ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

23 de Fevereiro de 2006 *

No processo C-253/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 1 de Abril de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de Junho de 2003, no processo

CLT-UFA SA

contra

Finanzamt Köln-West,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relator) e U. Lõhmus, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 29 de Setembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da CLT-UFA SA, por A. Raupach e D. Pohl, Rechtsanwälte,

— em representação do Finanzamt Köln-West, por K.-H. Vanyek e G. Sasonow, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por C.-D. Quassowski, M. Lumma e W.-D. Plessing, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e G. Braun, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Abril de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) e 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a CLT-UFA SA (a seguir «CLT-UFA») ao Finanzamt Köln-West (Direcção dos Serviços Fiscais, a seguir «Finanzamt»), a propósito da tributação dos lucros da sucursal alemã da CLT-UFA.

Litígio principal e quadro jurídico

3 A sociedade CLT-UFA tem a sua sede e a sua direcção no Luxemburgo. Em 1994 (a seguir «exercício controvertido»), tinha uma sucursal na Alemanha.

4 O Finanzamt fixou a matéria colectável do imposto sobre as sociedades relativo à CLT-UFA, sociedade sujeita, na Alemanha, a uma obrigação fiscal limitada aos

lucros realizados pela sua sucursal alemã a título do exercício controvertido, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Convenção entre a República Federal da Alemanha e o Grão-Ducado do Luxemburgo relativa à prevenção da dupla tributação e à cooperação administrativa e jurídica em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, bem como em matéria de imposto profissional e predial, e do protocolo final, assinados no Luxemburgo, em 23 de Agosto de 1958, na versão que lhes foi dada pelo protocolo adicional de 15 de Junho de 1973 (a seguir «convenção para prevenir a dupla tributação entre a República Federal da Alemanha e o Grão-Ducado do Luxemburgo»).

5 O Finanzamt fixou a taxa de imposto em 42% do rendimento colectável da sucursal, ao abrigo do § 23, n.os 2 e 3 da lei de 1991 relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz), na versão aplicável às circunstâncias do caso do processo principal (a seguir «KStG»).

6 A oposição e o recurso para o Finanzgericht, através dos quais a CLT-UFA alegou que essa taxa de imposto era discriminatória e violava o seu direito à liberdade de estabelecimento nos termos do artigo 52.º do Tratado, conjugado com o artigo 58.º do mesmo Tratado, foram julgados improcedentes. Assim, a CLT-UFA recorreu para o Bundesfinanzhof pedindo a anulação da decisão do Finanzgericht e a modificação da decisão de liquidação no sentido de a taxa de imposto ser reduzida para 30% do rendimento colectável.

7 O Bundesfinanzhof indica que, em razão da presença da sua sede e da sua direcção, no Luxemburgo, a CLT-UFA foi tratada diferentemente e de modo menos vantajoso, no que respeita à respectiva sucursal alemã, do que se tivesse exercido a sua actividade na Alemanha sob a forma jurídica de uma sociedade por quotas ou de uma sociedade anónima com sede e/ou direcção na Alemanha.

8 O Bundesfinanzhof precisa que uma sociedade anónima com sede e/ou direcção na Alemanha estava sujeita ao imposto sobre as sociedades, que, no caso de não distribuição de lucros, se elevava a 45% destes últimos antes da cobrança do imposto. Esta elevada taxa de imposto podia ser reduzida em certos casos. Assim, o imposto sobre as sociedades seria reduzido para 33,5% se a distribuição de lucros tivesse sido realizada em benefício da sociedade-mãe até 30 de Junho de 1996, nos termos dos §§ 27, n.º 1, e 49, n.º 1, da KStG, bem como dos §§ 43, n.º 1, primeira frase, ponto 1, e 44d, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz 1994, a seguir «EStG»). Caso o lucro tivesse sido pago à sociedade-mãe após 30 de Junho de 1996, a taxa do imposto teria sido reduzida para 30% dos lucros, nos termos do § 44d, n.º 1, terceira frase, da EStG, conjugado com o § 49, n.º 1, da KStG. O Bundesfinanzhof indica que, de um modo geral, as filiais têm recorrido a esta possibilidade de reduzir a taxa de imposto.

9 O Bundesfinanzhof tem dúvidas quanto à justificação de uma aplicação de taxas de imposto diferentes em detrimento da CLT-UFA. No caso de a taxa de imposto das sucursais de 42% violar o Tratado CE, o Bundesfinanzhof pede que o Tribunal de Justiça precise qual a taxa aplicável a fim de eliminar essa violação. O Bundesfinanzhof entende que bastaria reduzir para 35% a taxa de imposto sobre os lucros do estabelecimento estável da CLT-UFA, na medida em que esta última pode dispor dos lucros uma vez encerrado o exercício controvertido.

Questões prejudiciais

10 Foi nestas circunstâncias que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 52.º do Tratado CE, conjugado com o artigo 58.º do Tratado CE, deve ser interpretado no sentido de que é incompatível com o direito à liberdade de

estabelecimento submeter o lucro realizado por uma sociedade de capitais estrangeira da União Europeia através de uma sucursal situada na Alemanha, no exercício de 1994, ao imposto alemão sobre as sociedades à taxa de 42% (a designada taxa de imposto aplicável aos estabelecimentos estáveis), ao passo que

a) o lucro só estaria sujeito ao imposto alemão sobre as sociedades à taxa de 33,5%, caso uma filial sujeita na Alemanha a uma obrigação fiscal ilimitada a título de imposto sobre as sociedades e pertencente a uma sociedade de capitais de outro país da UE tivesse realizado esse lucro e o tivesse distribuído integralmente à sociedade-mãe até 30 de Junho de 1996, e

b) o lucro teria estado inicialmente sujeito ao imposto alemão sobre as sociedades à taxa de 45%, caso a sociedade de capitais filial o tivesse entesourado até dia 30 de Junho de 1996, mas a taxa do imposto sobre as sociedades teria sido posteriormente reduzida para 30%, em caso de distribuição integral após 30 de Junho de 1996?

2) Caso a taxa de imposto aplicável aos estabelecimentos estáveis seja incompatível com as disposições conjugadas dos artigos 52.° e 58.° do Tratado CE, deve ser reduzida para 30% relativamente ao exercício controvertido, a fim de afastar esta incompatibilidade?»

Quanto à primeira questão

11 Com a sua primeira questão, o juiz de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 52.° e 58.° do Tratado se opõem a uma legislação nacional, como a que está

em causa no processo principal, que, no caso de uma sucursal de uma sociedade com sede num Estado-Membro, prevê uma taxa de imposto sobre os lucros da sucursal superior à taxa de imposto sobre os lucros da filial dessa sociedade, quando a sucursal efectue um pagamento integral dos seus lucros à respectiva sociedade-mãe.

12 Deve recordar-se que o artigo 52.º do Tratado constitui uma das disposições fundamentais do direito comunitário e é directamente aplicável nos Estados-Membros (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 34).

13 Nos termos desta disposição, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro inclui o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do país de estabelecimento em relação aos seus próprios nacionais. A supressão das restrições à liberdade de estabelecimento estende-se às restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 13, e de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.º 22).

14 Uma vez que o artigo 52.º, primeiro parágrafo, segunda frase, do Tratado deixa expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica apropriada para o exercício das suas actividades noutro Estado-Membro, essa livre escolha não deve ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 22).

15 A liberdade de escolher a forma jurídica apropriada para o exercício de actividades noutro Estado-Membro tem assim, nomeadamente, por objectivo permitir às sociedades com sede num Estado-Membro abrir uma sucursal noutro Estado-Membro para aí exercerem as suas actividades, em condições idênticas às que são aplicáveis às filiais.

16 A este respeito, deve referir-se que a taxa de imposto definitiva de 42% aplicável aos lucros das sucursais das sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro constitui, de um modo geral, um tratamento desvantajoso relativamente à taxa de imposto reduzida a 35%, ou mesmo a 30%, aplicável aos lucros das filiais dessas sociedades.

17 Resulta das considerações precedentes que, para as sociedades com sede noutros Estados-Membros, a recusa de aplicar a taxa de imposto reduzida às sucursais torna menos atractivo o exercício da liberdade de estabelecimento por intermédio de uma sucursal. Daí decorre que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal limita a liberdade de escolher a forma jurídica apropriada para o exercício de actividades noutro Estado-Membro.

18 Importa, por conseguinte, verificar se esta diferença de tratamento se justifica objectivamente.

19 O Finanzamt e o Governo alemão alegam que a diferença de tratamento das sucursais relativamente às filiais diz respeito a situações não objectivamente comparáveis.

20 Alegam, nomeadamente, que os lucros distribuídos por uma filial à respectiva sociedade-mãe saem do património da filial ao passo que os lucros transferidos por uma sucursal para a respectiva sociedade-mãe continuam a fazer parte do património interno da mesma sociedade. Segundo o Governo alemão e o Finanzamt, esta diferença fundamental bem como motivos de ordem prática conduziram o legislador nacional a excluir a aplicação da taxa de imposto reduzida aos lucros das sucursais.

21 O Finanzamt acrescenta que a taxa de imposto reduzida aplicável às filiais se justifica pelo facto de que o imposto cobrado a uma filial deve ser imputado à dívida fiscal da sociedade-mãe beneficiária, sujeita na Alemanha a uma obrigação fiscal limitada, a fim de evitar a dupla tributação desses contribuintes.

22 Em primeiro lugar, no tocante ao argumento do Governo alemão e do Finanzamt de que existe uma diferença fundamental entre a distribuição de lucros por uma filial à respectiva sociedade-mãe e a transferência de lucros no seio de uma sociedade, importa indicar o seguinte.

23 Em ambos os casos, os lucros são postos à disposição da sociedade que controla, respectivamente, a filial e a sucursal. De facto, a única verdadeira diferença entre essas duas situações reside em que a distribuição dos lucros de uma filial à sua sociedade-mãe pressupõe a existência de uma decisão formal a esse respeito, ao passo que os lucros da sucursal de uma sociedade fazem parte do património desta sociedade mesmo na inexistência de decisão formal nesse sentido.

24 Além disso, resulta da decisão de reenvio e das observações do Finanzamt e do Governo alemão que, embora os lucros distribuídos por uma filial à respectiva sociedade-mãe saiam do património dessa filial, os referidos lucros podem ainda ser colocados à sua disposição pela sociedade-mãe, sob a forma de capital próprio ou de empréstimo accionista.

25 Por conseguinte, a circunstância de os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe saírem do património da referida filial não justifica que aos lucros desta última seja aplicada uma taxa de imposto inferior à que é aplicável a idênticos lucros de uma sucursal.

26 No tocante ao argumento do Finanzamt de que a aplicação da taxa de imposto reduzida se justifica para evitar a dupla tributação dos contribuintes sujeitos ao imposto a título principal na Alemanha, deve referir-se que essa taxa não é aplicável apenas aos lucros distribuídos a essa categoria de contribuintes. Com efeito, a taxa de imposto reduzida é igualmente aplicável à distribuição de lucros pelas filiais alemãs a sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro, como por exemplo no Luxemburgo.

27 Tratando-se de uma filial alemã de uma sociedade luxemburguesa, importa, por outro lado, acrescentar que, relativamente à taxa aplicável aos lucros de uma sucursal, a taxa de imposto reduzida aplicável aos lucros da referida filial não é compensada por uma tributação mais elevada desses lucros ao nível da sociedade-mãe luxemburguesa.

28 Efectivamente, o Bundesfinanzhof indica que, nos termos da leitura conjugada dos artigos 5.°, n.° 1, 13.°, n.os 1 e 2, e 20.°, n.os 1 e 2, da convenção para prevenir a dupla tributação entre a República Federal da Alemanha e o Grão-Ducado do Luxemburgo, tanto os lucros que uma sociedade luxemburguesa recebe de uma sucursal alemã como os que recebe de uma filial alemã estão isentos do imposto luxemburguês sobre as sociedades.

29 Por outro lado, segundo as indicações fornecidas pelo Bundesfinanzhof na decisão de reenvio, a legislação nacional não faz distinções entre as sociedades com sede noutro Estado-Membro, no que respeita à forma de determinação da matéria colectável, consoante exerçam as suas actividades por intermédio de uma sucursal ou de uma filial, de natureza a justificar uma diferença de tratamento entre as duas categorias de sociedades.

30 Nestas condições, as filiais e as sucursais alemãs das sociedades com sede no Luxemburgo encontram-se numa situação objectivamente comparável.

31 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão no sentido de que os artigos 52.° e 58.° do Tratado se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no caso da sucursal de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, preveja uma taxa de imposto sobre os lucros dessa sucursal superior à taxa de imposto sobre os lucros de uma filial de uma sociedade como essa, quando a referida filial distribua integralmente os seus lucros à respectiva sociedade-mãe.

Quanto à segunda questão

32 Com a sua segunda questão, o Bundesfinanzhof pergunta, no essencial, se, para respeitar os artigos 52.° e 58.° do Tratado, uma taxa de imposto aplicável aos lucros de uma sucursal como a que está em causa no processo principal deve ser reduzida para 33,5%, que era a taxa aplicável aos lucros distribuídos até 30 de Junho de 1996, ou para 30%, isto é, a taxa aplicável a partir dessa data.

33 A este respeito, resulta da resposta à primeira questão que aos lucros de uma sucursal se deve aplicar uma taxa de imposto equivalente à taxa de imposto total que teria sido aplicável nas mesmas circunstâncias em caso de distribuição dos lucros de uma filial à respectiva sociedade-mãe.

34 Refira-se que esta comparação deve ser efectuada à luz das circunstâncias de facto em causa no processo principal.

35 A este respeito, importa recordar que, no âmbito de um processo nos termos do artigo 234.° CE, baseado numa nítida separação das funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa se inscreve na competência do juiz nacional (acórdãos de 15 de Novembro de 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Recueil, p. 3439, n.° 12; de 16 de

Julho de 1998, Dumon e Froment, C-235/95, Colect., p. I-4531, n.º 25; de 5 de Outubro de 1999, Lirussi e Bizzaro, C-175/98 e C-177/98, Colect., p. I-6881, n.º 37; e de 15 de Maio de 2003, RAR, C-282/00, Colect., p. I-4741, n.º 46).

36 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não é competente para apreciar a matéria de facto no processo principal ou para aplicar a medidas ou a situações nacionais as regras comunitárias cuja interpretação fornece, sendo estas questões da competência exclusiva do órgão jurisdicional nacional (v. acórdãos de 19 de Dezembro de 1968, Salgoil, 13/68, Colect. 1965-1968, p. 903; de 23 de Janeiro de 1975, Van der Hulst, 51/74, Colect., p. 33, n.º 12; de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 11; Lirussi e Bizzaro, já referido, n.º 38; bem como RAR, já referido, n.º 47).

37 Por conseguinte, há que responder à segunda questão no sentido de que cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar a taxa de imposto a aplicar aos lucros de uma sucursal, como a que está em causa no processo principal, em função da taxa total de imposto que teria sido aplicável em caso de distribuição dos lucros de uma filial à sua sociedade-mãe.

Quanto às despesas

38 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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:

1) **Os artigos 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) e 58.º do Tratado CE (actual artigo 48.º CE) opõem-se a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no caso da sucursal de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, preveja uma taxa de imposto sobre os lucros dessa sucursal superior à taxa de imposto sobre os lucros de uma filial de uma sociedade como essa, quando a referida filial distribua integralmente os seus lucros à respectiva sociedade-mãe.**

2) **Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar a taxa de imposto a aplicar aos lucros de uma sucursal, como a que está em causa no processo principal, em função da taxa total de imposto que teria sido aplicável em caso de distribuição dos lucros de uma filial à sua sociedade-mãe.**

Assinaturas