ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de Julho de 2011 *

No processo C-397/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 27 de Maio de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Outubro de 2009, no processo

Scheuten Solar Technology GmbH

contra

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (relatora), E. Juhász e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: E. Sharpston,
secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Setembro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Scheuten Solar Technology GmbH, por K. von Brocke, Rechtsanwalt, e A. Küntscher, Steuerberaterin,

— em representação do Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, por R. Rasche, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por J. Möller e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo dinamarquês, por V. Pasternak Jørgensen e C. Vang, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo estónio, por M. Linntam, na qualidade de agente,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e J. Langer, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,

— em representação do Governo sueco, por A. Falk e S. Johannesson, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 12 de Maio de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 1.º da Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes (JO L 157, p. 49).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Scheuten Solar Technology GmbH (a seguir «SST») ao Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (a seguir «Finanzamt»), a propósito da determinação do montante que serve de base para o cálculo do imposto sobre o comércio e a indústria.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 1.º da Directiva 2003/49 dispõe:

«1. Os pagamentos de juros ou *royalties* gerados num Estado-Membro estão isentos de todos os impostos incidentes sobre esses pagamentos no Estado em questão, quer mediante retenção na fonte quer mediante liquidação, desde que o beneficiário efectivo dos juros ou *royalties* seja uma sociedade de outro Estado-Membro ou um estabelecimento permanente situado noutro Estado-Membro de uma sociedade de um Estado-Membro.

2. Um pagamento efectuado por uma sociedade de um Estado-Membro ou por um estabelecimento permanente situado noutro Estado-Membro será considerado como tendo sido gerado nesse Estado-Membro, a seguir designado "Estado fonte".

[...]

4. Uma sociedade de um Estado-Membro só será considerada como beneficiário efectivo de juros ou *royalties* se receber esses pagamentos por conta própria e não como intermediário, tal como representante, administrador fiduciário ou signatário autorizado de terceiros.

[...]

7. O presente artigo aplica-se apenas se a sociedade que é o pagador ou a sociedade cujo estabelecimento permanente é considerado como sendo o pagador dos juros ou *royalties* for uma sociedade associada à sociedade que é o beneficiário efectivo ou cujo estabelecimento permanente é considerado como sendo o beneficiário efectivo desses juros ou *royalties*.

[...]

10. Um Estado-Membro pode optar por não aplicar a presente directiva a uma sociedade de outro Estado-Membro ou a um estabelecimento permanente de uma sociedade de outro Estado-Membro, caso as condições enunciadas na alínea b) do artigo 3.º se não tenham verificado por um período ininterrupto de pelo menos dois anos.

[...]»

4 O artigo 2.º desta directiva prevê:

«Para efeitos da presente directiva, entende-se por:

a) "Juros": os rendimentos de créditos de qualquer natureza, garantidos ou não por hipoteca, e que confiram ou não o direito à participação nos lucros do devedor, e em particular os rendimentos de títulos e de obrigações que gozem ou não de garantia especial, incluindo os prémios e os lotes associados a esses títulos e obrigações; as penalizações por mora não serão consideradas juros;

[...]»

5 O artigo 3.º, alínea b), da dita directiva dispõe:

«Para efeitos da presente directiva […]:

[…]

b) Uma sociedade constitui uma "sociedade associada" de outra sociedade caso se verifique, no mínimo, uma das seguintes condições:

i) tenha uma participação directa de, no mínimo, 25 % no capital da outra sociedade, ou

ii) a outra sociedade tenha uma participação directa de, no mínimo, 25 % no seu capital, ou

iii) uma terceira sociedade tenha uma participação directa de, no mínimo, 25 % tanto no seu capital como no capital da outra sociedade.

As participações devem referir-se apenas a sociedades domiciliadas no território da Comunidade.

[...]»

6 O artigo 4.º da Directiva 2003/49 tem a seguinte redacção:

«1. O Estado da fonte não tem de assegurar o benefício da aplicação da presente directiva nos seguintes casos:

a) Pagamentos equiparados a distribuições de lucros ou reembolsos de capital nos termos da legislação do Estado da fonte;

[...]

2. Quando, em virtude de uma relação especial entre o pagador e o beneficiário efectivo dos juros ou *royalties*, ou entre ambos e um terceiro, o montante em juros e *royalties* for superior ao montante que, na ausência de tal relação, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efectivo, o disposto na presente directiva apenas se aplica a este último montante, se existir.»

Direito nacional

7 Nos termos do § 2 da Lei relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria de 2002 (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, p. 4167), na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «lei do imposto sobre o comércio e a indústria»), qualquer actividade industrial e comercial está sujeita, além do imposto sobre o rendimento das sociedades, a um imposto sobre o comércio e a indústria na medida em que seja exercida no território nacional.

8 Os n.os 1 e 2 da referida disposição têm a seguinte redacção:

«1. Qualquer actividade industrial ou comercial fixa exercida na Alemanha está sujeita ao imposto sobre o comércio e a indústria. Por actividade industrial ou comercial entende-se uma empresa industrial ou comercial na acepção da lei relativa ao imposto sobre o rendimento. Uma actividade industrial ou comercial presume-se explorada na Alemanha quando se explora um estabelecimento no exercício desta actividade no território alemão ou num navio de comércio registado num registo alemão de navios.

2. É sempre e inteiramente considerada actividade industrial ou comercial a actividade das sociedades de capitais (sociedades anónimas, sociedades em comandita por acções, sociedades de responsabilidade limitada) [...]»

9 Nos termos do § 6 desta lei, a matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria é constituída pelo lucro industrial ou comercial dos sujeitos passivos.

10 O lucro industrial ou comercial está definido do seguinte modo no § 7, primeiro período, da referida lei:

«O lucro industrial ou comercial é o lucro resultante de uma actividade industrial ou comercial determinado segundo as disposições da lei relativa ao imposto sobre o rendimento ou da lei relativa ao imposto sobre as sociedades [...], acrescido e diminuído dos montantes indicados nos §§ 8 e 9.»

11 O artigo § 8 da lei relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria, intitulado «imputações no rendimento», enuncia:

«São imputados no lucro de uma actividade industrial e comercial (§ 7) os montantes seguintes, desde que tenham sido deduzidos no momento do cálculo do lucro:

1. A metade dos pagamentos remuneratórios de dívidas economicamente ligadas à criação ou à aquisição da actividade (actividade parcial) ou de uma parte da actividade, ou à extensão ou melhoria da actividade, ou que servem para reforçar, a título não provisório, o capital de exploração.»

12 O § 10a da referida lei dispõe que, para determinar a matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria, as perdas devem ser deduzidas dos lucros calculados de acordo com o disposto no § 8 da lei relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A SST é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão, com sede em Gelsenkirchen. A sua única sócia é a Scheuten Solar Systems BV, uma sociedade neerlandesa de responsabilidade limitada, com sede em Venlo (Países Baixos).

14 Entre 27 de Agosto de 2003 e 1 de Dezembro de 2004, a SST, através de vários contratos sucessivos, obteve da sua sociedade-mãe empréstimos num montante total de 5 180 000 euros. Por estes empréstimos, a SST pagou à sociedade-mãe, em 2004, um montante de 154 584 euros, a título de juros. Este montante foi deduzido pela SST dos seus lucros, a título de despesas de exploração.

15 O Finanzamt, na decisão relativa à determinação do montante que serve de base para o cálculo do imposto sobre o comércio e a indústria do ano de 2004, aplicando o § 8, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria, determinou, contudo, que a SST só tinha o direito de deduzir dos lucros realizados 50 % do montante dos referidos juros, de modo que a metade do montante de 154 584 euros foi acrescido aos lucros resultantes da actividade industrial e comercial da SST.

16 A SST recorreu da decisão do Finanzamt, alegando que o acréscimo da metade dos juros em causa constitui uma tributação contrária ao artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49.

17 Por decisão de 22 de Fevereiro de 2008, o Finanzgericht Münster negou provimento ao referido recurso.

18 A SST interpôs, então, um recurso de revista («Révision») desta decisão para o Bundesfinanzhof.

19 O Bundesfinanzhof, interrogando-se quanto à compatibilidade das disposições pertinentes de direito interno com as disposições da Directiva 2003/49, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49 […] opõe-se a um regime, nos termos do qual os juros de empréstimos pagos por uma sociedade de um Estado-Membro a uma sociedade associada de outro Estado-Membro são incluídos na matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria da primeira sociedade referida?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o artigo 1.º, n.º 10, da Directiva 2003/49 […] deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros têm a faculdade de não aplicar esta directiva quando as condições enunciadas no seu artigo 3.º, alínea b), para a existência de uma sociedade associada se não tenham ainda verificado por um período ininterrupto de, pelo menos, dois anos à data do pagamento dos juros?

Podem os Estados-Membros, neste caso, invocar directamente o artigo 1.º, n.º 10, da Directiva 2003/49 […] face à sociedade pagadora?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49 deve ser interpretado no sentido de que é contrário a uma disposição do direito fiscal nacional segundo a qual os juros relativos a um empréstimo, pagos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a uma sociedade associada situada noutro Estado-Membro, são integrados na matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria a que está sujeita a primeira sociedade.

21 Antes de mais, há que referir que, no processo principal, a SST foi tributada em imposto sobre o comércio e a indústria sobre os seus lucros de natureza industrial e comercial. Na determinação da matéria colectável do referido imposto, o Finanzamt, em conformidade com a legislação nacional em causa no processo principal, imputou

nos lucros da SST metade dos juros pagos por esta à sociedade-mãe com sede nos Países Baixos.

22 No entender da SST, este cálculo significa uma sujeição ao imposto, de modo que a legislação em causa no processo principal conduz a uma dupla tributação económica dos juros, incompatível com o artigo 1.º, n.º 1 da Directiva 2003/49. Ao invés, o conjunto dos outros interessados que apresentaram observações no Tribunal de Justiça consideram que a referida legislação não cabe no âmbito de aplicação desta disposição e sugerem, por conseguinte, que se responda negativamente à questão colocada.

23 Nestas condições, o Tribunal de Justiça é chamado a determinar o âmbito de aplicação da referida disposição.

24 Importa observar que resulta dos considerandos 2 a 4 da Directiva 2003/49 que esta visa eliminar as duplas tributações no que se refere ao pagamento dos juros e *royalties* efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes e assegurar que estes pagamentos estejam sujeitos apenas uma vez a imposto num único Estado-Membro. À luz destes considerandos, a supressão de qualquer tributação sobre os referidos pagamentos no Estado-Membro de origem constitui a solução mais adequada para realizar a igualdade de tratamento fiscal entre operações nacionais e operações transfronteiriças.

25 O âmbito de aplicação da Directiva 2003/49, tal como circunscrito no seu artigo 1.º, n.º 1, cobre, por conseguinte, a isenção fiscal dos pagamentos de juros e de *royalties* feitos no Estado-Membro de origem destes, quando o beneficiário dos mesmos é uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro ou um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro e pertencente a uma sociedade de um Estado-Membro.

26 A regra enunciada na dita disposição pretende assegurar que o beneficiário de juros e de *royalties* gerados num Estado-Membro diferente daquele onde ele está estabelecido fique isento de qualquer tributação no Estado-Membro de origem daqueles. A redacção do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49, ao utilizar a conjunção subordinativa «desde que», estabelece, de facto, uma ligação entre o pagamento dos referidos juros e *royalties* num Estado-Membro e a recepção dos ditos pagamentos pelo beneficiário noutro Estado-Membro.

27 A este respeito, o artigo 2.º, alínea a), da Directiva 2003/49 define os referidos juros como «os rendimentos de créditos de qualquer natureza». Ora, apenas o beneficiário efectivo pode receber juros que constituem os rendimentos de tais créditos.

28 Resulta do que precede que o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49, interpretado à luz dos considerandos 2 a 4 desta, pretende evitar uma dupla tributação jurídica dos pagamentos de juros transfronteiriços, proibindo a tributação dos juros no Estado-Membro de origem, em prejuízo do beneficiário efectivo destes. A referida disposição refere-se unicamente à situação fiscal do credor de juros.

29 Há que acrescentar que a interpretação do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49 assim acolhida é corroborada pelo n.º 10 desse artigo, que autoriza os Estados-Membros, em determinadas condições, a não conceder a insenção prevista no n.º 1 desse artigo. As entidades a quem se pode aplicar o artigo 1.º, n.º 10, da directiva estão nele identificadas como «sociedade de outro Estado-Membro ou [...] um estabelecimento permanente de uma sociedade de outro Estado-Membro». Com efeito, dessa disposição não consta nenhuma referência à entidade que paga juros. Decorre assim deste regime revogatório que é o beneficiário dos juros ou das *royalties* noutro Estado-Membro que é visado pelo referido regime, e não a entidade devedora desses juros ou *royalties*.

30 Ora, uma legislação nacional como a que está causa no processo principal não leva a uma diminuição dos rendimentos do credor. Essa legislação não submete os juros pagos ao respectivo beneficiário a nenhuma tributação. A legislação em causa apenas se refere à determinação da matéria colectável relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria a que está sujeito, no caso, o devedor dos juros pagos.

31 Importa realçar a este respeito que as regras de cálculo da matéria colectável da tributação da entidade pagadora dos juros e os elementos a tomar em consideração para o efeito, como determinadas despesas no momento de cálculo, não são objecto do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49.

32 No que toca à legislação nacional como a que está em questão no processo principal, importa salientar que as particularidades do imposto sobre o comércio e a indústria em causa consistem no facto de o lucro industrial ou comercial ser previamente determinado em conformidade com as disposições da lei relativa ao imposto sobre o rendimento e da lei relativa ao imposto sobre as sociedades e de, posteriormente, determinados montantes serem acrescentados ou deduzidos a título de abatimento. O acréscimo refere-se unicamente a montantes que tinham sido deduzidos na primeira fase do cálculo.

33 As disposições de direito interno relativas à matéria colectável da entidade pagadora dos juros, como as regras relativas à dedução de determinadas despesas e a natureza destas, obedecem a orientações legislativas particulares que cabem no âmbito da política fiscal de cada Estado-Membro.

34 Assim, na falta de uma disposição que regule as regras de cálculo da matéria colectável da entidade pagadora de juros, o âmbito de aplicação do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49 não se pode estender para além da isenção prevista nesta disposição.

35 Por último, quanto aos eventuais efeitos da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à 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), basta observar que, como a advogada-geral salientou nos n.os 45 a 49 das suas conclusões, os acórdãos de 4 de Outubro de 2001, Athinaïki Zythopoïa (C-294/99, Colect., p. I-6797), e de 26 de Junho de 2008, Burda (C-284/06, Colect., p. I-4571), não contêm nenhum elemento susceptível de ser considerado útil no âmbito da interpretação do artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49, relacionado com uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal. Com efeito, nos processos em que foram proferidos os ditos acórdãos, era a distribuição dos lucros pela filial à sociedade-mãe que constituía o facto gerador do imposto em causa. Ao invés, os pagamentos de juros em causa no processo principal não constituem um facto gerador de tributação. As disposições do direito nacional em causa no processo principal referem-se apenas à dedução de tais pagamentos enquanto despesas para efeitos do cálculo da matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria.

36 Resulta de todas as considerações anteriores que há que responder à primeira questão que o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição do direito fiscal nacional segundo a qual os juros de um empréstimo, pagos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a uma sociedade associada situada noutro Estado-Membro, se integram na matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria a que está sujeita a primeira sociedade.

Quanto à segunda questão

37 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, não há que responder à segunda.

Quanto às despesas

38 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição do direito fiscal nacional segundo a qual os juros de um empréstimo, pagos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a uma sociedade associada situada noutro Estado-Membro, se integram na matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria a que está sujeita a primeira sociedade.

Assinaturas