do oitavo ano, o Conselho decidirá por unanimidade, sob proposta da Comissão, sobre a eventual prorrogação das disposições do presente número.»

4 O artigo 2.º da directiva estabelece:

«Para efeitos de aplicação da presente directiva, a expressão `sociedade de um Estado-Membro' designa qualquer sociedade:

...

c) Que, além disso, esteja sujeita... a um dos seguintes impostos:

...

imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [a seguir `IRC'], em Portugal,

...

ou a qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos».

A legislação nacional

5 A transposição da directiva em direito português foi efectuada, relativamente ao IRC, através do Decreto-Lei 123/1992, de 2 de Julho (Diário da República, I série A, n.º 150, p. 3148) que alterou o artigo 69.º, n.º 2, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que passou a ter a seguinte redacção:

«Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa de IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

...

c) lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado-Membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da sociedade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, em que a taxa do IRC é de 15% até 31 de Dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10% desde 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999.»

6 Aquando da transposição da directiva, ficaram, no entanto, inalterados os artigos 182.º e 184.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (a seguir «CIMSISD»), que determinam a cobrança de imposto sobre as sucessões e doações (a seguir «ISD») na transmissão a título gratuito de acções de sociedades, incidente, relativamente a cada distribuição de lucros, sobre os dividendos pagos pelas sociedades que tenham a sua sede em Portugal.

7 O artigo 182.º do CIMSISD dispõe:

«Será pago por avença, mediante dedução no rendimento dos títulos, o imposto pela transmissão, a título gratuito:

...

c) Das acções de sociedades com sede em território português.

§ único. O imposto pela transmissão de títulos que não tenham direito a rendimento será liquidado e pago nos termos gerais.»

8 Nos termos do artigo 184.º do CIMSISD, que tem por epígrafe «Taxa do imposto. Retenção na fonte»:

«A avença é de 5% dos juros, dividendos ou quaisquer outros rendimentos atribuídos aos títulos e deverá ser descontada nesses rendimentos pelas entidades que tiverem de fazer o respectivo pagamento.

...».

O litígio no processo principal e a questão prejudicial

9 Por deliberação de 31 de Março de 1993, a Epson Portugal decidiu afectar à distribuição de dividendos um montante de 80 000 000 PTE, correspondente a 1 066,66 PTE por cada acção. Os dividendos distribuídos à Epson Europe ascendiam a 40 795 733 PTE. Este montante foi pago depois de deduzido o IRC à taxa de 15%, num montante de 6 119 360 PTE, bem como um montante de 2 039 786 PTE, correspondente ao ISD liquidado a uma taxa de 5%.

10 Considerando que tinha sido erradamente tributada em ISD, dado que, desde 1 de Janeiro de 1992, a directiva impedia que a retenção na fonte fosse superior a 15% dos dividendos distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal de sociedades-mãe de outros Estados-Membros, a Epson Europe recorreu para o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto para obter a devolução dos montantes indevidamente pagos em virtude desse imposto.

11 Este órgão jurisdicional concedeu integral provimento ao recurso, com fundamento no facto de que o montante de imposto que a República Portuguesa estava autorizada a cobrar por força da norma derogatória do artigo 5.º, n.º 4, da directiva tinha sido atingido pelo pagamento por retenção na fonte a que a Epson Europe tinha sido sujeita a título de IRC e de que qualquer desconto suplementar para pagamento do ISD privaria a directiva de qualquer eficácia prática.

12 A Fazenda Pública recorreu desta sentença para o Supremo Tribunal Administrativo. Este Tribunal expressou dúvidas sobre a questão de saber se a directiva abarca o ISD e, consequentemente, sobre a questão de saber se a República Portuguesa cometeu um erro ao transpor a directiva, e isto porque só tomou em consideração o nela disposto em relação à tributação em IRC dos lucros distribuídos e não em relação à sujeição destes a ISD. A base de incidência deste último seria igualmente o rendimento, dado que este imposto é pago sob a forma de retenção na fonte, à taxa de 5%, sobre o montante dos dividendos ou de quaisquer outros rendimentos atribuídos aos títulos. Tratar-se-ia, assim, na realidade, de um imposto sobre o rendimento, paralelo ao IRC, apesar da sua denominação como «imposto sobre sucessões e doações».

13 Resulta dos autos que a relação sociedade-mãe-sociedade filial entre as sociedades Epson Europe e Epson Portugal se enquadra no âmbito de aplicação da directiva, dado que se encontram preenchidos todos os requisitos para esse efeito.

14 Foi nestas circunstâncias que o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 5.º, n.º 4, da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, na parte em que fixa os limites derogatórios de 15% e de 10% para Portugal, deve ser interpretado no sentido de esses limites se reportarem, tão só, a tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (em Portugal)?

Ou abrange qualquer tributação do rendimento das acções, incidente sobre os dividendos, independentemente do diploma legal em que esteja prevista?»

15 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se o artigo 5.º, n.º 4, da directiva, ao limitar a 15% e 10% o montante da retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal a sociedades-mãe de outros Estados-Membros, deve ser interpretado no sentido de que essa derrogação só visa o IRC ou se essa disposição se aplica a qualquer imposição, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, que seja cobrada sob a forma de retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos por essas filiais.

16 A Epon Europe e a Comissão sustentam que o ISD cabe no âmbito de aplicação da directiva e que deve, por conseguinte, ser abolido. O artigo 5.º, n.º 4, da directiva, cuja letra se refere a «qualquer retenção na fonte» e não apenas aos impostos sobre o rendimento ou os lucros enquanto tais, aplicar-se-ia a qualquer imposição fiscal cobrada sob a forma de retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade filial estabelecida em Portugal à sua sociedade-mãe de outro Estado-Membro. Tendo em conta as suas características, o ISD seria um verdadeiro imposto sobre o rendimento e não um imposto sobre a transmissão do património. Se, historicamente, o ISD se justificava pela impossibilidade de tributar as transmissões de títulos, este imposto de substituição seria actualmente supérfluo e pareceria incongruente no próprio regime fiscal português.

17 A Comissão acrescenta que a directiva tem por objectivo evitar, em cumprimento do princípio da neutralidade fiscal, a dupla tributação no quadro da relação entre uma sociedade-mãe e a sua filial, quando estas se encontram estabelecidas em dois Estados-Membros diferentes, o que permitiria às empresas adaptarem-se às exigências do mercado comum e facilitaria o agrupamento de sociedades de diversos Estados-Membros. A tributação dos dividendos em ISD seria, no entanto, susceptível de reduzir a nada este objectivo, retirando qualquer efeito útil à directiva.

18 Por seu lado, a Fazenda Pública e o Governo português alegam que os n.os 1 e 4 do artigo 5.º da directiva não são aplicáveis ao ISD. Este constituiria uma modalidade especial de imposto cuja cobrança se funda no factor capitalização dos dividendos. O imposto não incidiria sobre o rendimento mas sobre o valor do título. O imposto seria estabelecido recorrendo a um factor de capitalização, o que não seria equivalente à tributação dos rendimentos dos títulos. O imposto em causa no processo principal seria, assim, um imposto sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito; o facto de este imposto ser calculado com base nos rendimentos não lhe retiraria a natureza de um verdadeiro imposto sobre as sucessões e doações.

19 O Governo português alega ainda que resulta das negociações que se concluíram pela adopção da directiva que se pretendeu que o imposto em causa no processo principal ficasse excluído do âmbito de aplicação da directiva. Invoca, com esta finalidade, o texto de vários documentos dos quais decorreria que, no processo de elaboração da directiva, o Governo português tinha manifestado a sua vontade de retirar o ISD do âmbito de aplicação da directiva, o que teria sido admitido pelo Conselho.

20 Deve antes de mais recordar-se que a directiva, como resulta designadamente do seu terceiro considerando, tem como objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum,

qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes em comparação com a cooperação entre sociedades do mesmo Estado-Membro e, desse modo, facilitar o reagrupamento de sociedades à escala comunitária. Assim, o artigo 5.º, n.º 1, da directiva, para evitar a dupla tributação, prevê a isenção da retenção na fonte no Estado da sociedade filial aquando da distribuição dos lucros (acórdão de 17 de Outubro de 1996, Denkvit e o., C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Colect., p. I-5063, n.º 22).

21 A este propósito importa ter presente que, durante um período transitório, a República Portuguesa pôde beneficiar de uma derrogação à regra constante do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, visto que foi autorizada, ao abrigo do n.º 4 do mesmo artigo, a manter uma determinada tributação dos lucros distribuídos pelas sociedades filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-Membros até 31 de Dezembro de 1999, ou seja, a efectuar uma retenção na fonte de 15% relativamente aos anos de 1992 a 1996 e de 10% para os anos de 1997 a 1999. Decorre do quinto considerando da directiva que esta derrogação temporária foi introduzida por razões orçamentais. Relativamente à República Portuguesa não é mencionada na directiva qualquer outra derrogação.

22 Para apurar se é aplicável à tributação em ISD dos lucros distribuídos o disposto no artigo 5.º, n.º 1, da directiva, teremos que nos referir, designadamente, à letra deste preceito. A expressão «retenção na fonte» dele constante não se limita a determinados tipos de imposições nacionais precisas. O artigo 2.º, alínea c), da directiva enumera, em particular, para indicar as sociedades dos Estados-Membros que cabem no âmbito de aplicação da directiva os impostos nacionais a que essas sociedades estão normalmente sujeitas, sendo a imposição visada em Portugal o «imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», ou seja, o IRC. No entanto, não pode daí deduzir-se que outros impostos com o mesmo efeito sejam autorizados, tanto mais que o artigo 2.º, in fine, se refere expressamente a «qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos».

23 Com efeito, resulta da decisão de reenvio e das alegações apresentadas nos termos do artigo 20.º do Estatuto CE do Tribunal de Justiça, que o ISD constitui uma imposição cobrada por retenção na fonte cujo facto gerador é o pagamento dos dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, que a base de tributação neste imposto é o rendimento destes e que o seu sujeito passivo é o detentor destes títulos. O ISD tem, pois, o mesmo efeito que um imposto sobre o rendimento. É irrelevante para o efeito que o imposto se denomine «imposto sobre as sucessões e doações» e que seja cobrado paralelamente ao IRC.

24 Nestas condições, o objectivo da directiva, que é, como foi lembrado no n.º 20 do presente acórdão, o de favorecer a cooperação das sociedades de diferentes Estados-Membros, seria frustrado se estes pudessem deliberadamente privar as sociedades de outros Estados-Membros do benefício da directiva, sujeitando-as a impostos com o mesmo efeito que o imposto sobre os rendimentos, embora com uma denominação que os inclui na categoria de impostos sobre o património.

25 Por conseguinte, o ISD, quando diz respeito à tributação dos dividendos distribuídos por filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-Membros, cabe no âmbito de aplicação da directiva. De onde resulta que a República Portuguesa, tendo direito a manter esta imposição, eventualmente em conjugação com o IRC, só pode fazê-lo dentro dos limites fixados, a título provisório, pelo artigo 5.º, n.º 4, da directiva, isto é, a uma taxa que não pode exceder 15% relativamente aos anos de 1992 a 1996 e 10% relativamente aos anos de 1997 a 1999. Se estes limites não fossem respeitados, a República Portuguesa beneficiaria de uma derrogação suplementar que a directiva não prevê.

26 Quanto ao argumento do Governo português de que resultaria de vários documentos e designadamente de uma declaração do Conselho, que o ISD teria sido excluído do âmbito de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, há que declarar que esta argumentação não encontra

qualquer fundamentação na letra da directiva. Além disso, é jurisprudência constante que as declarações feitas na fase dos trabalhos preparatórios que culminam na adopção de uma directiva não podem ser consideradas para a interpretação desta quando o respectivo conteúdo não encontra qualquer expressão no texto da disposição em causa e não tem, portanto, relevância jurídica (v. os acórdãos de 26 de Fevereiro de 1991, Antonissen, C-292/89, Colect., p. I-745, n.º 18, e de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime, C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.º 51).

27 De onde resulta que se deve responder ao órgão jurisdiccional de reenvio que o artigo 5.  , n.   4, da directiva, ao limitar a 15% e 10% o montante da reten  o na fonte sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-Membros, deve ser interpretado no sentido de que essa derroga  o não visa são o IRC mas se aplica a qualquer imposi  o, qualquer que seja a sua natureza ou denomina  o, que seja cobrada sob a forma de reten  o na fonte sobre os dividendos distribuídos por essas filiais.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pelo Governo português e pela Comissão, que apresentaram observa  es ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdiccional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Quinta Sec  o),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Supremo Tribunal Administrativo por 23 de Setembro de 1998 declara:

O artigo 5.  , n.   4, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, ao limitar a 15% e 10% o montante da reten  o na fonte sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-Membros, deve ser interpretado no sentido de que essa derroga  o não visa são o IRC mas se aplica a qualquer imposi  o, qualquer que seja a sua natureza ou denomina  o, que seja cobrada sob a forma de reten  o na fonte sobre os dividendos distribuídos por essas filiais.