CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 2 de Março de 1999 *

1. O litígio no processo principal opõe a Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (a seguir «Saint-Gobain ZN»), sucursal alemã da sociedade de capitais Compagnie de Saint-Gobain SA, com sede em França, às autoridades fiscais alemãs, no caso, o Finanzamt Aachen-Innenstadt.

2. A Saint-Gobain ZN é considerada, no plano fiscal, como um estabelecimento estável da sociedade francesa que, por força do direito alemão, está sujeita na Alemanha a uma obrigação fiscal limitada, uma vez que nem a sua sede nem a sua direcção comercial se encontram na Alemanha. Esta obrigação incide quer sobre os rendimentos obtidos na Alemanha por intermédio do seu estabelecimento estável quer sobre o património detido neste país.

3. No capital de exploração da Saint-Gobain ZN, a Saint-Gobain SA detinha, em 1988, as participações seguintes:

— 10,2% das acções da sociedade Certain Teed Corporation (CTC), com sede nos Estados Unidos da América;

— 98,63% do capital da sociedade Grünzweig & Hartmann AG, com sede na Alemanha, cujos lucros, que foram transferidos para a Saint-Gobain ZN por força de um contrato de integração fiscal que comporta um contrato de transferência dos lucros celebrado com esta, incluiam dividendos provenientes de sociedades filiais estrangeiras («Schachteldividenden») distribuídos por duas filiais, a Isover SA, estabelecida na Suíça e a Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, estabelecida na Áustria;

— 99% do capital da sociedade Gevetex Textilglas GmbH, com sede na Alemanha, cujos lucros foram também transferidos para a Saint-Gobain ZN em 1988, por força de um contrato do mesmo tipo, e que incluíam os dividendos de uma filial italiana, a Vitrofil SpA.

4. Estando estas duas filiais, estabelecidas na Alemanha, ligadas à Saint-Gobain ZN por um contrato de integração fiscal («Organvertrag»), os rendimentos da participação nas subfiliais estrangeiras são, em direito fiscal, directamente atribuídas à Saint-Gobain ZN, e portanto à Saint-Gobain SA, sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada. Não são, portanto, tratadas como sociedades de capitais resi-

* Língua original: francês.

dentes, contrariamente ao que aconteceria na ausência de tais contratos de integração fiscal.

5. No recurso no processo principal, a Saint-Gobain ZN contesta diversas medidas adoptadas pelo Finanzamt no âmbito da tributação de sociedades no ano de 1988, bem como o aviso de liquidação relativo ao valor fiscal do património de exploração em 1 de Janeiro de 1989.

6. Antes de mais, o Finanzamt recusou-se a isentar do imposto alemão dividendos provenientes dos Estados Unidos da América e da Suíça, prevista nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas pela República Federal da Alemanha com esses países [«internationales Schachtelprivileg» (privilégio da filiação internacional que visa evitar a dupla tributação de lucros de sociedades-mães e sucursais)].

7. Este decorre em especial do artigo XV da convenção fiscal germano-americana de 1954/1965 [1] e do artigo 24.° da convenção fiscal germano-suíça de 1971, na versão em vigor em 1988 [2].

8. O primeiro prevê que, no que se refere *a uma sociedade de capitais alemã*, são excluídos da matéria colectável do imposto alemão os rendimentos provenientes de fundos situados nos Estados Unidos e aí tributáveis. Isto abrange os rendimentos provenientes de dividendos, quando eles sejam transferidos por uma sociedade americana para uma sociedade de capitais alemã que detenha directamente, pelo menos, 25% das acções com direito de voto da sociedade americana [taxa diminuída para 10% em aplicação do § 22, n.° 7, da Körperschaftsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre as sociedades, a seguir «KStG»)].

9. O segundo dispõe que são excluídos da matéria colectável do imposto alemão os dividendos que uma sociedade de capitais com sede na Suíça distribui a uma *sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha* quando, segundo o direito fiscal alemão, um imposto suíço cobrado sobre os lucros da sociedade distribuidora possa igualmente ser imputado no imposto alemão sobre as sociedades.

10. Em segundo lugar, embora o Finanzamt tenha, na verdade, imputado no imposto sobre as sociedades o imposto retido na fonte nos diversos Estados em que a sociedade distribuidora está estabelecida (imputação directa prevista no § 26, n.° 1, da KStG), recusou a imputação do imposto pago sobre os lucros distribuídos pelas filiais e subfiliais estrangeiras nos Estados em que estão estabelecidas. Trata-se da imputação indirecta prevista no § 26, n.° 2, da mesma lei. Resulta desta disposição que, quando uma sociedade-mãe tribu-

1 — Convenção celebrada em 22 de Julho de 1954 entre a República Federal da Alemanha e os Estados Unidos da América para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e de certos outros impostos, tal como alterada pelo Protocolo de 17 de Setembro de 1965 (*BGBl.* 1954 II, p. 1118; 1966 II, p. 745).

2 — Convenção celebrada em 11 de Agosto de 1971, entre a República Federal da Alemanha e a Confederação Suíça, para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, tal como alterada pelo Protocolo de 30 de Novembro de 1978 (*BGBl.* 1972 II, p. 1022; 1980 II, p. 750).

tável de modo ilimitado detenha uma participação no capital de uma sucursal estrangeira, pode, a pedido e em determinadas condições, ser autorizada a imputar no imposto sobre as sociedades de que é devedora, em razão dos dividendos que a filial lhe distribui, um imposto sobre os lucros a cargo desta última.

11. Por fim, relativamente ao imposto sobre o património, o Finanzamt não excluiu do património nacional do estabelecimento estável a participação no capital da filial americana e não concedeu à Saint-Gobain ZN o privilégio destinado a evitar a dupla tributação de lucros das sociedades-mães e sucursais em matéria de imposto sobre o património previsto no § 102, n.º 2, da Bewertungsgesetz (lei relativa à avaliação dos bens, a seguir «BewG»).

12. Esta lei estabelece que, em determinadas condições, quando uma sociedade de capitais alemães detenha uma participação directa no capital de uma filial estrangeira, a participação, a pedido, não entra no património de exploração da sociedade alemã.

13. Em apoio do seu recurso no Finanzgericht Köln, a Saint-Gobain ZN alega que o facto de recusar ao estabelecimento estável alemão de uma sociedade de capitais estabelecida noutro Estado-Membro o benefício desta imputação e destes privilégios constitui violação dos artigos 52.º e 58.º do Tratado CE.

14. O Finanzgericht Köln declarou que era conforme ao direito alemão em vigor em 1988 recusar essa imputação e esses privilégios a um estabelecimento estável alemão de uma sociedade de capitais estrangeira. Com efeito, as disposições que o prevêem apenas beneficiam as sociedades que tenham na Alemanha uma responsabilidade fiscal ilimitada, isto é, que tenham aí a sua sede ou a sua direcção comercial. A recorrente no processo principal, filial de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, não preenche, portanto, esta condição.

15. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, contudo, se tal recusa é susceptível de constituir discriminação contrária aos artigos 52.º e 58.º do Tratado. Refere-se designadamente ao acórdão do Tribunal de Justiça Comissão/França (chamado «do crédito fiscal») [3].

16. O Finanzgericht Köln submeteu, portanto, as seguintes questões a este Tribunal:

«1) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.º em conjugação com o artigo 58.º do Tratado CE, que uma

3 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986 (270/83, Colect., p. 273).

sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro não beneficie, segundo os mesmos pressupostos, do Schachtelprivileg (privilégio visando evitar a dupla tributação de lucros de sociedades-mães e sucursais) de que beneficiam, com base num acordo de dupla tributação com um terceiro Estado, os dividendos de sociedades de capitais com sede na Alemanha?

2) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.° em conjugação com o artigo 58.° do Tratado CE, que uma sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro, relativamente aos impostos cobrados num terceiro Estado sobre os lucros de uma sociedade filial estabelecida nesse terceiro Estado (sociedade filial da empresa estabelecida na Alemanha), não possa imputar esses impostos de acordo com os mesmos pressupostos como se fosse uma sociedade de capitais com sede na Alemanha?

3) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.° em conjugação com o artigo 58.° do Tratado CE, que uma sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro não possa beneficiar, segundo os mesmos pressupostos, do Schachtelprivileg em matéria de imposto sobre o património que uma sociedade de capitais com sede na Alemanha?»

17. Importa notar que, após, os factos em discussão no processo principal, as disposições referidas acima foram objecto de importantes alterações. Com efeito, a partir do período de tributação de 1994, por força da Standortsicherungsgesetz, de 13 de Setembro de 1993 (lei destinada a manter e reforçar a atracção da República Federal da Alemanha como lugar de implantação de empresas) [4] o legislador alemão alargou aos estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras determinados benefícios fiscais até então reservados às sociedades sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha. Assim, o § 8b, n.° 4, da KStG concede às sociedades sujeitas a uma obrigação fiscal limitada, em relação aos seus estabelecimentos estáveis nacionais, as isenções fiscais previstas nas convenções relativas à dupla tributação para os dividendos provenientes de sociedades filiais estrangeiras. O § 26, n.° 7, da KStG concede aos estabelecimentos estáveis nacionais a imputação indirecta prevista no § 26, n.° 2, da KStG.

18. Gostaríamos, além disso, de salientar aqui que os factos deste caso são anteriores à adopção 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 [5]. Não é, por con-

4 — *BGBl.* I, p. 1569.
5 — JO L 225, p. 6.

seguinte, necessário examinar a incidência eventual destas disposições no caso em apreço.

19. A disposição relativa ao privilégio de filiação em matéria de imposto sobre o património não foi alterada pela Standortsicherungsgesetz, já referida, mas, desde 1 de Janeiro de 1997, este imposto deixou de ser cobrado devido ao seu carácter parcialmente anticonstitucional.

20. Vimos que o órgão jurisdicional de reenvio se refere ao acórdão do Tribunal de Justiça no processo «do crédito fiscal». Tal é igualmente o caso dos diferentes intervenientes no Tribunal de Justiça. Este acórdão diz respeito a um benefício fiscal relativo ao imposto sobre o lucro das sociedades previsto na legislação francesa.

21. O Tribunal de Justiça enunciou aí os princípios seguintes.

22. Considerou, antes de mais, que uma distinção consoante o Estado-Membro da sede a sociedade pode, em determinadas condições, ser justificada num domínio como o do direito fiscal.

23. Contudo, quando a legislação de um Estado-Membro coloca no mesmo plano, para efeitos da tributação, as sociedades com sede no território nacional e as sucursais e agências de sociedades com sede no estrangeiro situadas neste território, não pode, no quadro da mesma tributação, tratá-las desigualmente relativamente à concessão de uma vantagem que diga respeito a esse imposto. Com efeito, ao tratar de maneira idêntica as duas formas de estabelecimento para efeitos de tributação dos lucros por elas realizados, o legislador desse Estado admitiu que, relativamente às modalidades e às condições dessa tributação, não existe entre elas nenhuma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diversidade de tratamento.

24. O Tribunal de Justiça acrescentou que um Estado-Membro não pode restringir, por disposições fiscais discriminatórias, a livre escolha da forma de estabelecimento pelos operadores dos outros Estados-Membros. O facto de a criação de uma filial permitir escapar a uma discriminação contra as das sucursais não pode, portanto, justificá-la.

25. Por último, o Tribunal de Justiça acrescentou que os direitos que decorrem do artigo 52.° do Tratado são incondicionais e um Estado-Membro não pode fazer depender o seu respeito do conteúdo de uma convenção celebrada com outro Estado-Membro (subentendendo-se com o Estado em que se encontra a sede da sociedade).

26. A questão que se coloca é a de saber se esta jurisprudência, que diz respeito às participações em sociedades nacionais, con-

trariamente ao caso vertente, é, no entanto, transponível.

27. As três questões prejudiciais colocam os mesmos problemas de princípio e devem, portanto, no essencial, ser apreciadas nos mesmos termos, não obstante a existência de alguns elementos específicos de cada uma delas. Apreciá-las-emos, portanto, conjuntamente, como fazem, aliás, os diferentes intervenientes.

Observações respeitantes ao conjunto das questões colocadas

28. Resulta do despacho de reenvio, e não é contestado pelas partes, que o tratamento desfavorável alegado pela Saint-Gobain ZN deixaria de a atingir se fosse uma sociedade de direito alemão. Com efeito, relativamente aos benefícios fiscais em causa nas segunda e terceira questões, eles decorrem de disposições nacionais cujo benefício é expressamente reservado às sociedades de responsabilidade fiscal ilimitada na Alemanha. De acordo com o direito fiscal alemão [6], devem ser consideradas como tal as sociedades cuja sede, estatutária ou efectiva, se situa na Alemanha.

29. Quanto ao benefício em causa na primeira questão, resulta dos autos que é devido ao facto de as convenções bilaterais em causa reservarem o benefício dessas disposições às sociedades com sede nos Estados contratantes que Saint-Gobain ZN se vê na impossibilidade de aproveitar dos mesmos, contrariamente a uma sociedade estabelecida na Alemanha.

30. É certo que, nos três casos, existem outras condições a preencher para beneficiar das vantagens em causa. Estas são, no entanto, pacíficas no caso vertente.

31. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça [7], é a sede de uma sociedade que determina a sua ligação à ordem jurídica de um Estado e a sede corresponde à nacionalidade no que diz respeito às pessoas singulares.

32. Importa, portanto, declarar que a discriminação de que se queixa a Saint-Gobain ZN se baseia na nacionalidade da sociedade-mãe. É, com efeito, a Compagnie de Saint-Gobain SA, com sede em França, que é, no litígio no processo principal, o

6 — § 1, n.º 1, da KStG e § 1, n.º 1, ponto 2, da Vermögensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o património).

7 — V., a título de exemplo de uma jurisprudência constante, o acórdão de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, Colect., p. I-1137, n.º 15).

contribuinte em causa, mesmo que seja a sua sucursal alemã que é recorrente no Finanzgericht.

33. Sob reserva de um argumento específico ao imposto sobre o património, ao qual voltaremos, não se contesta que o tratamento de que são objecto as sociedades não residentes é desfavorável, em comparação com aquele de que beneficiam as sociedades estabelecidas na Alemanha (incluindo as filiais de sociedades estrangeiras). Com efeito, as disposições em causa implicam uma diminuição da carga fiscal que incide sobre estas últimas, ao suprimir as duplas imposições económicas ou jurídicas. As sociedades não residentes na Alemanha são desfavorecidas, uma vez que esta diminuição lhes é recusada, em última análise, pelo simples facto de não terem a sua sede na Alemanha.

34. Assim, o privilégio da filiação internacional, considerado na primeira questão prejudicial, é concedido em virtude de convenções bilaterais e permite evitar a dupla tributação dos dividendos distribuídos pelas filiais estrangeiras, excluindo-os da matéria colectável do imposto no Estado em que está estabelecida a sociedade-mãe. Implica, portanto, uma isenção fiscal que, como vimos, não beneficia as sociedades que não tenham a sua sede na Alemanha.

35. O mecanismo da imputação indirecta, que é objecto da segunda questão, funciona de modo diferente, mas tem um efeito similar. Permite, com efeito, diminuir o imposto devido pela sociedade-mãe, ao imputar no seu montante o imposto estrangeiro sobre as sociedades já pago pelas filiais e subfiliais desta. Aqui também, esta possibilidade apenas é oferecida às sociedades estabelecidas na Alemanha.

36. Por último, a terceira questão diz igualmente respeito ao privilégio da filiação internacional, mas no contexto de imposto sobre o património. O efeito é isentar de imposto sobre o património pago pela sociedade-mãe a participação detida por esta na filial situada fora da Alemanha. Trata-se, portanto, também de uma possibilidade de diminuição fiscal, também ela reservada a sociedades com sede na Alemanha.

37. Ficando demonstrado o carácter desfavorável do tratamento reservado aos contribuintes não residentes, salva a apreciação ulterior de um elemento específico relativo ao imposto sobre o património, falta-nos apreciar os argumentos invocados em apoio das disposições nacionais controvertidas.

38. O Governo alemão contesta a existência de discriminação no caso vertente. Recorda, a tal propósito, a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, por força da qual a discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes. Ora, em matéria fiscal, a situação dos não residentes é fundamen-

talmente diferente da dos residentes, o que o Tribunal de Justiça confirmou no seu acórdão Schumacker [8].

39. O Governo alemão recorda igualmente que, no acórdão «do crédito fiscal», o Tribunal deu grande importância ao facto de que, uma vez que a regulamentação controvertida coloca «no mesmo plano, para efeitos de tributação dos seus lucros, as sociedades com sede em França e as sucursais e agências situadas em França das sociedades com sede no estrangeiro, não pode, sem criar uma discriminação, tratá-las desigualmente, no quadro desta mesma tributação, relativamente à concessão de uma vantagem que lhe diga respeito, como o crédito fiscal» [9]. Ora, sublinha o Governo alemão, contrariamente ao que acontece no direito fiscal francês, as sociedades de capitais alemãs não são colocadas no mesmo plano que os estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras, nem no que se refere à matéria colectável do imposto, nem no que se refere à taxa deste.

40. A Comissão reconhece que assim não é efectivamente, mas alega que as diferenças que existem não são primordiais no que respeita às sociedades de capitais [10]. Em seu entender, essas diferenças resultam, no essencial, da natureza das coisas e não podem justificar que se excluam dos privilégios em questão no caso em apreço as sociedades de capitais estrangeiras.

41. Apreciemos, pois, as diferenças avançadas pelo Governo alemão.

42. Segundo este, não se pode equiparar, no caso vertente, a situação dos não residentes, cuja responsabilidade fiscal está limitada aos lucros realizados na Alemanha, à dos residentes, que têm uma obrigação fiscal ilimitada, cujos lucros totais (lucros mundiais), por conseguinte, são abrangidos pela fiscalidade do Estado em causa.

43. O Governo alemão conclui daí que, no caso vertente, não há discriminação contrária ao Tratado, uma vez que o tratamento diferente a que estão sujeitos os não residentes corresponde à diferença de natureza entre os estabelecimentos estáveis das sociedades estrangeiras e as sociedades residentes.

44. No entanto, importa declarar que o Governo alemão se limita a invocar, num plano geral, a diferença, por certo indiscutível, entre a responsabilidade fiscal limitada e a responsabilidade fiscal ilimitada, que resulta da soberania fiscal limitada do Estado de origem em relação à do Estado em que está estabelecida a empresa principal.

45. Ora, os próprios factos do presente processo demonstram que esta distinção deve ser encarada de forma mitigada. Com efeito, por um lado, demonstram claramente que as sociedades de responsabili-

8 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995 (C-279/93, Colect., p. I-225).

9 — N.º 20.

10 — V. n.º 27 das suas observações.

dade fiscal ilimitada podem beneficiar de reduções consideráveis da matéria colectável do imposto a que estão sujeitas, quer seja por aplicação da legislação alemã no sentido estrito do termo quer por efeito da rede alargada de convenções bilaterais contra a dupla tributação celebradas pela República Federal da Alemanha.

46. Por outro lado, a situação da recorrente no processo principal demonstra que a responsabilidade fiscal limitada em princípio aos lucros realizados na Alemanha inclui incidências de operações realizadas, de facto, fora da Alemanha. Este conceito de responsabilidade fiscal limitada é, portanto, como refere a recorrente no processo principal, interpretado em sentido lato pelas autoridades alemãs.

47. Como salientam a recorrente no processo principal e a Comissão, é, aliás, paradoxal invocar o facto de as filiais deverem, em princípio, ser tributadas sobre o lucro mundial e os estabelecimentos estáveis sobre o lucro nacional, para justificar disposições cujo efeito é, no primeiro caso, diminuir o peso do elemento não nacional do lucro mundial e, portanto, de aproximar o lucro mundial do lucro nacional. Como salienta a Comissão, seremos levados ao resultado paradoxal de, na Alemanha, as sociedades de capitais alemãs não serem tributadas devido às suas participações, apenas o sendo as sociedades estrangeiras.

48. Contrariamente ao Governo alemão, entendemos, por conseguinte, que a diferença de situação entre as sociedades residentes, de responsabilidade fiscal ilimitada, e as sociedades não residentes, da responsabilidade fiscal limitada, não é de molde a que, para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto sobre as sociedades ou do imposto sobre o património, não possam ser consideradas comparáveis.

49. A este propósito, a Comissão alega, muito justamente, que está unicamente em causa, no caso em apreço, a tributação de determinadas participações e dos dividendos provenientes dessas participações.

50. Estes objectos fiscais, como lhes chama a Comissão, estão sujeitos ao imposto alemão, independentemente da questão de saber se a pessoa sujeita ao imposto é residente ou não na Alemanha.

51. Uma vez que a obrigação fiscal existe independentemente desta questão, as vantagens ligadas a esta obrigação, tal como medidas destinadas a evitar a dupla tributação, devem igualmente, em princípio, ser concedidas independentemente do critério da residência.

52. Como foi dito pela Comissão na audiência, trata-se das duas faces da mesma moeda.

53. Aliás, pode-se salientar que, nos processos referidos [11] em que o Tribunal admitiu a diferença de natureza, em princípio, entre a situação dos residentes e não residentes, isso não o impediu de concluir que, para efeitos das disposições em causa nos referidos processos, as duas situações são comparáveis.

54. Qualquer diferença de tratamento num aspecto em que as situações são comparáveis deve, por conseguinte, ser justificada, por uma exigência imperativa reconhecida pelo direito comunitário.

55. Com efeito, como sublinhou o Tribunal de Justiça no acórdão «do crédito fiscal», já referido, ou ainda no acórdão proferido no processo Commerzbank [12],

«admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa aplicar livremente um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro, significaria esvaziar esta disposição [artigo 52.°] do seu conteúdo».

56. O Governo alemão alude ao facto de as disposições convertidas pretenderem evitar uma dupla tributação, ou mesmo uma tributação múltipla. Ora, em seu entender, o interesse para evitar esta é mais forte na esfera do Estado de sede de uma sociedade. Por consequência, compete a este Estado, e não ao do estabelecimento estável, eliminar as consequências da dupla tributação eventual a que estão sujeitas as sociedades residentes.

57. No entender do Governo alemão, assim é, por maioria de razão, quando o Estado da sede pode compensar a perda das receitas provocada pelas disposições como as que estão em discussão no caso vertente, porque tributa a sociedade-mãe relativamente ao conjunto das suas actividades, contrariamente ao Estado do estabelecimento estável.

58. Esta argumentação não é convincente.

59. Com efeito, o objectivo de evitar as duplas tributações às sociedades estabelecidas na Alemanha pode perfeitamente ser alcançado sem recorrer a disposições discriminatórias. O facto de igualmente conceder o benefício destas aos estabelecimentos estáveis de contribuintes não residentes em nada compromete a sua aptidão para realizar o objectivo do legislador. Relativamente às vantagens em causa nas duas primeiras questões, esta conclusão é confirmada, aliás, pelo facto de o legislador alemão se ter visto na necessidade, como já referimos, de alterar as disposições nacio-

11 — V. os acórdãos «do crédito fiscal» e Schumacker, já referidos, bem como, por exemplo, o acórdão de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493).

12 — Acórdão de 13 de Julho de 1993 (C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 13).

nais em causa em 1993 e de conceder, posteriormente, a igualdade de tratamento aos estabelecimentos estáveis.

60. É certo que tal extensão do âmbito de aplicação destas disposições é susceptível de provocar uma perda de receitas para o fisco alemão. É, contudo, de jurisprudência constante que tal argumento não é susceptível de justificar uma discriminação contrária a uma liberdade fundamental do Tratado [13].

61. Isto implica que também não pode ser aceite o argumento de que compete ao Estado-Membro da sede da sociedade eliminar a dupla tributação em causa, pela razão de poder compensar, pela tributação dos dividendos distribuídos pela sociedade-mãe, a perda de receitas que daí decorreria, possibilidade que não tem o Estado de estabelecimento estável. Com efeito, tal argumentação é, também ela, de natureza essencialmente orçamental.

62. Um Estado-Membro não pode, aliás, justificar uma restrição a uma liberdade fundamental do Tratado pelo facto de pertencer a outro Estado-Membro evitá-la.

63. Importa, além disso, examinar se as medidas nacionais controvertidas podem ser justificadas pelas necessidades de coerência do sistema fiscal. Tal poderia, com efeito, ser o caso se, não obstante o carácter fundamentalmente comparável das situações em causa, existissem, contudo, no sistema fiscal alemão, diferenças concretas entre a tributação das sucursais e a tributação das filiais, que tornassem necessárias as discriminações controvertidas.

64. Os Governos sueco e português invocam esta possibilidade. A Comissão e a recorrente no processo principal limitam-se, no entanto, a uma análise comparativa detalhada, da qual resulta, segundo elas, que não se encontram tais diferenças no tratamento fiscal das sucursais e das filiais. Esta última conclusão é confirmada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

65. O Governo português refere de modo mais específico que a possibilidade de existência de uma retenção na fonte dos lucros distribuídos pela filial à casa-mãe constitui uma desvantagem da filial em relação à sucursal cujos lucros são transferidos para a sociedade-mãe sem serem tributados.

66. Não há, entretanto, que daí deduzir que a existência de uma tal retenção

13 — V., por exemplo, acórdão de 7 de Fevereiro de 1984, Duphar e o. (238/82, Recueil, p. 523).

justifique as diferenças de tratamento em causa no caso vertente.

67. Antes de mais, salienta-se que resulta das explicações da Comissão e da recorrente, não contestadas neste ponto pelo Governo alemão, que a proporção do lucro da filial que é distribuída à casa-mãe é tributada a uma taxa inferior (36%) à que é aplicada ao lucro transferido à casa-mãe pelo estabelecimento estável (50%). Há aí, portanto, uma vantagem para a filial. Por conseguinte, parece-nos ser pouco evidente que a desvantagem que decorre para a filial da existência de uma retenção na fonte deva necessariamente ser compensada por uma vantagem suplementar ao nível da determinação da matéria colectável do imposto.

68. Em todo o caso, o argumento é de afastar no plano dos princípios. Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal que um Estado-Membro não tem o direito de aplicar, relativamente a certos aspectos, um tratamento menos favorável às sucursais e agências, para compensar as vantagens de que estas beneficiam noutros aspectos em relação às filiais [14].

69. Além disso, uma tal retenção na fonte não se integraria na tributação dos lucros da filial ou da sucursal, mas na dos rendimentos dos beneficiários da distribuição dos referidos lucros. As modalidades de tributação destes, que constituem contribuintes diferentes, não podem ser tomadas em consideração para efectuar distinções relevantes para a tributação das próprias sucursal e filial.

70. Com efeito, tal método implicaria uma interpretação extensiva do conceito de coerência fiscal, tal como resulta do acórdão Backmann [15], quando, como excepção às liberdades fundamentais do Tratado, uma exigência imperativa deve ser interpretada estritamente.

71. A Comissão entende, além disso, que o texto dos considerandos da Standortsicherungsgesetz de 1993, em que, como vimos, o legislador alemão alargou às sociedades residentes os privilégios em causa nas duas primeiras questões prejudiciais, constitui um reconhecimento pelo próprio Governo alemão do carácter discriminatório das disposições controvertidas, antes da sua alteração.

72. O passo relevante destes considerandos refere que:

«A igualdade de tratamento entre os estabelecimentos estáveis de sociedades de capitais estrangeiras e as sociedades de capitais sujeitas a uma obrigação fiscal

14 — V. acórdão «do crédito fiscal», já referido, n.º 21.

15 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992 (C-204/90, Colect., p. I-249).

ilimitada respeita a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 52.° do Tratado CE e exclui uma discriminação proibida por esta disposição.»

73. O passo citado acima não está isento de ambiguidade. O Governo alemão é de parecer que ele não implica um reconhecimento, da sua parte, de qualquer violação do Tratado, antes se refere unicamente a determinadas posições expressas pela doutrina e que a modificação verificada visa excluir em todo o caso qualquer critica futura.

74. Entendemos, pela nossa parte, que, independentemente do significado que cabe dar a este passo, ele é irrelevante para a interpretação que o Tribunal de Justiça é chamado a dar às disposições já referidas do Tratado.

Observações específicas relativas à incidência das convenções internacionais

75. Alguns intervenientes invocaram argumentos baseados na incidência, no caso em apreço, das convenções bilaterais contra a dupla tributação.

76. Antes de mais, é alegado que a determinação dos beneficiários das convenções relativas à dupla tributação é da exclusiva competência dos Estados-Membros.

77. Em nosso entender, consideramos, no entanto, que é todo o domínio da fiscalidade directa que continua a caber na competência dos Estados-Membros e que não há que estabelecer distinção entre as disposições dos Estados-Membros relativas à fiscalidade directa que são de origem puramente interna e as que resultam de uma convenção sobre a dupla tributação celebrada com um outro Estado-Membro ou um país terceiro. Estas últimas, após ratificação da convenção pelo parlamento nacional, fazem parte, no mesmo plano que as primeiras, da legislação nacional relativa à fiscalidade directa.

78. Por conseguinte, aplica-se cabalmente a seu respeito a jurisprudência do Tribunal segundo a qual

«embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade» [16].

16 — V., designadamente, acórdão Wielockx, já referido, n.° 16.

79. Outros intervenientes sublinharam que as convenções contra a dupla tributação assentam no princípio da reciprocidade e que seria, assim, destruído o equilíbrio inerente a estas convenções ao alargar-se o benefício das suas disposições a sociedades estabelecidas em Estados-Membros que não são parte dessas convenções.

80. Não basta responder a esta argumentação, como alguns intervenientes fizeram, que o Tribunal de Justiça já declarou no acórdão «do crédito fiscal» que os direitos que o Tratado confere aos nacionais dos Estados-Membros são incondicionais e que o seu conteúdo não pode, portanto, depender da aplicação recíproca de convenções celebradas entre os Estados-Membros [17]. No presente processo, o Finanzamt competente não sustentou, de modo algum, que a concessão dos benefícios fiscais pedidos dependia da concessão de benefícios correspondentes pela República Francesa às sucursais de sociedades alemãs neste país.

81. O que é determinante, no caso vertente, em que estão em causa convenções celebradas por um Estado-Membro com países terceiros, é que, como sublinham muito justamente a recorrente e a Comissão, não há qualquer problema de conflito entre as obrigações que o direito comunitário impõe à República Federal da Alemanha e as que decorrem para este país dos compromissos com diversos Estados terceiros, com os quais está vinculado por convenções para evitar a dupla tributação.

17 — V. acórdão «do crédito fiscal», já referido, n.º 26.

82. Com efeito, estas não impedem, de modo algum, a República Federal da Alemanha de alargar o benefício das suas disposições às sociedades contribuintes não residentes. Um tal alargamento não compromete em nada os direitos dos Estados terceiros partes nas convenções e não lhes impõe qualquer nova obrigação. Portanto, não se coloca qualquer problema de equilíbrio ou de reciprocidade.

83. A prática do legislador alemão relativa às convenções do tipo das que estão em causa no caso em apreço constitui, aliás, excelente demonstração. Com efeito, ao diminuir a taxa mínima de participação numa filial americana exigida para uma sociedade alemã beneficiar dos privilégios incluídos nas convenções respectivas, por aplicação do § 26, n.º 7, da KStG, já referida, o legislador alemão alargou unilateralmente o âmbito de aplicação da convenção na Alemanha, sem que se tenha criado qualquer dificuldade nas suas relações com a outra parte na convenção.

84. O mesmo sucedeu quando, pela Standortsicherungsgesetz de 1993, já referida, o legislador alemão concedeu aos estabelecimentos estáveis de sociedades de outros Estados-Membros os privilégios para evitar a dupla tributação de lucros de sociedades-mães e sucursais previstos nas convenções bilaterais. Não viu, portanto, dificuldades decorrentes da natureza destas que o impedissem de prever a extensão do âmbito de aplicação dos referidos privilégios, reclamada pela recorrente no processo principal.

85. É verdade que tal alargamento implica um aumento da perda das receitas fiscais que decorre, mantendo-se sem alteração as outras circunstâncias, da aplicação das referidas convenções. Entretanto, é de jurisprudência constante, como vimos, que o argumento de ordem orçamental não é susceptível de justificar uma restrição a uma liberdade fundamental prevista no Tratado.

86. Por fim, o Governo sueco invoca argumentos que se podem qualificar de sistémicos, ao demonstrar que, em determinadas hipóteses particularmente complexas, o alargamento do âmbito de aplicação das convenções bilaterais para evitar a dupla tributação pode conduzir a uma falta total de tributação.

87. Ora, esta consideração não impediu, aparentemente, o Governo alemão de proceder a um tal alargamento, pelo menos no que concerne aos privilégios em causa no processo principal.

88. Por outro lado, as situações que o Governo sueco visa, que dizem respeito a hipóteses bem específicas, diferem do caso em apreço, no contexto do qual não foi alegada a existência do risco de os lucros não serem tributados em nenhum país.

89. Bem diferente é a situação em que uma sociedade estabelecida num Estado-Membro A pede que o Estado-Membro B lhe aplique as disposições de uma convenção bilateral celebrada entre este Estado-Membro B e um Estado-Membro C, em vez da celebrada entre A e B, hipótese que foi objecto dos processos Mettalgesellschaft (C-397/98) e Hoechst (C-410/98) [18] referidos na audiência. Com efeito, as convenções de que a Saint-Gobain ZN pretende beneficiar foram celebradas com Estados terceiros.

90. Além disso, a sociedade estabelecida no Estado-Membro A não tem necessariamente, na hipótese acima descrita, uma ligação com o Estado-Membro C, contrariamente ao caso vertente, em que está em litígio o tratamento de participações em sociedades estabelecidas neste último.

91. Importa, por fim, sublinhar que os dois casos dizem respeito a pedidos fundamentalmente diferentes. Com efeito, na hipótese descrita acima, a sociedade estabelecida no Estado-Membro A não pede para ser tratada pelo Estado-Membro B como uma sociedade estabelecida neste, mas como uma sociedade estabelecida num outro Estado-Membro C. Este caso, diz respeito portanto, a uma diferença de tratamento entre sociedades não residentes, e não entre sociedades residentes, por um lado, e não residentes por outro.

92. Por conseguinte, o problema de princípio não é o mesmo que o suscitado no caso em apreço, em que é pedida a igualdade de

18 — JO 1999, C 1, pp. 7 e 11.

tratamento com as sociedades estabelecidas na Alemanha, mesmo que as disposições de que decorre esse tratamento estejam incluídas numa convenção celebrada com um Estado terceiro.

Observações específicas relativamente ao imposto sobre o património

93. No que concerne, mais especificamente, ao imposto sobre o património, o Governo alemão alega que a carga fiscal que recai, no fim de contas, sobre a sociedade-mãe não difere consoante as participações em causa sejam detidas por intermédio de um estabelecimento estável ou de uma filial.

94. É certamente exacto que a participação numa subfilial não entra, para efeitos desta tributação, no património da filial, graças ao privilégio da filiação internacional, enquanto, não sendo este concedida à sucursal, esta última é devedora do imposto sobre o património sobre o valor desta participação. Mas, no entender do Governo alemão, a vantagem de que beneficia assim a filial é compensada pelo facto de o património da sociedade-mãe incluir, para efeitos de imposto sobre o património, o valor da participação detida na filial situada na Alemanha, avaliado tendo em conta o valor da participação que ela própria detém na subfilial.

95. A Saint-Gobain ZN e a Comissão não contestam que, em princípio, assim suceda (§ 121, n.º 2, ponto 4, da BewG). Sublinham, entretanto, que, regra geral, a aplicação desta disposição é afastada pelas convenções bilaterais contra a dupla tributação celebradas pela República Federal da Alemanha.

96. Assim, a Saint-Gobain ZN referiu na audiência, sem ser contestada neste ponto pelo Governo alemão que, no caso vertente, a aplicação do § 121, n.º 2, ponto 4, da BewG é afastada pelo artigo 19.º da convenção para evitar a dupla tributação em vigor entre a República Francesa e a República Federal da Alemanha.

97. Daí decorre, segundo a Saint Gobain ZN, que o tratamento aplicado aos estabelecimentos estáveis de sociedades-mães francesas é desfavorável, comparado com o reservado às filiais.

98. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se esta disposição, conjuntamente com as da BewG tem efectivamente por efeito que a tributação sobre o património das participações em causa onere mais os estabelecimentos estáveis que as filiais. Se assim for, existe tratamento discriminatório contra a recorrente no processo principal.

99. Precisemos ainda que não é pedido às autoridades alemãs para concederem o

privilégio de filiação igualmente no caso de inexistência de uma convenção bilateral. Com efeito, elas apenas têm essa obrigação quando a recusa de aplicar o privilégio implicar discriminação, isto é, quando não haja disposição convencional que tenha por efeito afastar a aplicação do § 121, n.º 2, ponto 4, da BewG. Por conseguinte, não existe o risco de discriminação contra as filiais, evocado pelo Governo alemão.

100. Diremos, de passagem, que este argumento do Governo alemão implica que o mesmo aceita a existência de um princípio de igualdade de tratamento entre filiais e sucursais.

101. Resulta do que precede que, a confirmar-se a diferença de tratamento, ela carece de justificação, porquanto os artigos 52.º e 58.º do Tratado se lhe opõem.

Considerações finais

102. Por conseguinte, resulta de tudo o que precede que as disposições nacionais em causa têm por efeito impor às sociedades que tenham a sua sede num outro Estado-Membro, sem justificação objectiva, um tratamento desfavorável em relação ao de que podem beneficiar as sociedades estabelecidas na Alemanha.

103. Ora, como vimos e como referem, muito justamente, quer a Comissão quer, aliás, o órgão jurisdicional de reenvio, as disposições conjugadas do artigo 58.º e do artigo 52.º, primeiro parágrafo, primeira parte, e segundo parágrafo, do Tratado exigem que as sociedades estabelecidas no território de outro Estado-Membro que criem um estabelecimento estável no território do Estado-Membro considerado sejam, salvo diferenças objectivamente justificadas, tratadas do mesmo modo que as sociedades nacionais.

104. Além disso, as disposições nacionais em causa têm por efeito entravar a liberdade de escolha, pelas sociedades de outros Estados-Membros, da forma como pretendem exercer o seu direito à liberdade de estabelecimento. Ora, decorre do artigo 52.º, primeiro parágrafo, segundo período, que uma sociedade de um Estado-Membro que pretenda exercer o seu direito à liberdade de estabelecimento tem o direito de escolher entre a criação, no Estado-Membro de estabelecimento, de uma filial ou apenas de uma agência ou sucursal. Esta escolha é cerceada quando existam diferenças de tratamento injustificadas em detrimento de uma ou outra destas formas de estabelecimento.

Conclusão

105. Propomos, portanto, que se responda negativamente às questões colocadas pelo Finanzgericht Köln declarando o seguinte:

«1) Os artigos 52.° e 58.° do Tratado CE opõem-se a que um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro não beneficie, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais que tenham a sua sede na Alemanha do privilégio da filiação ('Schachtelprivileg'), concedido para os dividendos por força de uma convenção fiscal celebrada com um país terceiro para evitar a dupla tributação.

2) Os artigos 52.° e 58.° do Tratado CE opõem-se a que o imposto cobrado num país terceiro sobre os lucros de uma sociedade aí estabelecida, a qual seja filial de um estabelecimento situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro não seja imputado, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais que tenham a sua sede na Alemanha, no imposto de que é devedor este estabelecimento, a título de imposto alemão sobre as sociedades.

3) Os artigos 52.° e 58.° do Tratado CE opõem-se a que um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro não beneficie, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais que tenham a sua sede na Alemanha, do privilégio da filiação ('Schachtelprivileg'), em matéria de imposto sobre o património.»