Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

13 de julho de 2016*

«Reenvio prejudicial — Artigo 56.º TFUE — Livre prestação de serviços — Restrições — Legislação fiscal — Tributação dos juros recebidos — Diferença de tratamento entre as instituições financeiras residentes e as instituições financeiras não residentes»

No processo C-18/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 29 de outubro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de janeiro de 2015, no processo

Brisal – Auto-estradas do Litoral, SA,

KBC Finance Ireland

contra

Fazenda Pública,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, F. Biltgen (relator), A. Borg Barthet, E. Levits e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 13 de janeiro de 2016,

considerando as observações apresentadas:

— em representação da Brisal – Auto-estradas do Litoral, SA, e da KBC Finance Ireland, por J. Lampreia, R. Seabra Moura e F. Antas, advogados,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva e M. Rebelo, na qualidade de agentes,

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

— em representação do Governo dinamarquês, por C. Thorning e M. Wolff, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: português.

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e P. Guerra e Andrade, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 17 de março de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 56.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Brisal – Auto-estradas do Litoral, SA (a seguir «Brisal»), com sede em Portugal, e a KBC Finance Ireland (a seguir «KBC»), instituição bancária com sede na Irlanda, à Fazenda Pública, a respeito do cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (a seguir «IRC») relativo aos rendimentos de juros auferidos pela KBC e da retenção na fonte deste imposto.

Quadro jurídico

Direito português

3 Em conformidade com o artigo 4.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988 (*Diário da República*, I série, n.º 277, de 30 de novembro de 1988), na redação resultante do Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de dezembro de 2005 (*Diário da República*, I série-A, n.º 234, de 7 de dezembro de 2005) (a seguir «CIRC»), as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. Entre os rendimentos em causa figuram, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), do CIRC, os juros pagos por devedores que tenham residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável situado neste Estado.

4 Na falta de uma convenção para evitar a dupla tributação, tais rendimentos são, em princípio, em aplicação do artigo 80.º, n.º 2, alínea c), do CIRC, tributados à taxa de 20%, sendo a matéria coletável constituída pelos rendimentos ilíquidos obtidos em Portugal. Em conformidade com o artigo 88.º, n.º 1, alínea c), com o artigo 88.º, n.º 3, alínea b), e com o artigo 88.º, n.º 5, do CIRC, o IRC retido na fonte tem caráter definitivo.

5 Os rendimentos de juros recebidos pelas instituições financeiras residentes são, em virtude do artigo 80.º, n.º 1, do CIRC, tributados à taxa de 25%. Todavia, a matéria coletável é exclusivamente constituída pelo montante líquido dos juros recebidos. Além disso, em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, no que respeita às instituições financeiras, o IRC não é objeto de retenção na fonte.

Convenção relativa à dupla tributação entre a República Portuguesa e a Irlanda

6 O artigo 11.º da Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Dublim, em 1 de junho de 1993 (*Diário da República*, I série-A, n.º 144, de 24 de junho de 1994, p. 3310), prevê:

«1 — Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — No entanto, esses juros podem igualmente ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante ilíquido desses juros.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

[…]»

Factos no processo principal e questões prejudiciais

7 Em 30 de setembro de 2004, a Brisal celebrou um contrato de financiamento externo, denominado *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, no montante de 262 726 055 euros, com vista a garantir o desenvolvimento de todas as atividades que integravam um contrato de concessão anteriormente celebrado com o Estado português. Este contrato de financiamento externo foi celebrado com um sindicato de bancos, do qual apenas alguns tinham residência em território português.

8 Em 29 de março de 2005, através de uma cessão da posição contratual, este sindicato de bancos foi alargado a outras entidades financeiras, entre as quais a KBC.

9 No que diz respeito à parte do contrato relativa à KBC, a Brisal reteve na fonte e pagou ao Estado português, a título de IRC, um montante de 59 386 euros. Este montante foi calculado com base nos juros vencidos a favor da KBC entre setembro de 2005 e setembro de 2007, que ascendiam a 350 806,07 euros.

10 Em 28 de setembro de 2007, a Brisal e a KBC apresentaram uma reclamação graciosa contra estes atos tributários no serviço de finanças competente, alegando que a referida tributação era contrária ao artigo 56.º TFUE.

11 Na sequência do indeferimento desta reclamação, a Brisal e a KBC intentaram uma ação no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Portugal), que foi julgada improcedente. Este órgão jurisdicional considerou que decorria do acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), que o facto de a legislação nacional prever um tratamento diferenciado entre sociedades residentes e sociedades não residentes quanto à obrigação de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento não representa, por si só, uma violação do princípio da livre prestação de serviços, uma vez que essas duas categorias de sociedades não se encontram numa situação objetivamente comparável. Além disso, o referido órgão jurisdicional acrescentou que o Tribunal de Justiça já tinha julgado improcedente uma ação por incumprimento instaurada pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa, ação essa que tinha por base os mesmos fundamentos que os invocados pela Brisal e pela KBC no litígio no processo principal.

12 Em apoio do seu recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), a Brisal e a KBC alegam que os juros obtidos em Portugal pelas instituições financeiras não residentes estão sujeitos a retenção na fonte a uma taxa liberatória de 20% ou a uma taxa menor caso seja acionada convenção para eliminação da dupla tributação, taxa que incide sobre os rendimentos ilíquidos, enquanto os juros obtidos por instituições financeiras residentes, que não estão sujeitos a retenção na fonte, são tributados sobre o seu valor líquido à taxa de 25%. Consideram, assim, que as instituições financeiras não residentes estão sujeitas a uma tributação fiscal mais gravosa do que as instituições financeiras residentes, o que viola a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais, previstas, respetivamente, nos artigos 56.° e 63.° TFUE.

13 O Supremo Tribunal Administrativo observa que o litígio no processo principal diz respeito à livre prestação de serviços e que os efeitos restritivos sobre a liberdade de circulação de capitais e sobre a liberdade de pagamentos são apenas a consequência direta e natural de eventuais restrições à liberdade de prestação de serviços. Segundo aquele órgão jurisdicional, por conseguinte, importa somente apreciar se o artigo 80.º, n.º 2, alínea c), do CIRC é conforme com o artigo 56.º TFUE, como interpretado pelo Tribunal de Justiça, nomeadamente, nos seus acórdãos de 12 de junho de 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), e de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, para decidir o presente processo, há que ter em conta, não o acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), mas sim o acórdão de 12 de junho de 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Contudo, apesar de a lógica subjacente a este último acórdão poder apresentar similitudes com a do processo principal, o Tribunal de Justiça não se pronunciou especificamente sobre a tributação de pagamentos transfronteiriços de juros num contexto de instituições financeiras.

15 Continua, portanto, por esclarecer a questão de saber se as instituições financeiras residentes e as instituições financeiras não residentes se encontram numa situação comparável, se na tributação em causa devem ser tomados em conta, tanto para umas como para outras, os custos de financiamento dos empréstimos concedidos ou as despesas diretamente relacionadas com a atividade económica exercida e, no caso afirmativo, qual a medida ou a dimensão da diferença necessária para se poder concluir que as instituições não residentes estão, de facto, numa situação desvantajosa face às instituições residentes. Esta problemática também não foi decidida no acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 56.º do TFUE opõe-se à legislação fiscal interna segundo a qual as instituições financeiras não residentes em território português estão sujeitas a imposto sobre o rendimento de juros auferidos nesse território e retido na fonte à taxa definitiva de 20% (ou a taxa menor caso exista convenção para evitar dupla tributação), taxa que incide sobre o rendimento ilíquido, sem possibilidade de dedução das despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira exercida, ao passo que os juros auferidos por instituições financeiras residentes são incorporados no rendimento global tributável, procedendo-se à dedução das despesas associadas à atividade exercida quando se determina o lucro para efeitos de tributação em IRC, incidindo, assim, a taxa geral de 25% sobre o rendimento de juros líquido?

2) Essa oposição ocorre ainda que se apure que a base tributável das instituições financeiras residentes fica ou pode ficar sujeita, após a dedução dos custos de financiamento associados aos rendimentos de juros ou à dedução das despesas com relação económica direta com esses rendimentos, a imposto mais elevado do que aquele que é retido na fonte às instituições não residentes e que incide sobre o rendimento ilíquido?

3) Para esse efeito, os custos de financiamento associados aos empréstimos concedidos ou as despesas com relação económica direta com os rendimentos de juros auferidos, podem ser comprovados através dos dados fornecidos pela EURIBOR ('Euro lnterbank Offered Rate') e pela LIBOR ('London lnterbank Offered Rate') — entidades que representam as taxas de juro médias praticadas nos financiamentos interbancários a que os bancos recorrem para levar a cabo a sua atividade?»

Quanto às questões prejudiciais

17 A título preliminar, importa constatar que, tendo em conta que os factos no processo principal ocorreram antes de 1 de dezembro de 2009, ou seja, antes da entrada em vigor do Tratado FUE, a interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto o artigo 49.º CE e não o artigo 56.º TFUE.

18 Através das suas questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, por um lado, se o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que tributa, através de retenção na fonte, os rendimentos de juros auferidos no interior desse país por instituições financeiras não residentes, sem possibilidade de dedução das despesas profissionais, ao passo que as instituições financeiras residentes não estão sujeitas a essa retenção na fonte e podem deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira exercida, e, por outro, de que modo devem ser determinadas essas despesas.

19 Para responder a estas questões, importa, antes de mais, examinar se o artigo 49.º CE se opõe a uma legislação nacional por força da qual a remuneração das instituições financeiras não residentes está sujeita a uma retenção na fonte do imposto, ao passo que a remuneração paga às instituições financeiras residentes não está sujeita a essa retenção. Em seguida, há que determinar se a circunstância de as primeiras instituições, contrariamente às segundas, não poderem deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão constitui uma restrição na aceção dessa disposição e, em caso afirmativo, se essa restrição pode ser justificada. Por último, importa especificar se taxas de juro médias como as referidas no pedido de decisão prejudicial podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em causa.

20 No que diz respeito ao primeiro destes aspetos, decorre do pedido de decisão prejudicial que o próprio órgão jurisdicional de reenvio considera que a diferença de tratamento em causa no processo principal não resulta tanto da aplicação de duas técnicas de tributação diferentes, mas, sobretudo, da recusa em conceder às instituições financeiras não residentes a faculdade de deduzir as despesas profissionais, quando as instituições financeiras residentes dispõem dessa faculdade. Além disso, os autos apresentados ao Tribunal de Justiça não contêm nenhum outro elemento relacionado com este primeiro aspeto do pedido prejudicial.

21 Nestas condições, basta recordar, como fez a advogada-geral no n.º 22 das suas conclusões, que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a retenção na fonte aplicada aos prestadores de serviços não residentes, enquanto técnica de cobrança de imposto, quando os prestadores residentes não estão sujeitos a essa retenção, mesmo que constitua uma restrição à livre prestação de serviços, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral, como, por exemplo, a necessidade de assegurar a eficácia da cobrança do imposto (v., neste sentido, acórdãos de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.º 35, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 39).

22 Por conseguinte, o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, por força da qual a remuneração das instituições financeiras não residentes no Estado-Membro onde os serviços são prestados está sujeita a um procedimento de retenção na fonte do imposto, ao passo que a remuneração paga às instituições financeiras residentes desse Estado-Membro não está sujeita a essa retenção, desde que a aplicação da retenção na fonte às instituições financeiras não residentes seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e não ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo prosseguido.

23 No que diz respeito ao segundo aspeto do pedido de decisão prejudicial, há que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou, quanto à tomada em consideração das despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade exercida, que os prestadores residentes e os prestadores não residentes se encontram numa situação comparável (v., neste sentido, acórdãos de 12 de junho de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, n.º 27; de 6 de julho de 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, n.º 20; e de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 23).

24 O Tribunal de Justiça concluiu que o artigo 49.º CE se opõe a uma legislação nacional que, regra geral, ao tributar os não residentes, toma em conta os rendimentos ilíquidos sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas (acórdãos de 12 de junho de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, n.os 29 e 55; de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.º 42; e de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 23).

25 No caso vertente, tendo em conta o argumento invocado, nomeadamente pela República Portuguesa, segundo o qual as prestações de serviços das instituições financeiras devem, à luz do princípio da livre prestação de serviços consagrado no artigo 49.º CE, em princípio, ser tratadas de maneira diferente das prestações de serviços noutros domínios de atividade, na medida em que não é possível fazer qualquer ligação característica entre os custos suportados e os rendimentos de juros obtidos, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se a jurisprudência referida no número anterior pode ser transposta para o processo principal.

26 A este respeito, há que precisar que o Tribunal de Justiça não distingue entre as diferentes categorias de prestações de serviços. Além disso, o artigo 49.º CE, lido em conjugação com o artigo 50.º CE, visa indistintamente todas as categorias de prestações de serviços enumeradas nesta última disposição. Apenas o artigo 51.º, n.º 2, CE dispõe que a liberalização dos serviços bancários ligados a movimentos de capitais se deve efetuar de harmonia com a liberalização da circulação dos capitais. Ora, as disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais não contêm nenhum elemento suscetível de corroborar a tese segundo a qual os serviços bancários devem ser tratados de maneira diferente das outras prestações de serviços pelo facto de ser impossível estabelecer qualquer ligação característica entre os custos suportados e os rendimentos de juros obtidos.

27 Por conseguinte, em princípio, as prestações de serviços efetuadas por instituições financeiras não podem, à luz do princípio da livre prestação de serviços consagrado no artigo 49.º CE, ser tratadas de maneira diferente das prestações de serviços noutros domínios de atividade.

28 Daqui decorre que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, por força da qual as instituições financeiras não residentes são tributadas pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes ser dada a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em causa, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes, constitui uma restrição à livre prestação de serviços, proibida, em princípio, por força do artigo 49.º CE.

29 Todavia, como decorre da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma restrição à livre prestação de serviços pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Neste caso, é ainda necessário que a aplicação dessa restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceda o necessário para o alcançar (acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 36).

30 Importa, pois, verificar se uma restrição como a que está em causa no processo principal pode ser validamente justificada pelas razões invocadas no caso vertente.

31 A este respeito, por um lado, resulta da decisão de reenvio que a justificação apresentada perante o órgão jurisdicional de reenvio se baseia na aplicação, às instituições financeiras não residentes, de uma taxa de tributação mais favorável do que a que é aplicada às instituições financeiras residentes.

32 No entanto, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que um tratamento fiscal desfavorável, contrário a uma liberdade fundamental, não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de, eventualmente, existirem outros benefícios (v., neste sentido, acórdãos de 1 de julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, n.º 41, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 31).

33 Daqui decorre que uma restrição à livre prestação de serviços como a que está em causa no processo principal não pode ser justificada pela circunstância de as instituições financeiras não residentes estarem sujeitas a uma taxa de tributação menos elevada do que as instituições financeiras residentes.

34 Por outro lado, no âmbito do processo no Tribunal de Justiça, a República Portuguesa sustentou que a regulamentação em causa no processo principal se justifica simultaneamente pela exigência de preservar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, pela vontade de evitar a dupla dedução das despesas profissionais em causa e pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto.

35 Em primeiro lugar, no que respeita à repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, há que recordar que o Tribunal de Justiça reconheceu, efetivamente, 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, de modo a eliminarem as duplas tributações (acórdão de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 42).

36 Todavia, também decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando os Estados-Membros utilizam esta liberdade e fixam, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal, 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 19 de novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 37).

37 Ora, como observou a advogada-geral nos n.ºs 59 a 62 das suas conclusões, não há, no caso em apreço, nenhum elemento que permita explicar em que medida é que a repartição dos poderes de tributação exige que as instituições financeiras não residentes devem, no que respeita à dedução das despesas profissionais diretamente relacionadas com os seus rendimentos tributáveis nesse Estado-Membro, ser tratadas de maneira menos favorável do que as instituições financeiras residentes.

38 Em segundo lugar, quanto à intenção de prevenir a dupla dedução das despesas profissionais, que pode ser associada à luta contra a fraude fiscal, basta salientar que, ao limitar-se a evocar, sem mais explicações, a eventual existência de um risco de que as despesas em causa possam ser deduzidas uma segunda vez no Estado de residência do prestador dos serviços, sem demonstrar em que medida a aplicação do disposto na 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; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Diretiva 2001/106/CE do Conselho, de 16 de novembro de 2004 (JO 2004, L 359, p. 30), em vigor à data dos factos no processo principal, não teria permitido evitar esse risco, a República Portuguesa não coloca o Tribunal em condições de apreciar o alcance deste argumento (v., neste sentido, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 52).

39 Em terceiro lugar, quanto à necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, há que recordar que, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado que esse objetivo constitui uma razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição à livre prestação de serviços (v., nomeadamente, acórdãos de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.os 35 e 36, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 39), é ainda necessário que a aplicação dessa restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceda o necessário para o alcançar (acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 36).

40 Ora, há que constatar que uma restrição como a que está em causa no processo principal não é necessária para garantir a eficácia da cobrança do IRC.

41 Com efeito, como observou a advogada-geral nos n.os 70 a 72 das suas conclusões, importa começar por sublinhar que o argumento, avançado pela República Portuguesa, segundo o qual a concessão aos sujeitos passivos parcialmente tributados da possibilidade de deduzirem as despesas profissionais diretamente relacionadas com as prestações efetuadas no território desse Estado-Membro ocasionaria um encargo administrativo para as autoridades tributárias nacionais também é válido, *mutatis mutandis*, para os sujeitos passivos integralmente tributados.

42 Em seguida, o encargo administrativo suplementar que incumbe eventualmente ao destinatário do serviço quando tem de considerar as despesas profissionais cuja dedução o prestador reclama só existe num sistema que prevê que esta dedução deve ser efetuada antes da aplicação da retenção na fonte, podendo, portanto, ser evitado quando o prestador é autorizado a invocar o seu direito a dedução diretamente perante a Administração, uma vez o IRC cobrado. Nesse caso, o direito a dedução materializar-se-á num reembolso de uma parte do imposto retido na fonte.

43 Por último, incumbe ao prestador de serviços decidir se considera oportuno investir recursos na elaboração e na tradução de documentos destinados a demonstrar a realidade e o montante efetivo das despesas profissionais cuja dedução pede.

44 Quanto ao terceiro aspeto do pedido de decisão prejudicial, concretamente, a maneira como devem ser determinadas as despesas profissionais diretamente associadas aos rendimentos de juros provenientes de um contrato de empréstimo financeiro como o que está em causa no processo principal, importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro que concede aos residentes a faculdade de deduzirem essas despesas não pode, em princípio, excluir a tomada em consideração dessas mesmas despesas para os não residentes (acórdão de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 23).

45 Daqui resulta que, no que respeita à tomada em consideração das referidas despesas, os não residentes devem, em princípio, ser tratados da mesma maneira que os residentes e devem poder deduzir as despesas da mesma natureza que as que estes últimos são autorizados a deduzir.

46 Por outro lado, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, por despesas profissionais diretamente relacionadas com as receitas recebidas no Estado-Membro onde a atividade é exercida, há que entender as despesas causadas por essa atividade e, portanto, necessárias ao respetivo exercício (v., neste sentido, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 30 e jurisprudência referida).

47 Quanto à prestação de serviços em causa no processo principal, isto é, a concessão de um empréstimo financeiro, importa constatar que a execução dessa prestação origina necessariamente despesas profissionais, como, por exemplo, despesas de viagem, de alojamento, de aconselhamento jurídico ou fiscal, que é relativamente fácil relacionar diretamente com o empréstimo em questão e cujo montante efetivo também é fácil de provar. Uma vez que os sujeitos passivos parcialmente tributados

devem poder beneficiar do mesmo tratamento que os sujeitos passivos integralmente tributados, devem ser-lhes concedidas, no que respeita a essas despesas, as mesmas possibilidades de dedução, sujeitando-os às mesmas exigências no que diz respeito, nomeadamente, ao ónus da prova.

48 Há que acrescentar que o exercício desta atividade também origina custos de financiamento que devem, em princípio, ser considerados necessários ao exercício da referida atividade, mas cuja relação direta com um determinado empréstimo financeiro ou cujo montante efetivo se pode revelar mais difícil de estabelecer. A mesma observação é válida, como sublinhou a advogada-geral no n.º 39 das suas conclusões, quanto à parte dos custos gerais da instituição financeira que pode ser considerada necessária à concessão de um empréstimo financeiro particular.

49 Contudo, a simples circunstância de esta prova ser mais difícil de produzir não autoriza um Estado-Membro a recusar de modo absoluto aos não residentes, sujeitos passivos parcialmente tributados, a dedução que concede aos residentes, sujeitos passivos integralmente tributados, uma vez que não se pode excluir *a priori* que um não residente esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar, de forma clara e precisa, a realidade e a natureza das despesas profissionais cuja dedução é solicitada (v., por analogia, acórdãos de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 53, de 26 de maio 2016, Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, n.º 55).

50 Com efeito, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, consequentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., por analogia, acórdãos de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 54, e de 26 de maio de 2016, Kohll e Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, n.º 56).

51 Neste contexto, importa constatar que o Governo português não deu nenhuma indicação a respeito das razões que poderiam obstar a que as autoridades tributárias nacionais tivessem em conta os elementos de prova fornecidos pelas instituições financeiras não residentes.

52 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, a quem foi submetido o litígio no processo principal e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, determinar, no âmbito desse litígio, por um lado, quais as despesas declaradas pela KBC que podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, nos termos da legislação nacional, e, por outro, qual a parte das despesas gerais que pode ser considerada diretamente relacionada com essa atividade (v., por analogia, acórdão de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 26).

53 A este respeito, há que acrescentar que, a menos que a legislação nacional autorize as instituições financeiras residentes a utilizar, para calcular os custos de financiamento suportados, taxas de juro como as indicadas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua terceira questão prejudicial, este órgão jurisdicional não pode, numa situação como a que está em causa no processo principal, ter em conta essas taxas.

54 Com efeito, essas taxas mais não são do que taxas médias praticadas no contexto dos financiamentos interbancários e não correspondem aos custos de financiamento efetivamente suportados. De resto, como resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, o empréstimo em causa no processo principal não foi exclusivamente financiado por fundos da sociedade-mãe da KBC e por outros bancos, tendo igualmente sido financiado através de fundos depositados pelos clientes da KBC.

55 Por conseguinte, tendo em conta as considerações precedentes, deve responder-se às questões prejudiciais que:

— o artigo 49.º CE não se opõe a uma legislação nacional por força da qual a remuneração das instituições financeiras não residentes do Estado-Membro onde os serviços são prestados está sujeita a um procedimento de retenção na fonte do imposto, ao passo que a remuneração paga às instituições financeiras residentes desse Estado-Membro não está sujeita a tal retenção, desde que a aplicação da retenção na fonte às instituições financeiras não residentes seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e não ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo prosseguido;

— o artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, regra geral, tributa as instituições financeiras não residentes pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes;

— cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, com base no seu direito nacional, quais as despesas profissionais que podem ser diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão.

Quanto às despesas

56 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:

O artigo 49.º CE não se opõe a uma legislação nacional por força da qual a remuneração das instituições financeiras não residentes do Estado-Membro onde os serviços são prestados está sujeita a um procedimento de retenção na fonte do imposto, ao passo que a remuneração paga às instituições financeiras residentes desse Estado-Membro não está sujeita a tal retenção, desde que a aplicação da retenção na fonte às instituições financeiras não residentes seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e não ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo prosseguido.

O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, regra geral, tributa as instituições financeiras não residentes pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes.

Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, com base no seu direito nacional, quais as despesas profissionais que podem ser diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão.

Assinaturas