CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIEGBERT ALBER

apresentadas em 10 de Maio de 2001 [1]

I — Introdução

1. Pelo presente pedido de decisão prejudicial, o Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Atenas) (Grécia) solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a interpretação do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes [2]. O órgão jurisdicional nacional de reenvio pretende saber se constitui retenção na fonte, proibida por esta disposição legal, o facto de, segundo a legislação grega do imposto sobre o rendimento, a distribuição de lucros a uma sociedade-mãe (não estabelecida na Grécia), implicar, relativamente a esses lucros, a supressão de determinadas isenções, que seriam de aplicar se os lucros permanecessem na sociedade afiliada, pelo que a carga fiscal desta sociedade é aumentada em consequência da referida distribuição.

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 225, p. 6, a seguir «directiva».

II — O quadro jurídico

A — *A directiva*

2. As disposições relevantes da directiva determinam que:

«*Artigo 1.°*

1. Os Estados-Membros aplicarão a presente directiva:

— à distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse estado e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-Membros,

— à distribuição dos lucros efectuada por sociedades desse Estado a sociedades de outros Estados-Membros, de que aquelas sejam afiliadas.

2. [...]

[...]

Artigo 5.º

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.

2. a 4. [...]

[...]

Artigo 7.º

1. A expressão 'retenção na fonte', utilizada na presente directiva não abrange o pagamento antecipado ou prévio (pagamento por conta) do imposto sobre as sociedades ao Estado-Membro em que está situada a afiliada, efectuado em ligação com a distribuição de lucros à sociedade-mãe.

2. A presente directiva não afecta a aplicação de disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, em especial as relativas ao pagamento de créditos de imposto aos beneficiários de dividendos.»

B — *Direito grego*

3. O artigo 106.º do Código do Imposto sobre o Rendimento — Lei n.º 2238/94 — dispõe como segue:

«1. No caso de os rendimentos das pessoas colectivas [...] compreenderem também dividendos ou lucros resultantes da participação noutras sociedades cujos lucros tenham sido tributados de acordo com as disposições do presente artigo ou do artigo 10.º, tais rendimentos são deduzidos dos lucros líquidos totais, com vista ao cálculo dos lucros tributáveis da pessoa colectiva. Pelo contrário, no caso de os

lucros líquidos de uma sociedade [...] grega [...] compreenderem ainda, para além dos dividendos e dos lucros provenientes de uma participação noutras sociedades, acima referidas, rendimentos sujeitos a uma tributação especial acarretando a extinção da dívida fiscal ou rendimentos não tributáveis, e de *ter além disso havido uma distribuição de lucros* [sublinhado nosso], os lucros líquidos totais resultantes dos balanços dessas pessoas colectivas são tomados em consideração para determinar os lucros distribuídos correspondentes aos rendimentos referidos pelas disposições dos n.^{os} 2 e 3 do presente artigo.

2. Se rendimentos não tributáveis estiverem compreendidos nos lucros líquidos resultantes dos balanços [...] de sociedades anónimas gregas, com excepção dos estabelecimentos bancários e das companhias de seguros, a eles serão acrescentados, para determinar os lucros tributáveis da pessoa colectiva, a fracção dos rendimentos não tributáveis correspondente aos lucros distribuídos, por qualquer forma, após transformação, pelo acréscimo do imposto correspondente, do montante assim obtido em montante bruto [...]

3. As disposições referidas no número precedente aplicam-se ainda em caso de distribuição de lucros por [...] sociedades anónimas gregas [...] cujos lucros compreendam ainda os lucros calculados ou tributados, segundo modalidades especiais, por sua própria conta.»

C — *Convenção de Dupla Tributação entre a Grécia e os Países Baixos, assinado em Atenas a 16 de Julho de 1981*

4. O artigo 10.° da Convenção de Dupla Tributação tem a seguinte redacção:

«1. Os dividendos pagos por uma sociedade estabelecida num dos Estados contratantes a um residente do outro Estado são tributáveis nesse outro Estado.

2. Tais dividendos são, no entanto, também tributáveis no Estado da sede da sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, considerando-se que, quando o destinatário é o beneficiário, a imposição não deve exceder:

a) [...]

b) no que respeita aos dividendos pagos por uma sociedade estabelecida na Grécia a um residente dos Países Baixos: 35% do montante bruto dos dividendos.

3. a 5. [...]»

III — Exposição dos factos

5. A sociedade anónima requerente Athinaïki Zythopoïïa A E produz e comercializa cerveja. Está estabelecida em Aigaleo (Ática). O seu capital pertence em 92,17% à sociedade neerlandesa Amstel International.

6. A sociedade Athinaïki Zythopoïïa teve, em 1996, rendimentos, em princípio isentos do imposto grego sobre o rendimento, mas que aí foram tributados porque a sociedade Athinaïki Zythopoïïa distribuiu lucros à Amstel International.

7. A sociedade Athinaïki Zythopoïïa declarou as seguintes quantias:

1) rendimentos não tributáveis no montante de 2 391 600 073 GRD, provenientes:

   a) de uma mais-valia resultante da compra e venda de participações do fundo de aplicação de capitais (artigo 48.°, n.° 3, da Lei n.° 1969/91) no montante de 2 082 270 518 GRD, ao qual corrispondia um imposto no montante de 540 405 967 GRD, e

   b) da redução de 5% que lhe foi concedida pelo pagamento em uma só vez do imposto sobre o rendimento relativo a 1996 no montante de 309 329 555 GRD e a que correspondia um imposto no montante de 80 279 452 GRD, assim como

2) rendimentos sujeitos a tributação especial, provenientes do pagamento de juros relativos a depósitos em estabelecimentos de crédito (artigo 12.°, n.^{os} 1 e 2, da Lei n.° 2238/94) no montante de 1 170 631 283 GRD, a que correspondia um imposto no montante de 173 606 134 GRD.

8. A sociedade Athinaïki Zythopoïïa invoca, por conseguinte, que do montante suplementar de imposto cobrado, num total de 794 291 553 GRD, que corresponde aos seus rendimentos não tributáveis e sujeitos a tributação especial referentes a 1997, a quantia de 738 384 406 GRD foi indevidamente paga. Esta quantia compõe-se em parte de 92,17% do primeiro montante referido correspondente à distribuição de lucros à Amstel, assim como do montante total de 80 279 452 GRD relativo à redução de 5% [acima referida na alínea b)].

9. A demandante considera que este montante parcial lhe deve ser reembolsado porque a regulamentação do artigo 106.°, n.^{os} 2 e 3, da Lei n.° 2238/94 fixa um tipo de imposição que, pelo mero facto de se relacionar com a distribuição de lucros, constitui uma «retenção na fonte» e viola o artigo 5.°, n.° 1, da directiva. Em sua opinião, a regulamentação grega tributa a integralidade dos lucros distribuídos mesmo que uma parte deles provenha de fontes que, na ausência de distribuição, os tornem rendimentos não tributáveis ou sujeitos a tributação especial.

IV — Questão prejudicial

10. Em consequência, o Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal Administrativo de Primeira Instância) submeteu ao Tribunal de Justiça o seguinte pedido de decisão prejudicial, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE):

«Há 'retenção na fonte', na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, quando uma disposição de direito nacional prevê, em caso de distribuição de lucros por uma afiliada (sociedade anónima ou sociedade similar) à sua sociedade-mãe, que, para determinar o lucro tributável da sociedade afiliada, seja tomada em consideração a totalidade dos lucros líquidos por esta realizados, incluindo os rendimentos que tenham sido sujeitos a uma imposição especial que acarrete a extinção da dívida fiscal e os rendimentos não tributáveis, quando estas duas categorias de rendimentos não seriam tributáveis, nos termos da legislação nacional, caso permanecessem na afiliada e não tivessem sido distribuídos à sociedade-mãe?»

V — Análise

A — *Quanto à interpretação do artigo 5.°, n.° 1, da directiva*

Argumentos das partes

11. O governo grego é de opinião que a directiva corrige o princípio da tributação territorial para, em primeiro lugar, impedir que as participações transfronteiriças em sociedades não sejam desfavorecidos em relação às participações gregas e, em segundo lugar, para conseguir um sistema tributário neutral face à concorrência. A directiva tem por objectivo evitar uma dupla tributação. Assim, os lucros distribuídos são tributados ou ao nível da sociedade-mãe ou a sociedade-mãe pode deduzir dos seus impostos os impostos pagos pela sociedade afiliada.

12. A directiva não prevê uma isenção de impostos. O artigo 4.° da directiva pressupõe, nomeadamente, a tributação da sociedade afiliada e o artigo 5.°, n.° 1, da directiva apenas afasta a tributação na fonte no momento da distribuição de lucros.

13. O Governo grego acentua que a regulamentação em questão não é uma tributação na fonte, antes sendo de classificar como tributação do rendimento da sociedade afiliada. Remete para o facto de a tributação da distribuição dos lucros na fonte estar expressamente excluída por lei. Está totalmente afastada a possibilidade de entender as disposições legais do imposto sobre o rendimento em causa como tributação na fonte da distribuição dos lucros.

14. A sociedade Athinaïki Zythopoïïa A E e a Comissão consideram, com fundamentação largamente concordante, as disposições fiscais em causa como uma tributação na fonte proibida.

15. A directiva deve estabelecer neutralidade fiscal, para diminuir a carga fiscal de cooperações transfronteiriças e para, assim, fomentar a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais.

16. O conceito de tributação na fonte não está definido. Apenas resulta do artigo 7.°, n.° 1, da directiva uma definição *a contrario*. No entanto, como o artigo 5.°, n.° 1, da directiva confere um direito ao cidadão comunitário, é de interpretar amplamente, sendo as excepções, pelo contrário, de interpretar estritamente. A qualificação nacional da tributação não importa. Apenas se tem de analisar se preenche as condições estabelecidas para a retenção na fonte.

17. As disposições fiscais em questão conduzem a uma tributação especial em caso de distribuição de lucros. Esta tributação acontece também por causa destas distribuições. Ainda que a tributação esteja inserida no quadro do imposto sobre o rendimento da sociedade distribuidora de lucros, trata-se de uma tributação na fonte.

18. A excepção do artigo 7.°, n.° 1, da directiva não é de aplicar no caso vertente porque não se trata de um pagamento antecipado, mas de uma tributação definitiva.

19. A soberania fiscal dos Estados-Membros não se opõe à aplicação do artigo 5.°, n.° 1, da directiva, porque esta deve ser

aplicada em conformidade com o direito comunitário.

20. A representante da Comissão expôs, na audiência, como argumento suplementar para a qualificação da tributação como imposto sobre a distribuição de lucros, que o transporte do saldo devedor da sociedade distribuidora dos lucros não é tido em consideração no quadro desta tributação.

Apreciação

21. Os pressupostos de aplicação da directiva estão preenchidos. A sociedade Athinaïki Zythopoïa e a Amstel são sociedades no sentido do artigo 2.° A sociedade Athinaïki Zythopoïa é uma sociedade afiliada da Amstel, já que a Amstel detém mais de 25% do seu capital [artigo 3.°, n.° 1, alíneas a) e b)]. A sociedade Athinaïki Zythopoïa distribui lucros à Amstel (artigo 1.°, segundo travessão).

22. A disposição derrogatória para a Grécia prevista no artigo 5.°, n.° 2, da directiva deixou de ter objecto.

23. Em consequência, cabe analisar se a regulamentação em questão constitui uma tributação na fonte no sentido do artigo 5.°, n.° 1, da directiva. O conceito de retenção na fonte não é definido na directiva. Além disso, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de interpretar a directiva no acórdão Epson Europe:

«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.°, n.° 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.

[...]

Para apurar se é aplicável à tributação [...] dos lucros distribuídos o disposto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva, teremos de 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.°, alínea c), da directiva enumera, em particular, para indicar as sociedades dos Estados-Membros que cabem no âmbito de aplicação da directiva, os impos-

tos nacionais a que essas sociedades estão normalmente sujeitas [...]. No entanto, não pode daí deduzir-se que outros impostos com o mesmo efeito sejam autorizados, tanto mais que o artigo 2.°, *in fine*, se refere expressamente a 'qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos'». [3]

24. Por conseguinte, não interessa, aquando da aplicação do artigo 5.°, n.° 1, da directiva o modo como a legislação fiscal nacional é denominada nem em que regime fiscal está inserida, mas antes o seu efeito.

25. O conceito de retenção na fonte torna-se mais claro quando se tem em conta que, no direito internacional dos conflitos normativos em matéria fiscal, tal conceito representa normalmente a contrapartida do princípio da tributação universal. Designa, portanto, a aplicação de impostos locais aos rendimentos locais dos não residentes. Aquando da distribuição de lucros de empresas a não residentes (mas também a residentes), a tributação é feita na fonte, no sentido em que a empresa distribuidora deduz os impostos das distribuições e os paga directamente ao fisco. Quando a totalidade dos rendimentos dos beneficiários da distribuição é tributada a nível nacional, as retenções na fonte são regularmente tidas em consideração aquando da perequação global dos impostos.

26. Se, pelo contrário, os beneficiários não residem em território nacional e, por isso, apenas são globalmente tributados no seu domicílio pelo conjunto dos seus rendimentos universais, tal tomada em consideração não está normalmente prevista. São, na prática, submetidos a uma dupla tributação. Para evitar ou, pelo menos, reduzir a cumulação da retenção na fonte e da tributação universal, os Estados concluem frequentemente convenções em matéria de dupla tributação. A directiva persegue precisamente o mesmo objectivo. O conceito de retenção na fonte, de acordo com a interpretação alargada exigida pelo Tribunal de Justiça, abrange, por conseguinte, toda a legislação fiscal que dê origem à tributação da distribuição dos lucros por uma sociedade afiliada nacional a uma sociedade-mãe estabelecida no estrangeiro. A designação concreta ou a forma do imposto não é relevante.

27. Em contrapartida, é de excluir da retenção na fonte a tributação da actividade da sociedade afiliada nacional. Esta não é, em princípio, afectada pela directiva. Na verdade, os Estados-Membros também não podem adoptar, neste quadro, qualquer disposição equivalente na prática a uma retenção na fonte. No âmbito de aplicação da directiva são, por isso, proibidas todas as disposições fiscais que apliquem à distribuição dos lucros cargas fiscais especiais,

3 — Acórdão de 8 de Junho de 2000 (C-375/98, Colect., p. I-4243, n.os 20 e segs., com referências complementares).

que não existiriam se não houvesse distribuição de lucros. Assim, a distribuição de lucros seria, na prática, equiparada ao seu entesouramento [4].

28. No acórdão Epson Europe, o Tribunal de Justiça destacou, por isso,

— que o facto gerador é o pagamento dos dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos,

— que a base de tributação neste imposto é o respectivo rendimento,

— que o sujeito passivo é o detentor desses títulos [5].

29. No caso em análise, a carga fiscal apenas aumenta por a requerente distribuir os seus lucros. Por conseguinte, existe um facto gerador comparável.

30. A base de cálculo da carga fiscal acrescida é o lucro distribuído, uma vez que as quantias a ter em conta para diminuir os impostos são reduzidas em relação à parte dos lucros distribuída.

31. No entanto, no presente caso, o contribuinte não é o detentor da participação na sociedade distribuidora de lucros. O aumento do imposto afecta formalmente a sociedade distribuidora dos lucros cujo imposto sobre o rendimento aumenta. Diversamente do processo Epson Europe, no caso vertente o recorrente não é, por conseguinte, a sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, mas a empresa afiliada, estabelecida no Estado-Membro que cobra os impostos.

32. A atribuição da carga fiscal à sociedade afiliada não pode, todavia, ter significado decisivo. O efeito económico da tributação da sociedade afiliada corresponde a uma tributação da sociedade-mãe, pois os impostos são — como tipicamente nas retenções na fonte — retidos e pagos directamente pela sociedade distribuidora de lucros.

33. Esta análise é confirmada pelo argumento da Comissão de que a regulamentação em questão não tem em consideração o transporte do saldo devedor de anos ante-

4 — V. Förster, J., e Schollmeier, A., «Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung», *in*: Birk, D., *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, § 30, n.° 131.

5 — Acórdão Epson Europe (já referido na nota 3, n.° 23).

riores, enquanto tal sucede normalmente no quadro do imposto sobre as sociedades.

34. Por conseguinte, as regulamentações que conduzem a este aumento de impostos devem ser equiparadas a uma retenção na fonte, sendo incompatíveis com o artigo 5.° da directiva.

B — *Quanto à Convenção de Dupla Tributação entre a Grécia e os Países Baixos*

Argumentos das partes

35. O Governo grego refere a Convenção de Dupla Tributação entre a Grécia e os Países Baixos, segundo o qual os dividendos resultantes da participação de sociedades estrangeiras em sociedades gregas são tributados na Grécia. Tal é autorizado pelo artigo 7.°, n.° 2, da directiva.

36. Um representante da sociedade Athinaïki Zythopoïa defendeu, na audiência, a interpretação estrita do artigo 7.°, n.° 2, da directiva, uma vez que se trata de uma excepção face aos princípios gerais da directiva.

37. Esse representante referiu-se também ao pedido pendente de decisão prejudicial no processo Océ van der Grinten [6], para chamar a atenção sobre a eventual ilegalidade do artigo 7.°, n.° 2, da directiva, pois nem o Parlamento foi ouvido sobre esta disposição, nem os considerandos a esclarecem.

38. A representante da Comissão referiu-se, na audiência, ao primado do direito comunitário sobre os acordos entre os Estados-Membros. Assim, a Convenção de Dupla Tributação não pode restringir o efeito da proibição da retenção na fonte.

Apreciação

39. Segundo o artigo 7.°, n.° 2, da directiva, as disposições nacionais ou contratuais que visem suprimir ou atenuar a dupla tributação de dividendos, permanecem intocadas.

6 — Processo C-58/01.

40. Esta disposição abrange não apenas disposições nacionais mas também as convenções internacionais. Evidentemente, nem todas as disposições nacionais podem cair sob a alçada desta excepção, caso em que a proibição da retenção na fonte ficaria sem qualquer efeito prático. Antes pelo contrário, é de destacar o efeito jurídico concreto das disposições nacionais. Apenas as disposições que têm por efeito directo a prevenção da dupla tributação permanecem, assim, intocadas.

41. Do anteriormente dito é de concluir também que nem todas as disposições de uma Convenção de Dupla Tributação entre Estados-Membros da Comunidade permanecem intocadas, mas apenas as que visam evitar concretamente a dupla tributação. As disposições que fazem apenas parte da compensação dos interesses dos Estados envolvidos à luz da afectação das receitas fiscais em causa, mas que não impedem directamente uma dupla tributação, não caem, pelo contrário, sob a alçada do artigo 7.°, n.° 2, da directiva.

42. A Convenção de Dupla Tributação mencionada pela Grécia permite que a República Helénica aplique a dividendos de sociedades gregas pagos a residentes nos Países Baixos um imposto que pode ir até 35% do montante bruto. É possível que esta disposição tenha condicionado, na perspectiva da Grécia, a celebração da Convenção de Dupla Tributação com os Países Baixos. Esta disposição não contribui, no entanto, directamente para a prevenção da dupla tributação. Por conseguinte, o artigo 7.°, n.° 2, da directiva não é de aplicar no caso vertente.

43. Como o artigo 7.°, n.° 2, da directiva não tem, assim, qualquer influência sobre a resposta ao pedido de decisão prejudicial, não é necessário antecipar a decisão no processo Océ van der Grinten, tomando posição quanto à legalidade do artigo 7.°, n.° 2, da directiva.

C — *Quanto à aplicação das liberdades fundamentais*

44. Como a aplicação directa do artigo 5.°, n.° 1, da directiva conduz, por si, à resposta à questão prejudicial e esta não tem por objecto a incidência das liberdades fundamentais, não é necessária, no presente caso, qualquer tomada de posição quanto à aplicação das liberdades fundamentais.

VI — Quanto à limitação no tempo do efeito do acórdão

Argumentos das partes

45. O representante do Governo grego pediu, na audiência, que, caso se concluísse que o direito comunitário se opõe a uma tributação como a que está na origem do litígio de base, fosse excluído qualquer efeito retroactivo do acórdão. Como fundamentação, remete para os elevados custos que seriam de temer aquando da restituição dos impostos retidos.

46. A sociedade Athinaïki Zythopoiïa recusa qualquer limitação do efeito temporal do acórdão. Não há motivo para que o Estado grego possa ficar com receitas fiscais ilegalmente cobradas. De modo algum deve uma limitação do efeito retroactivo atingir processos pendentes junto de órgãos jurisdicionais ou autoridades administrativas ou situações em que tal recurso seja ainda possível.

Apreciação

47. Quando o Tribunal de Justiça, no exercício da sua competência resultante do artigo 177.° do Tratado, interpreta uma disposição de direito comunitário, determina em que sentido e com que alcance esta disposição é, ou devia, ser entendida e aplicada desde a sua entrada em vigor. Daqui resulta que os órgãos jurisdicionais podem e devem aplicar as disposições assim interpretadas também às relações jurídicas constituídas antes da prolação do acórdão sobre o pedido de interpretação, quando estejam reunidos, num litígio afectado pela aplicação dessas disposições, todos os demais pressupostos de recurso para os tribunais competentes [7].

48. O Tribunal de Justiça limita, no entanto, o efeito retroactivo dos acórdãos relativos a questões prejudiciais quando a situação jurídica antes da publicação do acórdão não era, no mínimo, clara e são de temer consequências graves — sobretudo financeiras — relativamente a relações jurídicas criadas de boa fé no passado [8]. Quanto às consequências financeiras, trata-se muitas vezes dos orçamentos dos

7 — Acórdão de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.° 47), v., igualmente, o acórdão de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.° 57, com referências complementares).

8 — Acórdãos de 8 de Abril de 1976, Defrenne (43/75, Colect., p. 455, n.os 71 e 73 e segs.); de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot e o. (24/86, Colect., p. 379, n.° 31 e segs.); de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 143 e segs.); de 4 de Maio de 1999, Sürül (C-262/96, Colect., p. I-2685, n.° 109 e segs.); e EKW e Wein & Co (já referido na nota 7, n.° 58 e segs.).

Estados-Membros em causa, mas, no quadro desta segunda condição, parece ter peso especial o número de relações jurídicas afectadas e os possíveis efeitos em detrimento dos particulares [9]. De resto, o Tribunal de Justiça declarou que tal limitação do efeito de um acórdão proferido sobre um pedido prejudicial tem de permanecer uma perfeita excepção [10].

49. No presente caso, não é de temer qualquer encargo em detrimento de particulares. Porém, não se pode excluir que a aplicação ao passado da resposta proposta para a questão prejudicial traga consigo um importante encargo financeiro para o Estado grego.

50. No que toca à clareza da situação jurídica, verifica-se que as disposições gregas que servem de base ao pedido de decisão prejudicial foram adoptadas em 1994, isto é, depois de decorrido o prazo de transposição da directiva, fixado em 1 de Janeiro de 1992.

51. A Grécia estava, portanto, já obrigada a aplicar o artigo 5.°, n.° 1, da directiva aquando da adopção da regulamentação em questão. É certo que o conceito nela utilizado de retenção na fonte não é, por si, facilmente compreensível. No entanto, na perspectiva do direito fiscal, tinha de se reconhecer já em 1994 que uma tributação motivada pela distribuição de lucros comportava o risco de violar a proibição de retenção na fonte.

52. Também não existe motivo para confiar no facto de as disposições em questão não serem expressamente designadas como retenção na fonte, sendo antes integradas na tributação sobre o rendimento da sociedade distribuidora de lucros. É princípio geral da aplicação do direito comunitário que não é a designação de uma regulamentação, mas apenas o seu efeito prático, o elemento relevante para a sua apreciação.

53. A Grécia apenas podia, assim, invocar a pretensa falta de clareza do alcance do artigo 5.°, n.° 1, da directiva se se tivesse certificado da compatibilidade da regulamentação em questão com esta disposição — por exemplo através de um pedido de informação prévio à Comissão [11]. O

9 — Acórdãos Defrenne, n.os 71 e 73 e segs., e Bosman, n.° 143 (já referidos na nota 8).

10 — Acórdão Bautiaa e Société française maritime (já referido na nota 7, n.° 48).

11 — V. acórdãos Defrenne, n.os 71 a 73, e Blaizot e o., n.° 32 (já referidos na nota 8) assim como o acórdão EKW e Wein & Co (já referido na nota 7, n.° 58), em que o Tribunal de Justiça toma como motivo da limitação do efeito retroactivo do seu acórdão o comportamento pouco claro face à situação jurídica por parte da Comissão, do Conselho ou dos Estados-Membros.

Governo grego não referiu, no entanto, qualquer elemento que permita concluir que se certificou da compatibilidade da legislação em causa com a directiva.

54. Tendo em consideração o carácter absolutamente excepcional de uma limitação do efeito retroactivo de acórdãos do Tribunal de Justiça, não há, por isso, qualquer razão para proceder a tal limitação.

VII — Conclusão

55. Por conseguinte, proponho que seja dada a seguinte resposta à questão prejudicial:

«Existe retenção na fonte, no sentido do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, quando a legislação nacional estabelece que, em caso de distribuição de lucros por uma afiliada (sociedade anónima ou equiparada) à sua sociedade-mãe, para a determinação do rendimento tributável da sociedade afiliada é tomada em consideração a totalidade dos lucros líquidos desta, incluindo os rendimentos sujeitos a uma tributação especial que implica a extinção da dívida fiscal, bem como os rendimentos isentos, sendo que estas duas categorias de rendimentos não seriam tributáveis, nos termos da legislação nacional, caso permanecessem na afiliada e não fossem distribuídos à sociedade-mãe.»