Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

25 de julho de 2018*

«Reenvio prejudicial — Livre prestação de serviços — Tributação das sociedades — Pagamentos efetuados por uma sociedade residente a sociedades não residentes para o aluguer de vagões-cisterna — Obrigação de proceder a uma retenção na fonte dos rendimentos de fonte nacional pagos a uma sociedade estrangeira — Incumprimento — Convenções para evitar a dupla tributação — Pagamento de juros de mora pela sociedade residente por falta de pagamento da retenção na fonte — Juros devidos a contar do termo do prazo legal de pagamento até ao dia em que estejam reunidas as provas da aplicabilidade da convenção para evitar a dupla tributação — Juros não reembolsáveis»

No processo C-553/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por decisão de 24 de outubro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 2 de novembro de 2016, no processo

«TTL» EOOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia,

sendo intervenientes:

Varhovna administrativna prokuratura,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, A. Prechal e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 17 de janeiro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da «TTL» EOOD, por V. Terzieva, advokat,

— em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por A. Georgiev e S. Atanasova, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: búlgaro.

— em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova, M. Georgieva e T. Mitova, na qualidade de agentes,

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

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, R. Lyal e P. Mihaylova, 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 dos artigos 49.º, 54.º e 63.º, bem como do artigo 65.º, n.ºs 1 e 3, TFUE, do artigo 5.º, n.º 4, e do artigo 12.º, alínea b), TUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «TTL» EOOD ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (diretor da Direção das «Impugnações e Contencioso Fiscal e da Segurança Social» de Sófia, Bulgária) (a seguir «Administração recorrida no processo principal») a propósito do pagamento, por parte da TTL, de juros de mora não reembolsáveis por incumprimento da sua obrigação de proceder a uma retenção na fonte dos pagamentos de rendimentos transfronteiriços efetuados em benefício de sociedades independentes estabelecidas num Estado-Membro diferente da República da Bulgária.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 5.º, n.º 4, primeiro parágrafo, TUE dispõe:

«Em virtude do princípio da proporcionalidade, o conteúdo e a forma da ação da União não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos dos Tratados.»

4 O artigo 12.º, alínea b), TUE prevê:

«Os Parlamentos nacionais contribuem ativamente para o bom funcionamento da União:

[…]

b) Garantindo o respeito pelo princípio da subsidiariedade, de acordo com os procedimentos previstos no Protocolo relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.»

Direito búlgaro

5 Nos termos do artigo 195.º, n.º 1, da Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Lei relativa ao imposto sobre as sociedades) (DV n.º 105, de 22 de dezembro de 2006), na sua versão aplicável aos factos do processo principal, os rendimentos que as pessoas coletivas estrangeiras obtêm de fontes nacionais, a partir do momento que não tenham sido obtidos por intermédio de um estabelecimento permanente em território búlgaro, estão sujeitos a uma retenção na fonte que extingue em definitivo a

dívida fiscal. Segundo o artigo 195.º, n.º 2, dessa lei, a retenção na fonte prevista no n.º 1 é efetuada pelas pessoas coletivas búlgaras que pagam os rendimentos às pessoas coletivas estrangeiras. Em conformidade com o artigo 200.º da referida lei, a taxa dessa retenção na fonte é de 10%.

6 O artigo 202.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades prevê que as entidades que pagam os rendimentos sujeitos a uma retenção na fonte em conformidade com o artigo 195.º dessa lei devem pagar o imposto coletado num prazo de três meses a contar do início do mês seguinte àquele durante o qual os pagamentos foram efetuados.

7 O Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social), de 1 de janeiro de 2006 (DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005, a seguir «Código de Processo Tributário»), na sua versão aplicável aos factos do processo principal, dispõe, no seu artigo 18.º, sob a epígrafe «Responsabilidade das pessoas que devem reter e pagar impostos ou contribuições sociais»:

«1) Uma pessoa legalmente obrigada a reter e pagar um imposto ou contribuições sociais obrigatórias que não retém e não paga o imposto ou as contribuições é solidariamente responsável com o devedor do imposto ou das contribuições sociais não retidos e não pagos.

2) Quando a pessoa referida no n.º 1 tenha retido o imposto ou as contribuições sociais obrigatórias mas não as tenha pago, deve esse imposto ou essas contribuições sociais obrigatórias, mas a responsabilidade do devedor está extinta.»

8 O artigo 175.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Tributário dispõe:

«1) São devidos juros no valor fixado na respetiva legislação por dívidas ao Estado que não sejam pagas no prazo legalmente previsto.

2) Também são devidos juros:

1. Por créditos públicos que não tenham sido corretamente reembolsados ou imputados, incluindo todos os pagamentos recebidos com base num pedido de reembolso em conformidade com a legislação em matéria de contribuições fiscais e sociais;

2. Sobre um pagamento antecipado que não tenha sido pago no prazo legal previsto, em 31 de dezembro do ano em causa;

3. por qualquer imposto de uma pessoa estrangeira objeto de retenção na fonte, a partir da data em que termina o prazo estabelecido pela lei búlgara para o seu pagamento até à data em que a pessoa estrangeira comprove que estão preenchidos os requisitos de aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada com a República da Bulgária, incluindo nas situações em que, nos termos da convenção, o imposto não é devido ou só o seja em valor inferior.»

9 O Código de Processo Tributário prevê, nos seus artigos 135.º a 142.º, um processo especial para a aplicação de isenções fiscais previstas numa convenção para evitar a dupla tributação.

10 Segundo esse processo, as isenções fiscais são aplicadas após ter sido demonstrado que estão reunidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação.

11 Para esse efeito, em conformidade com o artigo 136.º do Código de Processo Tributário, a pessoa estrangeira deve designadamente provar que, quando nasceu a dívida fiscal correspondente aos rendimentos sujeitos a uma retenção na fonte no território búlgaro, tinha residência fiscal no outro Estado, na aceção da convenção para evitar a dupla tributação pertinente, dispunha de rendimentos

cuja fonte se encontrava na Bulgária e não possuía nenhum estabelecimento permanente nem centro de atividade fixo no território búlgaro ao qual os rendimentos em causa estivessem efetivamente associados.

12 Segundo o artigo 139.º do Código de Processo Tributário, a partir de um montante de rendimentos anuais sujeitos a uma retenção na fonte, correspondente a 100 000 levs búlgaros (BGN) (cerca de 51 000 euros), a pessoa estrangeira deve demonstrar que estão reunidos os requisitos que permitem a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação pertinente, segundo as modalidades previstas nos artigos 139.º a 141.º desse código, junto da Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (Direção territorial da Agência Nacional de Receitas Públicas, Bulgária) do lugar onde está estabelecida a sociedade que paga os rendimentos. Nos termos do artigo 139.º do referido código, os documentos que provam que estão reunidos os requisitos de aplicação dessa convenção devem ser apresentados ao mesmo tempo que o pedido de aplicação da referida convenção.

13 Todavia, por força do artigo 142.º do Código de Processo Tributário, sob a epígrafe «Caso especial», quando o montante dos rendimentos anuais sujeitos a uma retenção na fonte seja inferior a 100 000 BGN, cabe à pessoa que pagou os rendimentos demonstrar que estão reunidos os requisitos que permitem a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação pertinente. Nesse caso, a pessoa que pagou os rendimentos certifica que estão reunidos os requisitos de aplicação da convenção pertinente.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Durante os anos de 2007 a 2010, a TTL, sociedade registada e estabelecida na Bulgária, celebrou com as sociedades GATX Dutch Holding, registada nos Países Baixos, VTG Austria GmbH, registada na Áustria, e GATX Reil Poland sp. z.o.o., registada na Polónia (a seguir «três sociedades estrangeiras»), contratos que têm por objeto o aluguer de vagões-cisterna e pagou-lhes rendimentos em contrapartida desse aluguer. Essas sociedades não apresentam ligação com a TTL.

15 Resulta das observações escritas do Governo búlgaro que os rendimentos de fonte búlgara recebidos, por cada ano do período entre 2007 e 2010, pelas sociedades GATX Dutch Holding e GATX Reil Poland eram inferiores a 100 000 BGN, ao passo que os recebidos pela sociedade VTG Austria eram superiores a esse montante.

16 A TTL, tendo considerado que os referidos rendimentos estavam abrangidos por convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre a República da Bulgária e cada um dos Estados-Membros em causa, a saber, o Reino dos Países Baixos, a República da Áustria e a República da Polónia, não procedeu a qualquer retenção na fonte.

17 As três sociedades estrangeiras não requereram nenhuma decisão quanto à aplicabilidade das convenções para evitar a dupla tributação pertinentes, mas apresentaram à TTL provas do cumprimento dos requisitos de aplicação dessas convenções. Uma vez que essas provas foram apresentadas à TTL um a quatro anos apenas após esses pagamentos de rendimentos terem sido efetuados, em 21 de março de 2011 no que respeita à sociedade polaca, 28 de março de 2011 no que respeita à sociedade austríaca e 24 de agosto de 2011 no que respeita à sociedade neerlandesa, a TTL pôde certificar que estavam preenchidos os requisitos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação.

18 A TTL foi objeto de uma inspeção fiscal, ordenada por Decisão de 26 de maio de 2011, respeitante ao período entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2010 e relativa à existência de eventuais dívidas na aceção do artigo 195.º da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades.

19 A Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite — Sofia (Direção territorial da Agência Nacional de Receitas Públicas de Sófia, Bulgária) emitiu um aviso de liquidação fiscal retificativa com data de 22 de outubro de 2013, que foi notificado à TTL em 30 de outubro seguinte.

20 Esse aviso confirma a existência de uma dívida fiscal nos termos do artigo 195.º da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades para o exercício fiscal de 2010, acrescida de juros. Indica-se aí que estão preenchidos os requisitos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação para as três sociedades estrangeiras, que a GATX Dutch Holding e a VTG Austria não são devedoras de nenhum imposto na Bulgária e que, em aplicação do artigo 12.º da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a República da Bulgária e a República da Polónia, os rendimentos pagos pela TTL à GATX Reil Poland pelo aluguer de vagões-cisterna devia ter sido objeto de uma retenção na fonte na Bulgária à taxa de apenas 5%, correspondente a 2 231,11 BGN (cerca de 1 140 euros).

21 O referido aviso indica igualmente que são devidos juros por não pagamento da retenção na fonte com base no artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário, relativamente ao período entre a data do termo do prazo legal de pagamento da retenção na fonte nos termos do artigo 195.º da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades à data em que as três sociedades estrangeiras demonstraram que estavam preenchidos os requisitos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre a República da Bulgária e cada um dos Estados-Membros em causa.

22 O mesmo aviso de liquidação fixou o montante total dos juros em 71 473,42 BGN (cerca de 36 500 euros). Embora tenha sido demonstrado posteriormente que o imposto não era devido, estes juros não foram reembolsados.

23 A TTL interpôs recurso do aviso de liquidação no Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária), ao qual foi negado provimento por Decisão de 3 de dezembro de 2014.

24 A TTL recorreu desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária).

25 Esse órgão jurisdicional observa que, por força do artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário, uma sociedade residente que paga rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada a pagar juros quando a sociedade estabelecida noutro Estado-Membro que aufere estes rendimentos não tenha feito prova de que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a República da Bulgária e o Estado-Membro da sua sede, incluindo quando, em conformidade com esta convenção, essa sociedade não residente não seja devedora de qualquer imposto na Bulgária ou o montante deste seja inferior ao normalmente devido nos termos do direito fiscal búlgaro. O órgão jurisdicional de reenvio salienta igualmente que esses juros são recebidos relativamente ao período compreendido entre o termo do prazo de pagamento do imposto sobre o rendimento e a data em que a sociedade não residente que recebe os rendimentos prove que estão preenchidos os requisitos que permitem a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação pertinente, e que os mesmos não são reembolsáveis, ainda que, em conformidade com a referida convenção, o pagamento de rendimentos de fonte búlgara esteja isento de retenção na fonte na Bulgária.

26 Esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se tal disposição e a prática fiscal a que a mesma dá lugar constituem uma restrição incompatível com o direito da União à luz, designadamente, das disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento (artigos 49.º e 54.º) e à livre circulação dos capitais (artigo 63.º e artigo 65.º, n.ºs 1 e 3) na União Europeia.

27 Além disso, o referido órgão jurisdicional considera que o facto de a sociedade que paga os rendimentos sujeitos a uma retenção na fonte estar obrigada a pagar juros sobre o imposto de que a sociedade estabelecida num outro Estado-Membro não é devedora se opõe à natureza acessória da

dívida de juros. Segundo esse órgão jurisdicional, não existe nenhuma outra disposição na ordem jurídica búlgara que preveja que, quando não seja cumprida a obrigação legal de fazer prova da existência de um direito, se cobrem a outra pessoa juros sobre um imposto que não é devido.

28 Por conseguinte, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se o artigo 5.º, n.º 4, e o artigo 12.º, alínea b), TUE, bem como o princípio da proporcionalidade aí consagrado, se opõem a uma disposição nacional como o artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário.

29 Nestas circunstâncias, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É compatível com o artigo 5.º, n.º 4, e com o artigo 12.º, alínea b), TUE uma disposição nacional como o artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do [Código de Processo Tributário], que impõe a uma sociedade residente que paga rendimentos sujeitos a tributação na fonte a obrigação de pagamento de juros no período entre a data em que termina o prazo para o pagamento dos impostos sobre esses rendimentos e a data em que a entidade não residente com sede noutro Estado-Membro faz prova do preenchimento dos requisitos de aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada com a República da Bulgária, incluindo nas situações em que, de acordo com essa convenção, o imposto não é devido ou é devido um imposto de valor inferior?

2) São compatíveis com os artigos 49.º, 54.º, 63.º e 65.º, n.ºs 1 e 3, TFUE uma disposição como a do artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do [Código de Processo Tributário] e uma prática fiscal nos termos das quais, no caso de uma sociedade que paga rendimentos sujeitos a tributação na fonte, sejam cobrados juros no período entre a data em que termina o prazo para o pagamento dos impostos sobre tais rendimentos e a data em que a entidade não residente com sede noutro Estado-Membro faz prova do preenchimento dos requisitos de aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada com a República da Bulgária, incluindo nas situações em que, de acordo com essa convenção, o imposto não é devido ou é devido um imposto de valor inferior?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

30 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 5.º, n.º 4, e o artigo 12.º, alínea b), TUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que impõe a uma sociedade residente, que paga a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro rendimentos sujeitos a retenção na fonte, exceto disposição em contrário da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre estes dois Estados-Membros, que pague juros correspondentes ao período compreendido entre o termo do prazo de pagamento do imposto sobre o rendimento e a data em que a sociedade não residente provar que estão preenchidos os requisitos de aplicação desta convenção, incluindo quando, nos termos da referida convenção, nenhum imposto seja devido no primeiro Estado-Membro ou o seu montante seja inferior ao normalmente devido ao abrigo do direito fiscal do referido Estado-Membro.

31 Segundo jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça não é competente para responder a uma questão prejudicial submetida quando é manifesto que a disposição de direito da União cuja interpretação lhe é pedida não pode ser aplicada (Acórdãos de 20 de março de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, n.º 41, e de 30 de junho de 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, n.º 20).

32 Ora, as regras de direito da União cuja interpretação é pedida no âmbito da primeira questão não são aplicáveis numa situação como a que está em causa no processo principal.

33 Assim, por um lado, o artigo 5.º, n.º 4, TUE refere-se à ação das instituições da União. Em conformidade com o primeiro parágrafo dessa disposição, em virtude do princípio da proporcionalidade, o conteúdo e a forma da ação da União não devem exceder o necessário para alcançar os objetivos dos Tratados. Quanto ao segundo parágrafo dessa mesma disposição, diz respeito às instituições da União e impõe-lhes que apliquem o princípio da proporcionalidade quando atuem no exercício de uma competência. Ora, no caso em apreço, a disposição nacional em causa no processo principal consta do Código de Processo Tributário adotado pelo legislador búlgaro e diz respeito ao tratamento processual dos contribuintes na Bulgária.

34 Por outro lado, o artigo 12.º, alínea b), TUE, nos termos do qual os parlamentos nacionais contribuem para o bom funcionamento da União, garantindo o respeito pelo princípio da subsidiariedade, habilita os parlamentos nacionais a zelar pelo respeito deste princípio no exercício de uma competência pelas instituições da União e pelo bom funcionamento da União. Essa disposição não visa as legislações nacionais, mas os projetos de atos legislativos da União.

35 Daqui decorre que não há que responder à primeira questão relativa à interpretação do artigo 5.º, n.º 4, e do artigo 12.º, alínea b), TUE, uma vez que essas disposições não são aplicáveis a uma situação como a que está em causa no processo principal.

Quanto à segunda questão

Observações preliminares

36 A TTL, a Administração recorrida no processo principal, o Governo búlgaro e a Comissão Europeia sustentam que as disposições relativas à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, constantes dos artigos 49.º, 54.º, 63.º e 65.º, n.ºs 1 e 3, TFUE, referidas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua segunda questão, são desprovidas de pertinência relativamente aos factos no processo principal e inaplicáveis no presente caso.

37 A este propósito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento compreende, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e cuja sede social, administração central ou estabelecimento principal se situe na União, o direito de exercer a sua atividade noutros Estados-Membros através de uma filial, sucursal ou agência (Acórdãos de 18 de junho de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, n.º 37, e de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 32).

38 Como refere designadamente o Governo búlgaro, vistos os factos no processo principal, a TTL não exerce a liberdade de estabelecimento, uma vez que não exerce atividade, por intermédio de uma filial, sucursal ou agência, nos territórios do Reino dos Países Baixos, da República da Polónia e da República da Áustria. Quanto às três sociedades estrangeiras, não exercem atividade no território búlgaro por intermédio de uma filial, sucursal ou agência. Além disso, a decisão de reenvio indica que essas três sociedades estrangeiras não têm nenhuma ligação com a TTL.

39 Além disso, no que respeita à livre circulação de capitais garantida no artigo 63.º, n.º 1, TFUE, o Tribunal de Justiça definiu as restrições aos movimentos de capitais, proibidas por essa disposição, como as que incluem medidas 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 fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 50, 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 44).

40 Ora, nada disso foi invocado no caso em apreço. Com efeito, o litígio no processo principal diz respeito à obrigação de pagar um imposto retido na fonte e liquidar uma dívida de juros de mora sobre esse imposto que não foi retido ou pago no prazo previsto. A referida dívida fiscal surgiu na sequência de contratos comerciais celebrados entre um residente fiscal búlgaro e pessoas estrangeiras, nos termos dos quais o residente búlgaro efetuou pagamentos em benefício dessas pessoas estrangeiras, que receberam, portanto, rendimentos.

41 No entanto, em conformidade com jurisprudência constante, a circunstância de o órgão jurisdicional de reenvio ter limitado o enunciado da sua questão à interpretação de determinadas disposições do direito da União não obsta a que o Tribunal de Justiça lhe forneça todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, tenha esse órgão jurisdicional feito ou não referência a tal no enunciado da referida questão (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de novembro de 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, n.º 28, e de 30 de janeiro de 2018, X e Visser, C-360/15 e C-31/16, EU:C:2018:44, n.º 55).

42 No caso em apreço, resulta das indicações constantes do pedido de decisão prejudicial que a operação em causa no processo principal é o aluguer de vagões-cisterna. Uma vez que o aluguer de veículos constitui uma prestação de serviços na aceção do artigo 57.º TFUE (Acórdãos de 21 de março de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, n.º 19, e de 4 de dezembro de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, n.º 22), o litígio em causa no processo principal deve ser examinado sob a perspetiva da livre prestação de serviços.

43 Nestas circunstâncias, há que considerar que, com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 56.º TFUE, que garante a livre prestação de serviços, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, no âmbito da qual o pagamento de rendimentos por uma sociedade residente a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro está, em princípio, sujeito a uma retenção na fonte, exceto disposição em contrário da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre estes dois Estados-Membros, se essa regulamentação impuser à sociedade residente que não retém nem entrega essa retenção ao Fisco do primeiro Estado-Membro que pague juros de mora não reembolsáveis pelo período compreendido entre o termo do prazo de pagamento do imposto sobre o rendimento e a data em que a sociedade não residente provar que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação, incluindo quando, nos termos dessa convenção, a sociedade não residente não seja devedora de nenhum imposto no primeiro Estado-Membro ou o seu montante seja inferior ao normalmente devido ao abrigo do direito fiscal do referido Estado-Membro.

Quanto à existência de uma restrição à livre prestação de serviços

44 Segundo jurisprudência constante, os Estados-Membros devem exercer a sua competência em matéria de fiscalidade direta com observância do direito da União e, nomeadamente, das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE (Acórdãos de 23 de fevereiro de 2016, Comissão/Hungria, C-179/14, EU:C:2016:108, n.º 171, e de 2 de março de 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 45).

45 A este respeito, importa salientar que o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna num Estado-Membro. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 56.º TFUE exige a supressão de qualquer

restrição à livre prestação de serviços, imposta pelo facto de o prestador se encontrar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde a prestação é efetuada (v., designadamente, Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.os 20, 21 e jurisprudência referida).

46 Constituem restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (Acórdãos de 4 de dezembro de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, n.º 19, e de 18 de janeiro de 2018, Wind 1014 e Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, n.º 21).

47 No caso em apreço, há que recordar que, por um lado, nos termos do artigo 195.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades, os rendimentos que as pessoas coletivas estrangeiras retiram de fontes nacionais, no caso de não terem sido obtidos através de um estabelecimento permanente no território búlgaro, estão sujeitos a retenção na fonte que liquida definitivamente a dívida fiscal. Por outro lado, de acordo com o artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário, uma sociedade residente que paga rendimentos a uma pessoa estrangeira deve, por qualquer imposto de uma pessoa estrangeira que seja, em princípio, objeto de uma retenção na fonte, pagar juros de mora em caso de não pagamento, a contar do termo do prazo fixado pela lei búlgara para pagar este imposto até à data em que a pessoa estrangeira fizer prova de que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação celebrada pela República da Bulgária com o Estado-Membro em que essa pessoa está estabelecida, incluindo quando, nos termos dessa convenção, a referida pessoa na Bulgária não seja devedora de qualquer imposto ou o respetivo montante seja inferior ao normalmente devido nos termos do direito fiscal búlgaro.

48 Resulta da decisão de reenvio e das observações apresentadas pelo Governo búlgaro na audiência que o pagamento desses juros de mora só é devido no caso de operações transfronteiriças, e que esses juros não podem ser objeto de um reembolso.

49 Assim, existe, no direito búlgaro, uma diferença de tratamento entre as sociedades residentes que pagam rendimentos em contrapartida de uma prestação de serviços como, no caso em apreço, o aluguer de vagões-cisterna, consoante a sociedade que aufere os referidos rendimentos seja outra sociedade estabelecida na Bulgária ou uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro. Uma situação transfronteiriça no âmbito da qual uma sociedade residente exerce a livre prestação de serviços nos termos do artigo 56.º TFUE é, portanto, tratada de forma menos favorável do que uma situação nacional.

50 Uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal é suscetível de desencorajar as sociedades residentes de recorrerem aos serviços de aluguer de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e, portanto, de constituir um obstáculo à livre prestação de serviços.

51 Em face das considerações precedentes, há que concluir que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre prestação de serviços, em princípio proibida pelo artigo 56.º TFUE. Assim, há que apreciar se essa restrição pode ser objetivamente justificada.

Quanto à eventual justificação da restrição à livre prestação de serviços

52 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma restrição à livre prestação de serviços só pode ser admitida se prosseguir um objetivo legítimo compatível com o Tratado FUE e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, na medida em que, nesse caso, seja adequada para garantir a realização do objetivo prosseguido e não vá além do que é necessário para o alcançar [Acórdãos de

18 de dezembro de 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, n.º 101; de 4 de dezembro de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, n.º 27; e de 26 de maio de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 58].

53 A este respeito, o Governo búlgaro e a Administração recorrida no processo principal alegam que a restrição à livre prestação de serviços resultante do artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário é justificada. O Governo búlgaro invoca a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto e dos controlos fiscais, que constituem razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado [v., designadamente, Acórdãos de 30 de junho de 2011, Meilicke e o., C-262/09, EU:C:2011:438, n.º 41; de 9 de outubro de 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, n.º 46 e jurisprudência referida; e de 26 de maio de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 59].

54 Neste contexto, o Governo búlgaro e a Administração recorrida no processo principal recordam as finalidades e as funções da regulamentação em causa no processo principal. Nos termos do artigo 202.º, n.º 2, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades, a sociedade residente que paga rendimentos sujeitos a uma retenção na fonte nos termos do artigo 195.º dessa lei é obrigada a pagar o imposto devido num prazo de três meses a contar do início do mês seguinte àquele durante o qual esses rendimentos foram pagos, quando o destinatário dos referidos rendimentos seja uma pessoa estabelecida num Estado-Membro com o qual a República da Bulgária celebrou uma convenção para evitar a dupla tributação. Uma vez decorrido esse prazo, a sociedade que pagou esses rendimentos, que não efetua nem transfere a retenção na fonte, está em situação de incumprimento do imposto. Segundo o artigo 203.º da referida lei, é também solidariamente responsável pelo pagamento do imposto retido na fonte. Até ser demonstrado que a convenção para evitar a dupla tributação se aplica, o imposto é considerado devido, em conformidade com a legislação búlgara.

55 Segundo a Administração recorrida no processo principal, a falta de pagamento, no prazo, do imposto devido é punida com o pagamento, pela sociedade residente, de juros na aceção do artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário. Precisa que esses juros são devidos independentemente do facto de, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação pertinente, o rendimento não ser tributável na Bulgária. O pagamento desses juros pune o facto de não demonstrar em tempo útil que a convenção para evitar a dupla tributação, que exclui a aplicação do direito búlgaro, é aplicável.

56 Segundo o Governo búlgaro, uma disposição como a do artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário permite alcançar o objetivo prosseguido pelo direito nacional, que é o de coletar a tempo os impostos dos contribuintes, sem lesar os objetivos e os princípios fixados pelo direito da União. Essa disposição visa portanto permitir ao Fisco planificar e prever as receitas do imposto sobre as sociedades, bem com garantir a eficácia da cobrança do imposto. Além disso, o artigo 175.º, n.º 2, ponto 3, do Código de Processo Tributário constituiria um incentivo para as pessoas sujeitos passivos provarem no prazo estabelecido que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação pertinente, quando, em conformidade com essa convenção, o imposto não é devido ou o seu montante é inferior ao normalmente devido nos termos do direito fiscal búlgaro.

57 No que diz respeito às razões aduzidas para justificar a restrição à livre prestação de serviços, e como foi recordado no n.º 53 do presente acórdão, o Tribunal de Justiça já declarou que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, bem como a de garantir a eficácia dos controlos fiscais, podem constituir razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição à livre prestação de serviços. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que a aplicação de sanções, incluindo de natureza penal, pode ser considerada necessária para garantir o respeito efetivo de uma regulamentação nacional, desde que a natureza e o montante da sanção aplicada sejam, em cada caso, proporcionados à gravidade da infração que visa punir [v., neste sentido, Acórdão de 26 de maio de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 59 e jurisprudência referida).

58 No caso em apreço, a necessidade de assegurar a cobrança do imposto retido na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços e de garantir a eficácia dos controlos fiscais em situações transfronteiriças como as que estão em causa no processo principal parece justificar que sejam aplicadas sanções às sociedades que não paguem os impostos no prazo previsto e que forneçam com atraso os documentos que provam que podem invocar uma isenção da obrigação de pagar os referidos impostos.

59 Todavia, uma regulamentação nacional que prevê uma sanção sob a forma de juros não reembolsáveis, calculados com base no montante do imposto devido na fonte, segundo a legislação nacional, e que se venceram relativamente ao período entre a data em que o imposto se tornou exigível e a data em que os documentos que provam a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação são apresentados às autoridades fiscais, não é adequada para garantir a realização dos objetivos referidos no número anterior no caso em que se demonstre que o imposto não é devido por força da convenção pertinente. Com efeito, numa situação como a que está em causa no processo principal, não existe um nexo entre o montante dos juros exigidos, por um lado, e o montante do imposto devido, que é inexistente, ou a gravidade do atraso no fornecimento dos referidos documentos às autoridades fiscais, por outro.

60 Além disso, tal sanção excede o que é necessário para alcançar os referidos objetivos, uma vez que o montante dos juros vencidos pode revelar-se excessivo relativamente ao montante do imposto devido e não está prevista nenhuma possibilidade de reembolso desses juros.

61 Com efeito, como a Comissão salientou, o montante dos juros por atraso de pagamento do imposto seria o mesmo quer o imposto não seja a final exigível quer o imposto retido na fonte seja exigível, mas não tenha sido pago a tempo. Nesta última situação, que é diferente da do processo principal, o Fisco búlgaro sofre uma perda de receitas durante o período durante o qual o imposto não é pago. Em contrapartida, no processo principal, só o atraso no fornecimento de provas é punido.

62 De resto, importa indicar que outras possibilidades permitiriam alcançar os mesmos objetivos. Seria esse o caso se o reembolso à sociedade residente dos juros pagos por atraso de pagamento estivesse previsto na hipótese de a dívida fiscal ser objeto de novo cálculo e se demonstrasse que nenhum imposto é exigível na Bulgária pelos rendimentos pagos à sociedade não residente.

63 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, no âmbito da qual o pagamento de rendimentos por uma sociedade residente a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro está, em princípio, sujeito a uma retenção na fonte, exceto disposição em contrário da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre estes dois Estados-Membros, se essa regulamentação impuser à sociedade residente que não retém nem entrega essa retenção ao Fisco do primeiro Estado-Membro que pague juros de mora não reembolsáveis pelo período compreendido entre o termo do prazo de pagamento do imposto sobre o rendimento e a data em que a sociedade não residente provar que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação, incluindo quando, nos termos dessa convenção, a sociedade não residente não seja devedora de nenhum imposto no primeiro Estado-Membro ou o seu montante seja inferior ao normalmente devido ao abrigo do direito fiscal do referido Estado-Membro.

Quanto às despesas

64 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 (Sétima Secção) declara:

O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, no âmbito da qual o pagamento de rendimentos por uma sociedade residente a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro está, em princípio, sujeito a uma retenção na fonte, exceto disposição em contrário da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre estes dois Estados-Membros, se essa regulamentação impuser à sociedade residente que não retém nem entrega essa retenção ao Fisco do primeiro Estado-Membro que pague juros de mora não reembolsáveis pelo período compreendido entre o termo do prazo de pagamento do imposto sobre o rendimento e a data em que a sociedade não residente provar que estão preenchidos os requisitos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação, incluindo quando, nos termos dessa convenção, a sociedade não residente não seja devedora de nenhum imposto no primeiro Estado-Membro ou o seu montante seja inferior ao normalmente devido ao abrigo do direito fiscal do referido Estado-Membro.

Assinaturas