Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

17 de maio de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes — Diretiva 2011/96/UE — Prevenção da dupla tributação — Contribuição adicional de 3% ao imposto sobre as sociedades»

No processo C-365/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por decisão de 27 de junho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de julho de 2016, no processo

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, anteriormente GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Língua do processo: francês.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

contra

Ministre des Finances et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Association française des entreprises privées (AFEP), da Axa SA, da Compagnie générale des établissements Michelin SCA, da Danone SA, da ENGIE SA, da Eutelsat Communications SA, da LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, da Orange SA, da Sanofi SA, da Suez Environnement Company SA, da Technip SA, da Total SA, da Vivendi SA, da Eurazeo SA, da Safran SA, da Scor SE, da Unibail-Rodamco SE e da Zodiac Aerospace SA, por G. Blanluet, N. de Boynes e S. Austry, avocats,

— em representação do Governo francês, por D. Colas e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes,

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

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

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 5.º da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO 2011, L 345, p. 8), conforme alterada pela Diretiva 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014 (JO 2014, L 219, p. 40, a seguir «diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas»).

2 O presente pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Association française des entreprises privées (AFEP) e 17 sociedades (a seguir «AFEP e o.») ao Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro das Finanças, França), relativo a um recurso de anulação de doutrina administrativa em matéria de contribuição adicional ao imposto sobre as sociedades a que está sujeita uma sociedade-mãe residente no momento da distribuição dos lucros, incluindo os recebidos das suas afiliadas não-residentes.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Como decorre do considerando 3 da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, o objetivo desta diretiva é isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.

4 Os considerandos 7 e 9 desta diretiva enunciam:

«(7) Quando uma sociedade-mãe recebe, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos, o Estado-Membro da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes lucros, ou tributá-los autorizando simultaneamente a sociedade-mãe a deduzir do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades paga pela sociedade afiliada sobre esses lucros.

[…]

(9) Os pagamentos das distribuições de lucros a um estabelecimento estável de uma sociedade-mãe, e o respetivo recebimento, deverão ter o mesmo tratamento que o aplicável entre uma sociedade afiliada e a sua sociedade-mãe. Deverá abranger-se a situação em que a sociedade-mãe e a sua sociedade afiliada se situam no mesmo Estado-Membro e o estabelecimento estável noutro Estado-Membro. Por outro lado, verifica-se que situações em que o estabelecimento estável e a sociedade afiliada estão situados no mesmo Estado-Membro podem, sem prejuízo da aplicação dos princípios do Tratado, ser tratadas com base na legislação nacional do Estado-Membro em questão.»

5 O artigo 4.º, n.os 1 e 3, da referida diretiva prevê:

«1. Sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável, em virtude da associação da sociedade-mãe com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado-Membro da sociedade-mãe e o Estado-Membro do estabelecimento estável da sociedade-mãe:

a) Abstêm-se de tributar esses lucros na medida em que não sejam dedutíveis pela filial, e tributam esses lucros na medida em que sejam dedutíveis pela filial, ou

b) Tributam esses lucros autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzirem do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades paga sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade subafiliada, na condição de cada sociedade e respetiva sociedade subafiliada estarem abrangidas pelas definições constantes do artigo 2.º e satisfazerem em cada nível os requisitos previstos no artigo 3.º, até ao limite do montante correspondente do imposto devido.

[…]

3. Cada Estado-Membro conserva a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e as menos-valias resultantes da distribuição dos lucros da sociedade afiliada não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe.

Se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, o montante forfetário não pode exceder 5% dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada.»

6 O artigo 5.º da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas:

«Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe estão isentos de retenção na fonte.»

Direito francês

7 Resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, no que diz respeito ao tratamento fiscal dos benefícios no âmbito de aplicação da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, a República Francesa optou por um sistema de isenção destes últimos, sem prejuízo da tributação de uma quota-parte das despesas e encargos, fixada de modo forfetário em 5%, representando as despesas e encargos suportados pela sociedade-mãe, respeitantes à sua participação na afiliada que tenha distribuído os benefícios. Os referidos benefícios estão, portanto, isentos em 95%.

8 O artigo 235 ter ZCA do code général des impôts (Código Geral Tributário, a seguir «CGI») dispõe:

«I. As sociedades ou organismos franceses ou estrangeiros sujeitos a imposto sobre as sociedades em França, com exclusão dos organismos de investimento coletivo referidos em II do artigo L. 214-1 do code monétaire et financier (Código Monetário e Financeiro), bem como aqueles que correspondem à definição de micro, pequenas e médias empresas dada no Anexo I do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.° e 108.° do Tratado, são sujeitos passivos de uma contribuição adicional a esse imposto a título dos montantes distribuídos na aceção dos artigos 109.° a 117.° do presente código.

A contribuição é de 3% dos montantes distribuídos […]

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A AFEP e o. interpuseram no Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) um recurso de anulação de doutrina administrativa, em especial, do parágrafo 70 da instrução BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, de 2 de março de 2016), atinente à contribuição adicional ao imposto sobre as sociedades a título dos montantes distribuídos (a seguir «contribuição adicional»), prevista no artigo 235 ter ZCA do CGI.

10 Em apoio deste recurso, a AFEP e o. suscitaram uma questão prévia de constitucionalidade com fundamento no artigo 61.º-1 da Constituição. Argumentam, igualmente, que a contribuição adicional é contrária, a título principal, ao artigo 4.º, n.º 1, da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas e, a título subsidiário, ao artigo 5.º da referida diretiva.

11 O Ministro das Finanças sustenta que os fundamentos suscitados pela AFEP e o. não são procedentes.

12 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a interpretação das disposições de direito da União em causa determina a sua decisão sobre o reenvio da questão prévia de constitucionalidade ao Conseil constitutionnel (Conselho Constitucional, França). Por um lado, precisa que são sujeitos passivos da contribuição adicional ao imposto sobre as sociedades as sociedades ou os organismos que receberam os rendimentos das participações das suas afiliadas quando procedem à redistribuição desses rendimentos. Por outro lado, as modalidades de cobrança e de reclamação aplicáveis a essa contribuição adicional são idênticas às previstas para o imposto sobre as sociedades.

13 Em contrapartida, o facto gerador da referida contribuição adicional é diferente do do imposto sobre as sociedades, dado que a contribuição é aplicável não no momento do recebimento dos dividendos, mas no momento da sua redistribuição pela sociedade que os recebeu.

14 Afirma, igualmente, que a matéria coletável da mesma contribuição adicional, que toma em conta, nomeadamente, os lucros distribuídos provenientes dos lucros constituídos em reserva, é diferente da do imposto sobre as sociedades. Nestas condições, a questão de saber se a contribuição adicional constitui um imposto sobre os lucros contrário ao artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas apresenta, segundo este órgão jurisdicional, uma dificuldade séria.

15 Por outro lado, o referido órgão jurisdicional indica que, tendo em conta a circunstância de que o facto gerador dessa contribuição adicional é o pagamento de dividendos, que a sua matéria coletável é constituída pelo montante dos dividendos pagos, que o sujeito passivo é a sociedade que distribui os dividendos e que não está previsto crédito de imposto a favor do acionista, não se afigura que a referida contribuição adicional apresente, à luz dos critérios identificados pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 26 de junho de 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), as caraterísticas de uma retenção na fonte. Todavia, tendo em conta o acórdão de 4 de outubro de 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, EU:C:2001:505), o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se, no caso de a contribuição adicional não constituir uma tributação proibida pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva, a mesma não pode ser considerada uma «retenção na fonte», da qual os lucros distribuídos devem ser isentos por força do artigo 5.º desta diretiva.

16 Nestas condições, 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) O artigo 4.º da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, em particular o seu n.º 1, alínea a), opõe-se a uma tributação como a prevista pelo artigo [235 ter] ZCA do code général des impôts (Código Geral Tributário), que é cobrada aquando da distribuição de lucros por uma sociedade sujeita ao imposto sobre as sociedades em França e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes distribuídos?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, deve uma tributação como a prevista no artigo [235 ter] ZCA do code général des impôts ser considerada uma "retenção na fonte", da qual estão isentos os lucros distribuídos por uma afiliada por força do artigo 5.º da diretiva?»

Quanto ao pedido de abertura da fase oral

17 Por carta datada de 31 de março de 2017, o Governo francês requereu a abertura da fase oral com fundamento, em substância, na falta de debate sobre a aplicação, no processo principal, das soluções propostas pela advogada-geral Kokott nas suas conclusões no processo X (C-68/15, UE:C:2016:886).

18 A este respeito, o artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça prevê que o Tribunal pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a abertura ou a reabertura da fase oral do processo, designadamente, se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal de Justiça, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes.

19 No caso em apreço, o Tribunal de Justiça considera, ouvido o advogado-geral, que dispõe de todos os elementos necessários para decidir no presente processo. Por conseguinte, não há que ordenar a abertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição se opõe a uma medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe, como a que está em causa no processo principal, que prevê a cobrança de um imposto no momento da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe, cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das suas afiliadas não-residentes.

21 Resulta do considerando 3 da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas que o objetivo desta é suprimir a dupla tributação dos lucros pagos por uma afiliada à sua sociedade-mãe ao nível desta última.

22 Para esse efeito, o artigo 4.º, n.º 1, da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas deixa aos Estados-Membros a escolha entre dois sistemas, nomeadamente, entre o sistema de isenção e o sistema de imputação. Com efeito, em conformidade com os considerandos 7 e 9 dessa diretiva, esta disposição precisa que, sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável obtenha, em virtude da associação da sociedade-mãe com a sociedade sua afiliada, lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado-Membro da sociedade-mãe e o Estado-Membro do seu estabelecimento estável abstêm-se de tributar esses lucros, na medida em não sejam dedutíveis pela filial, e tributam esses lucros na medida em que sejam dedutíveis pela filial, ou tributam esses lucros, autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzir do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades paga pela sociedade afiliada sobre tais lucros e por qualquer sociedade subafiliada (acórdão proferido na presente data, X, C-68/15, n.º 71 e jurisprudência referida).

23 Todavia, o n.º 3 desse artigo 4.º dispõe que os Estados-Membros conservam a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e as menos-valias resultantes da distribuição dos lucros da sociedade afiliada não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe. Resulta igualmente desta disposição que, se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, tal montante não pode exceder 5% dos lucros distribuídos pela afiliada.

24 Assim, o artigo 4.º desta diretiva visa evitar que os lucros distribuídos a uma sociedade-mãe residente por uma afiliada não residente sejam tributados, num primeiro momento, na esfera da afiliada no seu Estado de residência e, num segundo momento, na da sociedade-mãe, no respetivo Estado de residência.

25 Neste caso, importa precisar que, por um lado, como mencionado no n.º 7 do presente acórdão, a República Francesa optou pela isenção dos lucros provenientes de uma afiliada não residente de uma sociedade-mãe residente em 95%.

26 Por outro lado, importa salientar que, uma vez que a matéria coletável da contribuição adicional ao imposto sobre as sociedades é constituída pelos dividendos distribuídos por uma sociedade-mãe, esta matéria coletável pode, igualmente, compreender lucros provenientes das suas afiliadas com sede noutros Estados-Membros, o que tem como consequência a sujeição destes lucros a uma tributação que ultrapassa o limite máximo de 5% previsto no artigo 4.º, n.º 3, da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas.

27 Coloca-se, assim, a questão de saber se uma tal tributação dos referidos lucros é contrária à diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas.

28 Segundo os Governos francês e belga, os lucros redistribuídos por uma sociedade-mãe aos seus acionistas não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, uma vez que essa disposição é aplicável unicamente quando uma sociedade-mãe recebe lucros distribuídos pela sua afiliada.

29 Não é possível, no entanto, aceitar esta interpretação.

30 Como resulta do acórdão proferido na presente data, X (C-68/15, n.º 78), há que observar que esta interpretação não resulta do teor dessa disposição, nem do contexto ou das suas finalidades.

31 O Tribunal de Justiça precisou, nos n.ºs 79 e 80 desse acórdão X, por um lado, que, ao prever que o Estado-Membro da sociedade-mãe e o Estado-Membro do estabelecimento estável «se abstêm de tributar esses lucros», esta disposição proíbe aos Estados-Membros tributar a sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável pelos lucros distribuídos pela afiliada à sua sociedade-mãe, sem distinguir que a tributação da sociedade-mãe tem como facto gerador a receção desses lucros ou a sua redistribuição.

32 Por outro lado, a diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas tem como objetivo, nos termos do seu considerando 3, suprimir a dupla tributação dos lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe, ao nível desta, pelo que uma tributação desses lucros por parte do Estado-Membro da sociedade-mãe nessa sociedade aquando da redistribuição dos mesmos, que tem como efeito submeter os referidos lucros a uma tributação que ultrapassa o limite de 5% previsto no artigo 4.º, n.º 3 desta diretiva, conduziria à dupla tributação ao nível da referida sociedade, contrária à referida diretiva.

33 Além disso, importa salientar, neste contexto, que pouco importa que a medida fiscal nacional seja ou não qualificada de imposto sobre as sociedades. A este respeito, basta constatar que a aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas está subordinada a um imposto em particular. Com efeito, esta disposição prevê que o Estado-Membro da sociedade-mãe se abstenha de tributar os lucros distribuídos pela sua afiliada não-residente. A referida disposição pretende assim evitar que os Estados-Membros adotem medidas fiscais que conduzam à dupla tributação de tais lucros na esfera das sociedades-mãe.

34 Esta constatação não é colocada em causa pelo n.º 105 do acórdão de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, UE:C:2006:774), uma vez que, no referido número, o Tribunal de Justiça apenas se pronunciou sobre a conformidade com a diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas de determinadas modalidades de cálculo do montante do pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades quando uma sociedade-mãe residente redistribui dividendos recebidos de uma afiliada não-residente, e não sobre a conformidade com a mesma diretiva da cobrança, em tal caso, deste imposto.

35 À luz do que precede, há que responder à primeira questão que o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe, como a que está em causa no processo principal, que prevê a cobrança de um imposto por ocasião da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das afiliadas não residentes dessa sociedade.

Quanto à segunda questão

36 Tendo em conta a resposta à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

37 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, conforme alterada pela Diretiva 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe, como a que está em causa no processo principal, que prevê a cobrança de um imposto por ocasião da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das afiliadas não residentes dessa sociedade.

Assinaturas