Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

22 de novembro de 2018 *

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Retenção na fonte sobre o valor bruto dos dividendos de origem nacional pagos a sociedades não residentes — Diferimento da tributação dos dividendos distribuídos a uma sociedade residente em caso de exercício deficitário — Diferença de tratamento — Justificação — Comparabilidade — Repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros — Eficácia da cobrança do imposto — Proporcionalidade — Discriminação»

No processo C-575/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por decisão de 20 de setembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de setembro de 2017, no processo

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

contra

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, F. Biltgen e E. Levits (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: R. Schiano, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 25 de junho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de Sofina SA, por C. Valentin, avocat,

– em representação do Governo francês, por D. Colas, A. Alidière e E. de Moustier, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

– em representação do Governo belga, por P. Cottin e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo neerlandês, por M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer e J. M. Hoogveld, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo sueco, por A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren e A. Alriksson, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo do Reino Unido, por Z. Lavery, na qualidade de agente, assistida por J. Rivett, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de agosto de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 63.º e 65.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Sofina SA, a Rebelco SA e a Sidro SA, sociedades de direito belga, ao ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro da Ação e das Contas Públicas, França) a propósito da recusa deste último em lhes restituir a retenção na fonte que afetou os dividendos pagos durante os anos de 2008 a 2011.

Quadro jurídico

Direito francês

3 Nos termos do artigo 38.º, n.º 1, do code général des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»):

«[…] [O]s rendimentos tributáveis são os rendimentos líquidos, determinados em função dos resultados do conjunto de operações de qualquer natureza das empresas, incluindo, nomeadamente, as alienações de quaisquer elementos do ativo, em curso, ou em fim de exploração.»

4 O artigo 39.º, n.º 1, do CGI precisa:

«O rendimento líquido é determinado após a dedução de todos os encargos […]»

5 O artigo 119.º *bis*, n.º 2, do CGI prevê, nomeadamente, que os produtos indicados nos artigos 108.º a 117.º *bis* deste código dão lugar à aplicação de uma retenção na fonte cuja taxa é fixada pelo artigo 187.º do referido código quando beneficiam pessoas que não têm o seu domicílio fiscal ou a sua sede em França.

6 Os dividendos constam da enumeração dos produtos referidos nos artigos 108.º a 117.º *bis* do CGI.

7 Na versão aplicável aos factos em apreço, o artigo 187.º, n.º 1, do CGI fixa a taxa de retenção na fonte em 25%.

8 Na versão aplicável até 21 de setembro de 2011, o artigo 209.º, n.º 1, terceiro parágrafo, do CGI estabelecia:

«[…] [E]m caso de défice incorrido durante um exercício, este défice é considerado uma despesa no exercício seguinte e deduzido do rendimento realizado durante o referido exercício. Se este rendimento não for suficiente para que a dedução possa ser integralmente realizada, o excedente é transportado para os exercícios seguintes.»

9 Desde 21 de setembro de 2011, o artigo 209.º, n.º 1, do CGI está redigido da seguinte forma:

«[…] [E]m caso de défice incorrido durante um exercício, este défice é considerado uma despesa no exercício seguinte e deduzido do rendimento realizado durante o referido exercício até ao limite de 1 000 000 [de euros] acrescido em 60% do valor correspondente ao rendimento tributável desse exercício que exceda aquele primeiro valor. Se este rendimento não for suficiente para que a dedução possa ser integralmente realizada, o excedente é transportado nas mesmas condições para os exercícios seguintes. O mesmo se aplica à parcela do défice não dedutível por aplicação do primeiro período do presente parágrafo.»

Convenção franco-belga

10 O artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, da Convenção entre a França e a Bélgica para evitar a dupla tributação e instituir a cooperação administrativa e jurídica recíproca em matéria de impostos sobre os rendimentos, assinada em Bruxelas em 10 de março de 1964, conforme alterada pelos aditamentos de 15 de fevereiro de 1971, 8 de fevereiro de 1999, 12 de dezembro de 2008 e 7 de julho de 2009 (a seguir «convenção franco-belga»), dispõe:

«1. Os dividendos provenientes de um Estado contratante que são pagos a um residente do outro Estado contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Não obstante, sem prejuízo do disposto no n.º 3, estes dividendos podem ser tributados no Estado contratante em que a sociedade que paga os dividendos é residente, e de acordo com a legislação deste Estado, mas o imposto determinado desta forma não pode exceder:

a) 10[%] do valor bruto dos dividendos se o beneficiário é uma sociedade que tem a propriedade exclusiva de, pelo menos, 10[%] do capital da sociedade que distribui os dividendos, desde o início do último exercício societário encerrado antes da distribuição;

b) 15[%] do valor bruto dos dividendos nos restantes casos.

Este número não diz respeito à tributação da sociedade pelos rendimentos que servem para o pagamento dos dividendos.»

11 O artigo 19.º, A, da convenção franco-belga prevê nomeadamente:

«A dupla tributação é evitada da seguinte maneira:

A. No que diz respeito à Bélgica:

1. Os rendimentos de valores mobiliários aos quais seja aplicável o regime estabelecido no artigo 15.º, n.ºs 2 a 4, que suportaram efetivamente a retenção na fonte em França e que são auferidos por sociedades com sede na Bélgica sujeitas ao imposto sobre as sociedades, são, em contrapartida pela

retenção na fonte à taxa normal sobre o seu montante líquido após a retenção do imposto francês, isentos do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre os dividendos nas condições previstas na legislação belga.

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Sofina, a Rebelco e a Sidro receberam, de 2008 a 2011, dividendos em virtude das suas participações em sociedades francesas.

13 Por aplicação do artigo 119.º *bis*, n.º 2, do CGI, conjugado com o artigo 15.º, n.º 2, da convenção franco-belga, estes dividendos foram objeto de retenção na fonte à taxa de 15%.

14 As recorrentes no processo principal, tendo encerrado os exercícios financeiros de 2008 a 2011 com um resultado negativo, apresentaram reclamações à Administração Fiscal francesa, com vista à restituição das retenções efetuadas em razão dos dividendos pagos durante esses anos.

15 Tendo estas reclamações sido rejeitadas, as recorrentes no processo principal recorreram aos órgãos jurisdicionais competentes que, tanto em primeira instância como em sede de recurso, indeferiram os seus pedidos de restituição.

16 As recorrentes no processo principal interpuseram então recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

17 O Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) observa, em primeiro lugar, que a aplicação de uma retenção na fonte unicamente no que respeita aos dividendos distribuídos a sociedades não residentes deficitárias devido às suas participações em sociedades residentes gera para as referidas sociedades uma desvantagem de tesouraria em relação às sociedades residentes deficitárias. O referido órgão jurisdicional pretende, no entanto, saber se esta circunstância constitui, em si mesma, uma diferença de tratamento que pode ser qualificada de restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.

18 Admitindo que a regulamentação nacional em causa no processo principal constitui tal restrição, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) questiona-se, em segundo lugar, se, tendo em conta o objetivo desta regulamentação, ou seja, garantir a eficácia da cobrança do imposto, a referida restrição pode ser considerada justificada.

19 Em terceiro lugar e a título subsidiário, na hipótese de o princípio da retenção na fonte em causa no caso em apreço dever ser admitido, este órgão jurisdicional pretende, por um lado, saber se a circunstância de a sociedade residente deficitária que cessa a sua atividade beneficiar, deste modo, de uma isenção de facto da tributação dos dividendos por ela recebidos durante os exercícios deficitários, é suscetível de influenciar a apreciação da compatibilidade da regulamentação nacional em causa no processo principal com os artigos 63.º e 65.º TFUE.

20 Por outro lado, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) declara que as diferenças de modalidades de cálculo da base de tributação dos dividendos consoante a sociedade beneficiária do pagamento dos dividendos seja ou não residente poderão igualmente constituir uma restrição à livre circulação de capitais. Com efeito, apesar da retenção na fonte prevista no artigo 119.º *bis* do CGI ser liquidada sobre o valor bruto dos dividendos, as despesas associadas à própria cobrança dos dividendos são deduzidas da base de tributação para o cálculo do imposto sobre os dividendos pagos a uma sociedade residente.

21 Nestas circunstâncias, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos [63.º e 65.º TFUE] ser interpretados no sentido de que a desvantagem de tesouraria resultante da aplicação de uma retenção na fonte aos dividendos pagos às sociedades não residentes deficitárias, quando as sociedades residentes deficitárias só são tributadas sobre o montante dos dividendos que recebem no decurso do exercício em que voltem eventualmente a ser lucrativas, constitui, em si mesma, uma diferença de tratamento que pode ser qualificada de restrição à liberdade de circulação de capitais?

2) Pode a eventual restrição à liberdade de circulação de capitais mencionada na questão anterior, atendendo às exigências resultantes dos artigos [63.º e 65.º TFUE], ser considerada justificada pela necessidade de garantir a eficácia na cobrança do imposto, uma vez que as sociedades não residentes não estão sujeitas ao controlo da [A]dministração [F]iscal francesa, ou pela necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros?

3) Na hipótese de a aplicação da retenção na fonte contestada poder, em princípio, ser admitida do ponto de vista da liberdade de circulação de capitais:

– estas disposições opõem-se à aplicação de uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos por uma sociedade residente a uma sociedade deficitária residente noutro Estado-Membro, quando esta última cessa a sua atividade sem voltar a apresentar lucros, enquanto uma sociedade residente que se encontre na mesma situação não é efetivamente tributada sobre esses dividendos?

– devem estas disposições ser interpretadas no sentido de que, perante regras de tributação que tratam de maneira diferente os dividendos, consoante sejam pagos a residentes ou a não residentes, é necessário comparar a carga fiscal efetiva suportada por cada um deles com base nesses dividendos, de modo que uma restrição introduzida na liberdade de circulação de capitais, resultante do facto de essas regras excluírem, apenas para os não residentes, a dedução das despesas diretamente ligadas à própria perceção dos dividendos, poderia ser considerada justificada pela diferença de taxas entre a tributação da lei geral, aplicada, num exercício posterior, a cargo dos residentes e a retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos não residentes quando esta diferença compensa, do ponto de vista do montante do imposto pago, a diferença na matéria coletável do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões, bem como à primeira parte da terceira questão

22 Com a primeira e segunda questões, bem como a primeira parte da sua terceira questão, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, em virtude da qual os dividendos distribuídos por uma sociedade residente são objeto de uma retenção na fonte quando são recebidos por uma sociedade não residente, ao passo que, quando são recebidos por uma sociedade residente, a sua tributação segundo o regime de direito comum do imposto sobre as sociedades só se verifica no final do exercício no decurso do qual foram recebidos se o resultado desta sociedade tiver sido positivo, podendo essa tributação, eventualmente, nunca ocorrer se a referida sociedade cessar a sua atividade sem ter atingido um resultado positivo desde a perceção desses dividendos.

Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE

23 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados (Acórdãos de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 15; de 17 de setembro de 2015, Miljoen e o., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 44; e de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 27).

24 Mais concretamente, um tratamento desfavorável por um Estado-Membro dos dividendos pagos a sociedades não residentes, relativamente ao tratamento reservado aos dividendos pagos às sociedades residentes, é suscetível de dissuadir as sociedades estabelecidas num Estado-Membro diferente desse primeiro Estado-Membro de realizarem investimentos nesse mesmo Estado-Membro e constitui, consequentemente, uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE (Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 28 e a jurisprudência aí referida).

25 Em virtude da regulamentação nacional em causa no processo principal, as sociedades com participações numa sociedade estabelecida em França estão sujeitas, no que respeita aos dividendos que lhes são distribuídos a esse título, a dois regimes de tributação distintos, cuja aplicação depende da sua qualidade de residente ou de não residente no território desse Estado-Membro.

26 Com efeito, resulta da decisão de reenvio que os dividendos pagos às sociedades não residentes por uma sociedade francesa são afetados, por força do artigo 119.º *bis*, n.º 2, do CGI, com uma retenção na fonte de 25% do seu montante bruto, podendo, contudo, esta taxa ser reduzida em virtude de uma convenção de prevenção da dupla tributação, independentemente dos seus resultados financeiros. Como refere o órgão jurisdicional de reenvio, os dividendos recebidos pelas recorrentes no processo principal foram objeto de uma retenção na fonte de 15% em aplicação de uma convenção deste tipo, a saber a convenção franco-belga.

27 Em contrapartida, os dividendos pagos a uma sociedade residente estão integrados na sua matéria coletável e sujeitos ao regime de tributação de direito comum, isto é, do imposto de 33,33% sobre as sociedades, nos termos do artigo 38.º do CGI. No caso de um resultado deficitário no encerramento do exercício fiscal em causa, o artigo 209.º, n.º 1, terceiro parágrafo, do CGI, na sua versão aplicável aos factos no processo principal, prevê um diferimento dessa tributação sobre um exercício positivo posterior, sendo as perdas registadas transferidas para o exercício seguinte imputadas ao montante dos dividendos recebidos.

28 Daqui resulta que, enquanto os dividendos distribuídos a uma sociedade não residente são objeto de uma tributação imediata e definitiva, a tributação que afeta os dividendos distribuídos a uma sociedade residente depende do resultado líquido positivo ou deficitário da mesma. Assim, quando este resultado é deficitário, a tributação destes dividendos é não só reportada para um exercício positivo posterior, conferindo assim uma vantagem de tesouraria para a sociedade residente, mas reveste, além disso, um caráter incerto, uma vez que essa tributação não se aplica se a sociedade residente cessa as suas atividades antes de se tornar beneficiária.

29 Ora, em primeiro lugar, a exclusão de uma vantagem de tesouraria numa situação transfronteiriça, quando essa vantagem é concedida numa situação equivalente no território nacional, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento (v., por analogia, Acórdãos de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 33, e de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 59).

30 Em segundo lugar, a apreciação da existência de um eventual tratamento desvantajoso dos dividendos pagos às sociedades não residentes deve ser efetuada em relação a cada ano fiscal, individualmente considerado (Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 41).

31 Uma vez que os dividendos recebidos por uma sociedade não residente são tributados aquando da sua distribuição, há que ter em conta o exercício fiscal de distribuição dos dividendos para comparar a carga fiscal que incide sobre esses dividendos e a que incide sobre os dividendos distribuídos a uma sociedade residente.

32 Ora, importa observar que um encargo desse tipo é nulo quando a sociedade residente encerra tal exercício com um resultado deficitário.

33 Em terceiro lugar, esse diferimento da tributação revestirá o caráter de uma isenção definitiva dos dividendos distribuídos a uma sociedade residente se esta última já não apresentar resultados positivos antes de cessar as suas atividades.

34 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa no processo principal é suscetível de conferir uma vantagem às sociedades residentes em situação deficitária, uma vez que dela resulta pelo menos uma vantagem de tesouraria, ou mesmo uma isenção em caso de cessação de atividades, ao passo que as sociedades não residentes estão sujeitas a uma tributação imediata e definitiva, independentemente do seu resultado.

35 O Governo francês recorda, a este respeito, que os dividendos pagos a uma sociedade não residente estão sujeitos, por força do artigo 119.º *bis*, n.º 2, do CGI e do artigo 15.º da convenção franco-belga, a uma carga fiscal de 15%, enquanto os dividendos pagos a uma sociedade residente estão sujeitos, nos termos do artigo 38.º do CGI, a uma carga fiscal de 33,33%.

36 Contudo, deve salientar-se a este respeito que a mera circunstância de os dividendos pagos a uma sociedade não residente serem objeto de uma retenção na fonte de 15% em França não impede o Reino da Bélgica de tributar os mesmos dividendos, no âmbito da competência fiscal que lhe é reconhecida pelo artigo 15.º, n.º 1, da convenção franco-belga, dentro dos limites previstos no artigo 19.º, A, n.º 1, desta convenção.

37 Além disso, a circunstância exposta no n.º 35 do presente acórdão não pode, de qualquer modo, apagar o tratamento menos favorável sofrido pelos dividendos pagos a uma sociedade não residente.

38 Com efeito, por um lado, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União devido à eventual existência de outros benefícios (Acórdãos de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, n.º 24 e a jurisprudência aí referida, e de 13 de julho de 2016, Brisal e KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, n.º 32).

39 Por outro lado, a taxa de tributação menos favorável, invocada pelo Governo francês no que diz respeito aos dividendos pagos às sociedades residentes, não é, em todo o caso, relevante, uma vez que estes dividendos são objeto de isenção do imposto devido quando a sociedade residente cessa as suas atividades sem ter sido beneficiária no momento do recebimento dos referidos dividendos. Ora, considerou-se que a circunstância de uma regulamentação nacional desfavorecer os não residentes não pode ser compensada pelo facto de, noutras situações, esta mesma regulamentação não ser suscetível de afetar os não residentes relativamente aos residentes (Acórdãos de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, n.º 23, e de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 38).

40 Essa diferença de tratamento fiscal dos dividendos em função do local da sede das sociedades que deles beneficiam é suscetível de dissuadir, por um lado, as sociedades não residentes de procederem a investimentos em sociedades estabelecidas em França e, por outro, os investidores que residem em França de adquirirem participações em sociedades não residentes.

41 Daqui resulta que a regulamentação em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

42 Todavia, cumpre examinar se essa restrição pode ser justificada à luz das disposições do Tratado FUE.

Quanto à existência de uma justificação à restrição à livre circulação de capitais ao abrigo do artigo 65.º TFUE

43 O Governo francês alega que, embora a regulamentação nacional em causa no processo principal constitua uma restrição, por um lado, as situações das sociedades residentes e não residentes são objetivamente diferentes e, por outro, essa regulamentação é justificada pela necessidade de garantir a cobrança do imposto e corresponde à repartição da competência fiscal entre o Estado-Membro de residência e o Estado-Membro de origem.

44 De acordo com o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, «[o] disposto no artigo 63.º [TFUE] não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] [a]plicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido».

45 Esta disposição, na medida em que constitui uma derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objeto de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar onde residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais será automaticamente compatível com o Tratado. Com efeito, a derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é ela própria limitada pelo disposto no n.º 3 desse mesmo artigo, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» (Acórdão de 17 de setembro de 2015, Miljoen e o., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 63).

46 Assim, há que distinguir as diferenças de tratamento autorizadas pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma legislação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento que daí resulta respeite a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por uma razão imperativa de interesse geral (Acórdão de 17 de setembro de 2015, Miljoen e o., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 64).

– Quanto à comparabilidade das situações em causa

47 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a partir do momento em que um Estado-Membro sujeita, de modo unilateral ou por via convencional, ao imposto sobre os rendimentos não só os contribuintes residentes mas também os contribuintes não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos contribuintes não residentes assemelha-se à dos contribuintes residentes (Acórdãos de 20 de outubro de 2011, Comissão/Alemanha, C-284/09, EU:C:2011:670, n.º 56, e de 17 de setembro de 2015, Miljoen e o., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 67 e a jurisprudência aí referida).

48 Baseando-se no Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), os Governos francês, belga, alemão e do Reino Unido sustentam, no entanto, que uma regulamentação que preveja unicamente modalidades de cobrança do imposto diferentes em função do local da sede da sociedade beneficiária se justifica em razão de uma diferença de situação objetiva na qual se encontram as sociedades residentes e as sociedades não residentes.

49 Assim, a aplicação de técnicas de cobrança do imposto diferentes em função do local de residência do beneficiário dos dividendos refletiria a diferença objetiva de situações em que se encontram as sociedades não residentes face às sociedades residentes, o Estado francês atua em relação às sociedades não residentes enquanto Estado da origem dos dividendos e não enquanto Estado de residência do beneficiário desses dividendos, o que limita a sua capacidade de cobrança relativamente a estas últimas sociedades e justifica a aplicação de uma retenção na fonte sobre os dividendos que lhes são pagos.

50 No entanto, esta argumentação não pode ser aceite.

51 Se é verdade que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 41 do Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), que uma diferença de tratamento que consiste na aplicação de técnicas de tributação diferentes em função do lugar da residência do sujeito passivo tem que ver com situações que não são objetivamente comparáveis, não deixou de precisar, nos n.ºs 43 e 44 do mesmo acórdão, que os rendimentos em causa no processo que deu origem a esse mesmo acórdão estavam de qualquer modo sujeitos a tributação independentemente de terem sido recebidos por um sujeito passivo residente ou por um sujeito passivo não residente.

52 Ora, como resulta do n.º 33 do presente acórdão, a regulamentação nacional em causa no processo principal não se limita a prever modalidades de cobrança do imposto diferentes em função do local de residência do beneficiário dos dividendos de origem nacional, mas é suscetível de conduzir a um diferimento da tributação dos rendimentos dos dividendos para um exercício posterior em caso resultado deficitário da sociedade residente, ou mesmo de isenção em caso de cessação das suas atividades sem um regresso a um resultado positivo (v., por analogia, Acórdão de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 43).

53 Por conseguinte, uma vez que a referida regulamentação confere uma vantagem fiscal substancial às sociedades residentes em situação deficitária que não é concedida às sociedades não residentes deficitárias, não se pode alegar que a diferença de tratamento na tributação dos dividendos, consoante sejam recebidos por uma sociedade residente ou por uma sociedade não residente, se limita às modalidades de cobrança do imposto.

54 Daqui resulta que esta diferença de tratamento não é justificada por uma diferença de situação objetiva.

– Quanto à justificação relativa à repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros

55 O Governo francês alega que a retenção na fonte, a que só estão sujeitos os dividendos recebidos por uma sociedade não residente, é a única técnica que permite ao Estado francês tributar esses rendimentos sem reduzir as receitas fiscais devido a um resultado deficitário verificado noutro Estado-Membro.

56 Neste contexto, o Tribunal de Justiça reconheceu que a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros constitui um objetivo legítimo e que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União Europeia, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário (Acórdão de 13 de julho de 2016, Brisal e KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, n.º 35).

57 É possível admitir tal justificação, nomeadamente, a partir do momento em que o regime em causa vise a prevenção de comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal a respeito das atividades realizadas no seu território (Acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 77).

58 No caso em apreço, o Estado francês decidiu tributar os dividendos pagos a uma sociedade não residente através de uma retenção na fonte à taxa fixada no âmbito de uma convenção de prevenção da dupla tributação, embora não proceda a essa tributação dos dividendos pagos a uma sociedade residente em situação deficitária.

59 Todavia, no processo principal, o diferimento da tributação dos dividendos recebidos por uma sociedade não residente em situação deficitária não significa que o Estado francês deve renunciar ao seu direito de tributar um rendimento gerado no seu território. Com efeito, os dividendos distribuídos pela sociedade residente serão objeto de tributação logo que a sociedade não residente obtenha um resultado positivo num exercício posterior, à semelhança do caso de uma sociedade residente que apresenta uma evolução similar.

60 É certo que, se se revelar que a sociedade não residente não volta a ser beneficiária antes de cessar as suas atividades, daí resultaria uma isenção efetiva dos rendimentos dos dividendos que resultam em prejuízos fiscais para o Estado-Membro de tributação.

61 Todavia, por um lado, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperativa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma medida, em princípio, contrária a uma liberdade fundamental (Acórdão de 20 de outubro de 2011, Comissão/Alemanha, C-284/09, EU:C:2011:670, n.º 83).

62 Por outro lado, se os Estados-Membros utilizarem a liberdade de sujeitar a imposto os rendimentos gerados no seu território, são obrigados a respeitar o princípio da igualdade de tratamento e as liberdades de circulação garantidas pelo direito primário da União (v., neste sentido, Acórdão de 13 de julho de 2016, Brisal e KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, n.º 36).

63 Ora, o Governo francês não pode alegar que a perda de receitas fiscais relativas à tributação dos dividendos recebidos pelas sociedades não residentes em caso de cessação das suas atividades é suscetível de justificar a retenção na fonte sobre esses rendimentos no que respeita a essas sociedades, embora o Estado francês consinta nessas perdas quando as sociedades residentes cessam as suas atividades sem se tornarem novamente beneficiárias.

64 Nestas condições, a justificação da regulamentação nacional em causa no processo principal pela necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros não pode ser acolhida.

– Quanto à justificação relativa à eficácia da cobrança do imposto

65 O Governo francês alega ainda que a sujeição à retenção na fonte dos dividendos pagos a uma sociedade não residente constitui um meio legítimo e adequado para assegurar o tratamento fiscal dos rendimentos de uma pessoa estabelecida fora do Estado de tributação e para evitar que os rendimentos escapem ao imposto no Estado da fonte.

66 A retenção na fonte a que estão sujeitos os dividendos pagos às sociedades não residentes permite reduzir as formalidades administrativas que implica a obrigação, para essas sociedades, de proceder a uma declaração de rendimentos no final do exercício fiscal dirigida à Administração Fiscal francesa.

67 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto constitui um objetivo legítimo que justifica uma restrição às liberdades fundamentais, sob reserva, porém, da aplicação dessa restrição ser adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceder o necessário para o alcançar (v., neste sentido, Acórdão de 13 de julho de 2016, Brisal e KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, n.º 39).

68 Além disso, considerou-se que o procedimento de retenção na fonte constitui um meio legítimo e adequado para assegurar o tratamento fiscal dos rendimentos de um sujeito passivo estabelecido fora do Estado de tributação (Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 39).

69 A este respeito, há que recordar que a restrição à livre circulação de capitais resultante da regulamentação nacional em causa no processo principal consiste, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, na circunstância de, contrariamente às sociedades residentes em situação deficitária, as sociedades não residentes, elas próprias em situação deficitária, não beneficiarem do diferimento da tributação dos dividendos que recebem.

70 Ora, o reconhecimento do benefício desse diferimento às sociedades não residentes, eliminando necessariamente esta restrição, não põe em causa a realização do objetivo ligado à cobrança eficaz do imposto devido por estas sociedades quando recebem dividendos de uma sociedade residente.

71 Com efeito, em primeiro lugar, o regime de diferimento da tributação em caso de resultado deficitário constitui, por natureza, uma derrogação ao princípio da tributação no exercício fiscal da distribuição dos dividendos, pelo que este regime não é aplicável à maioria das sociedades que recebem dividendos.

72 Em segundo lugar, importa sublinhar que incumbe às sociedades não residentes apresentar os elementos relevantes que permitem às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar se estão preenchidas as condições previstas pela lei para beneficiar de tal transição.

73 Em terceiro lugar, os mecanismos de assistência mútua existentes entre as autoridades dos Estados-Membros são suficientes para permitir ao Estado-Membro de origem efetuar um controlo da veracidade dos elementos apresentados pelas sociedades não residentes que pretendem prevalecer-se de um diferimento da tributação sobre os dividendos que receberam (v., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 68).

74 A este respeito, por um lado, a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO 1977, L 336, p. 15), conforme alterada pela Diretiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de novembro de 2004 (JO 2004, L 359, p. 30), revogada e substituída pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), permite a um Estado-Membro solicitar às autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações suscetíveis de lhe permitir fixar corretamente os impostos sobre o rendimento.

75 Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO 2008, L 150, p. 28), revogada e substituída pela Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO 2010, L 84, p. 1), dispõe que, «[a] pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunicar-lhe-á as informações que forem úteis para a cobrança de um crédito». Esta diretiva permite então ao Estado-Membro de origem obter da autoridade competente do Estado-Membro de residência todas as informações necessárias para lhe permitir cobrar um crédito fiscal constituído no momento da distribuição de dividendos.

76 Assim, a Diretiva 2008/55 oferece às autoridades do Estado-Membro de origem um quadro de cooperação e de assistência que lhes possibilita a cobrança efetiva do crédito fiscal no Estado-Membro de residência (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 78, e de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.os 70 e 71).

77 Por conseguinte, o reconhecimento da vantagem ligada ao diferimento da tributação de dividendos distribuídos equitativamente às sociedades não residentes em situação deficitária teria por efeito eliminar qualquer restrição à livre circulação de capitais, sem com isso impedir a realização do objetivo prosseguido pela regulamentação nacional em causa no processo principal.

78 Nestas condições, a justificação da regulamentação nacional em causa no processo principal relativa à eficácia da cobrança do imposto não pode ser acolhida.

79 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à primeira e segunda questões, bem como à primeira parte da terceira questão, que os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, em virtude da qual os dividendos distribuídos por uma sociedade residente são objeto de uma retenção na fonte quando são recebidos por uma sociedade não residente, ao passo que, quando são recebidos por uma sociedade residente, a sua tributação segundo o regime de direito comum do imposto sobre as sociedades só se verifica no final do exercício no decurso do qual foram recebidos se o resultado desta sociedade tiver sido positivo, podendo essa tributação, eventualmente, nunca ocorrer se a referida sociedade cessar a sua atividade sem ter atingido um resultado positivo desde a perceção desses dividendos.

Quanto à segunda parte da terceira questão

80 Tendo em conta a resposta dada à primeira e segunda questões, bem como à primeira parte da terceira questão, não há que responder à segunda parte da terceira questão.

Quanto às despesas

81 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, em virtude da qual os dividendos distribuídos por uma sociedade residente são objeto de uma retenção na fonte quando são recebidos por uma sociedade não residente, ao passo que, quando são recebidos por uma sociedade residente, a sua tributação segundo o regime de direito comum do imposto sobre as sociedades só se verifica no final do exercício no decurso do qual foram recebidos se o resultado desta sociedade tiver sido positivo, podendo essa tributação, eventualmente, nunca ocorrer se a referida sociedade cessar a sua atividade sem ter atingido um resultado positivo desde a perceção desses dividendos.

Assinaturas