ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

26 de Junho de 2008 *

No processo C-284/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 22 de Fevereiro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Junho de 2006, no processo

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

contra

Burda GmbH, formerly Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis (relator), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: J. Swedenborg, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de Junho de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, por H. Geißler, B. von Winterfeld e J. Lüdicke, Rechtsanwälte,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 31 de Janeiro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Directiva 90/435»), e dos artigos 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE, respectivamente).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (a seguir «Burda»), ao Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (a seguir «Finanzamt»), a respeito da tributação dos lucros que esta sociedade distribuiu em 1998, relativamente aos exercícios de 1996 e 1997, a uma das suas sociedades-mãe, a saber, a RCS International Services BV (a seguir «RCS»), com sede nos Países Baixos.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 De acordo com o seu primeiro considerando, a Directiva 90/435 destina-se a instaurar «regras fiscais neutras relativamente à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado comum, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional».

4 Nos termos do seu terceiro considerando, esta directiva pretende, em especial, eliminar as desvantagens fiscais de que são objecto os grupos de sociedades de Estados-Membros diferentes relativamente aos grupos de sociedades de um mesmo Estado-Membro.

5 Os artigos 1.º a 7.º da Directiva 90/435 dispõem:

«*Artigo 1.º*

1. Os Estados-Membros aplicarão a presente directiva:

— à distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-Membros,

— à distribuição dos lucros efectuada por sociedades desse Estado a sociedades de outros Estados-Membros, de que aquelas sejam afiliadas.

[…]

Artigo 2.º

Para efeitos de aplicação da presente directiva, a expressão 'sociedade de um Estado-Membro' designa qualquer sociedade:

a) Que revista uma das formas enumeradas no anexo;

b) Que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-Membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade;

c) Que, além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos seguintes impostos:

[…]

— Koerperschaftsteuer, na Alemanha,

[…]

ou a qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos.

Artigo 3.º

1. Para efeitos de aplicação da presente directiva:

a) É reconhecida a qualidade de sociedade-mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado-Membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25%;

b) Deve entender-se por 'sociedade afiliada' a sociedade em cujo capital é detida a participação referida na alínea a).

[…]

Artigo 4.º

1. Sempre que uma sociedade-mãe receba, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado da sociedade-mãe:

— ou se abstém de tributar esses lucros,

— ou os tributa, autorizando esta sociedade a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto da afiliada correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro d[e] residência [da] afiliada nos termos das disposições derrogatórias do artigo 5.º, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente.

2. Todavia, todos 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. […]

[…]

Artigo 5.º

1. Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25% no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte.

[…]

3. Em derrogação do disposto no n.º 1, a República Federal da Alemanha, enquanto aplicar aos lucros distribuídos uma taxa de imposto sobre sociedades inferior em pelo menos 11 pontos à aplicável aos lucros não distribuídos, mas o mais tardar até

meados de 1996, pode cobrar, a título de imposto compensatório, uma retenção na fonte de 5% sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas.

[…]

Artigo 6.º

O Estado-Membro de que depende a sociedade-mãe não pode aplicar uma retenção na fonte sobre os lucros que esta sociedade recebe da sua afiliada.

Artigo 7.º

1. A expressão 'retenção na fonte', utilizada na presente directiva não abrange o pagamento antecipado ou prévio (pagamento por conta) do imposto sobre as sociedades ao Estado-Membro em que está situada a afiliada, efectuado em ligação com a distribuição de lucros à sociedade-mãe.

2. A presente directiva não afecta a aplicação de disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, em especial as relativas ao pagamento de créditos de imposto aos beneficiários de dividendos.»

6 De acordo com o anexo da Directiva 90/435, esta diz respeito às sociedades de direito alemão designadas «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» e «bergrechtliche Gewerkschaft».

Legislação nacional

KStG 1996

7 O § 1 da Lei de 1996 relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz 1996), na versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. 1996 I, p. 340, a seguir «KStG 1996»), prevê, nomeadamente, que as sociedades de capitais com direcção ou sede na Alemanha estão integralmente sujeitas a imposto sobre as sociedades.

8 Em conformidade com o § 2 da KStG 1996, as entidades, associações de pessoas e massas patrimoniais que não têm direcção nem sede na Alemanha estão parcialmente sujeitas ao imposto sobre as sociedades relativamente aos seus rendimentos obtidos na Alemanha.

9 Nos termos do § 23 da KStG 1996, a taxa normal do imposto sobre as sociedades é de 45% do rendimento tributável.

10 O § 27, n.º 1, da KStG 1996 prevê que, «se uma sociedade de capitais integralmente sujeita ao imposto distribuir lucros, o montante do imposto aumenta ou diminui em consequência, em função da diferença entre a tributação dos capitais próprios da sociedade de capitais (tributação da constituição de reservas) que, em conformidade com o § 28, são considerados utilizados na distribuição de lucros, e a tributação que daqui resulta pela aplicação, antes da dedução do imposto sobre as sociedades, de uma taxa de imposto de 30% sobre os lucros (tributação da distribuição)».

11 O § 28, n.os 3 e 4, da KStG 1996 enuncia:

«3. Os elementos dos capitais próprios utilizáveis consideram-se utilizados para uma distribuição na ordem constante do § 30, sob reserva dos n.os 4, 5 e 7. O montante até ao qual um elemento se considera utilizado deve ser determinado em função da sua tributação regular.

4. Se o ou os elementos do capital, na acepção do § 30, n.º 1, terceiro período, pontos 1 e 2, inicialmente considerados utilizados nos termos do n.º 3 deixarem, posteriormente, de ser suficientes para compensar uma distribuição de lucros, esta distribuição deve ser imputada ao elemento de capital referido no § 30, n.º 2, ponto 2, mesmo que este elemento se torne negativo devido a este facto.»

12 O § 29, n.º 2, da KStG 1996, prevê que, no fim de cada exercício contabilístico, os capitais próprios são repartidos em capitais próprios distribuíveis e capitais próprios diversos, representando os capitais próprios distribuíveis a parte dos capitais próprios que ultrapassa o capital social.

13 O § 30, n.os 1 e 2, da KStG 1996 dispõe:

«1. No fim de cada exercício contabilístico, os capitais próprios distribuíveis são repartidos de acordo com o regime de tributação. Cada fracção depende da repartição durante o exercício contabilístico anterior. Na repartição devem ser apresentadas separadamente as fracções que correspondem:

1. a rendimentos que, a partir de 31 de Dezembro de 1993, estavam sujeitos à taxa plena do imposto sobre as sociedades;

[…]

3. a acréscimos do activo não sujeitos ao imposto sobre as sociedades ou que aumentaram os capitais próprios da sociedade de capitais no decurso dos exercícios contabilísticos anteriores a 1 de Janeiro de 1977.

2. O montante indicado no n.º 1, ponto 3, deve subdividir-se em:

1. Capitais próprios provenientes de rendimentos estrangeiros durante os exercícios contabilísticos posteriores a 31 de Dezembro de 1976 […]

2. Acréscimos diversos do activo não sujeitos ao imposto sobre as sociedades e não abrangidos pelas categorias 3 e 4.

3. Capitais próprios distribuíveis gerados antes do fim do exercício fiscal que antecedeu 1 de Janeiro de 1977.

4. Entradas de capital de accionistas que aumentaram os capitais próprios no decurso dos exercícios contabilísticos posteriores a 31 de Dezembro de 1976.»

14 A parte dos rendimentos mencionados no § 30, n.º 1, ponto 1, da KStG 1996, sujeita à taxa plena do imposto sobre as sociedades, que é de 45%, é designada sob a denominação «EK 45».

15 Os acréscimos do activo referidos no § 30, n.º 1, ponto 3, da KStG 1996, não sujeitos a imposto sobre as sociedades, são designados sob a denominação «EK 0» e, em função das quatro categorias referidas no § 30, n.º 2, sob a denominação «EK 01» a «EK 04».

16 O § 40 da KStG 1996 dispõe:

«Nos termos do § 27, o imposto sobre as sociedades não é aumentado:

1. relativamente às distribuições das fracções abrangidas pelas disposições do § 30, n.º 2, ponto 1 [EK 01];

2. relativamente às distribuições das fracções abrangidas pelas disposições do § 30, n.º 2, ponto 4 [EK 04].»

17 O § 44, n.º 1, primeiro período, da KStG 1996 prevê:

«Se uma entidade integralmente sujeita ao imposto fornecer prestações por conta própria, equivalentes, para os accionistas, a receitas, na acepção do § 20, n.º 1, pontos 1 e 2, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, fica obrigada, sem prejuízo do disposto no n.º 2, a fornecer aos seus accionistas, a pedido destes, um certificado contendo as seguintes indicações, no formulário administrativo oficial adequado:

1. o nome e o endereço do accionista;

2. o montante das prestações;

3. a data do pagamento;

4. o montante do imposto sobre as sociedades dedutível nos termos do § 36, n.º 2, ponto 3, primeiro período, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares;

5. o montante do imposto sobre as sociedades a reembolsar nos termos do § 52; basta que a indicação se refira a uma acção, a uma quota ou a um direito de fruição único;

6. o montante da prestação relativamente à qual o elemento do capital, na acepção do § 30, n.º 2, ponto 1, se considera utilizado;

7. o montante da prestação relativamente à qual o elemento do capital, na acepção do § 30, n.º 2, ponto 4, se considera utilizado.»

18 O § 50, n.º 1, ponto 2, da KStG 1996 declara, nomeadamente, que o imposto sobre as sociedades devido a título de receitas sujeitas a retenção na fonte é pago através de uma retenção na fonte quando o beneficiário só é parcialmente tributável e quando as receitas não resultam de uma exploração comercial, agrícola ou florestal situada no território nacional.

19 O § 51 da KStG 1996 estabelece que, «[s]e o accionista não estiver sujeito a imposto sobre as receitas nos termos do § 20, n.º 1, pontos 1 a 3, ou do n.º 2, ponto 2, alínea a), da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou se estas

receitas não forem tomadas em conta na determinação da matéria colectável em conformidade com o § 50, n.º 1, pontos 1 ou 2, fica excluída a imputação ou o reembolso do imposto sobre as sociedades imputável nos termos do § 36, n.º 2, ponto 3, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares».

20 O § 52, n.º 1, da KStG 1996 dispõe:

«O imposto sobre as sociedades que não possa ser imputado em conformidade com o § 51 é reembolsado em benefício dos accionistas integralmente sujeitos, mas isentos do imposto sobre as sociedades, das pessoas colectivas de direito público e dos accionistas que estão parcialmente sujeitos ao imposto sobre as sociedades nos termos do § 2, ponto 1, a pedido destes, na medida em que este imposto aumente em conformidade com o § 27, porque os capitais próprios, na acepção do § 30, n.º 2, ponto 3, se consideram utilizados na distribuição ou numa prestação análoga.»

EStG 1990

21 O § 20, n.º 1, da Lei de 1990 relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, p. 1898, a seguir «EStG 1990») prevê:

«Os rendimentos de capitais abrangem:

1. As distribuições de dividendos;

2. […]

3. O montante do imposto sobre as sociedades dedutível nos termos do § 36, n.º 2, ponto 3.»

22 O § 36, n.º 2, da EStG 1990 dispõe:

«[…]

Serão deduzidos do montante do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares as seguintes importâncias:

[…]

3. O imposto sobre as sociedades pago por uma entidade ou uma associação de pessoas integralmente sujeita ao imposto sobre as sociedades, até três sétimos das receitas na acepção do § 20, n.º 1, ponto 1 (dividendos) ou 2, na medida em que as referidas receitas não sejam provenientes de distribuições para as quais foram utilizados capitais próprios na acepção do § 30, n.º 2, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades.»

23 O § 43, n.º 1, da EStG 1990 estabelece:

«Os seguintes rendimentos de capitais obtidos na Alemanha estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares através de cobrança sobre os rendimentos dos capitais (imposto sobre os rendimentos de capitais):

1. os rendimentos de capitais na acepção do § 20, n.º 1, pontos 1 e 2 […]»

Factos na origem do litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação processual no Tribunal de Justiça

24 Como resulta da decisão de reenvio, a Burda é uma sociedade por quotas de direito alemão com sede e direcção na Alemanha. Durante os anos relevantes para o processo principal foi detida, em partes iguais, pela sociedade de capitais RCS, com sede nos Países Baixos, e pela sociedade de capitais Burda International Holding GmbH (a seguir «Burda International»), com sede na Alemanha.

25 Em 1998, a Burda decidiu proceder à distribuição dos lucros correspondentes aos exercícios de 1996 e 1997, em partes iguais, pela RCS e pela Burda International. A distribuição destes lucros foi tributada, nos termos do § 27, n.º 1, da KStG 1996, à taxa de 30%.

26 Resulta da decisão de reenvio que, em conformidade com o § 44 da KStG 1996, só a Burda International recebeu um certificado de dedutibilidade do imposto sobre as sociedades relativo à distribuição dos lucros efectuada pela Burda.

27 Resulta também da referida decisão que, na sequência de um controlo fiscal, se apurou que a Burda tinha distribuído lucros num montante superior ao das receitas tributáveis. Assim, o Finanzamt reduziu de 6 049 925 DEM para 4 915 490 DEM os diferentes elementos dos capitais próprios distribuíveis sujeitos ao imposto sobre as sociedades à taxa plena (EK 45) e, nos termos do § 28, n.º 4, da KStG 1996, compensou as distribuições que, após diminuição, deixaram de estar cobertas por capitais próprios distribuíveis tributados com os capitais próprios, na acepção do § 30, n.º 2, ponto 2, da KStG 1996 (EK 02).

28 Esta compensação implicou aumentos do imposto sobre as sociedades relativamente aos dois anos em causa no processo principal e, portanto, a emissão, nomeadamente, de dois avisos de liquidação rectificados.

29 A Burda interpôs recurso destes avisos para o Finanzgericht Hamburg, impugnando a aplicação do § 28, n.º 4, da KStG 1996, com fundamento em que a compensação com a EK 02 das distribuições dos lucros à RCS estava errada.

30 A este respeito, a Burda alegou que dispunha de entradas de capital em dinheiro incluídas na categoria EK 04 que teriam bastado para financiar a distribuição dos lucros e que, em qualquer caso, não dispunha de acréscimos do activo abrangidos pela EK 02.

31 Por acórdão de 29 de Abril de 2005, o Finanzgericht Hamburg concedeu provimento ao recurso da Burda, considerando, no essencial, que era necessário aplicar as disposições do § 28, n.º 3, da KStG 1996, no sentido de que a parte dos rendimentos distribuídos paga à RCS deveria ter sido imputada na EK 04.

32 O Finanzamt interpôs recurso de «Revision» da referida decisão para o Bundesfinanzhof.

33 Este último considerou que a interpretação do § 28, n.º 4, da KStG 1996 efectuada pelo Finanzgericht Hamburg não devia ser aceite. Segundo o Bundesfinanzhof, o âmbito de aplicação desta disposição não pode ser limitado aos accionistas com direito à imputação e, assim, excluir os accionistas, como a RCS, que não têm direito ao crédito de imposto.

34 Todavia, o Bundesfinanzhof manifestou dúvidas quanto à questão de saber se a tributação das distribuições efectuadas sobre a EK 02 era compatível com a Directiva 90/435, na medida em que constitui uma retenção na fonte e, se for caso disso, com as disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais ou à liberdade de estabelecimento.

35 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Constitui uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435[…], actual artigo 5.º na versão [resultante] da Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003 (JO 2004, L 7, p. 41), a tributação, prescrita pelo direito nacional quando da distribuição de lucros por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe, de rendimentos e de acréscimos do activo de uma sociedade de capitais que, de acordo com o direito nacional, não seriam tributados se tivessem sido mantidos na sociedade afiliada e não tivessem sido distribuídos à sociedade-mãe?

2) No caso de resposta negativa à primeira questão: uma regulamentação nacional que prevê a compensação excepcional dos lucros distribuídos por uma sociedade de capitais com partes do capital próprio dessa sociedade, com a consequência de, por esta razão, ser ocasionado um encargo fiscal também nos casos em que a sociedade de capitais comprove que distribuiu dividendos a accionistas não residentes, apesar de, segundo o direito nacional, tais accionistas, diferentemente do que sucede com os accionistas residentes, não terem o direito de compensar nos seus próprios impostos o imposto sobre as sociedades que lhes foi liquidado, é compatível com os artigos [52.º, 73.º-B e 73.º-D do Tratado]?»

36 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 18 de Fevereiro de 2008, a Burda pediu a este Tribunal que ordenasse a reabertura da fase oral, em aplicação do artigo 61.º do Regulamento de Processo, com vista à adopção de «medidas de organização do processo».

Quanto ao pedido destinado à reabertura da fase oral e à adopção de medidas de organização do processo

37 Decorre da jurisprudência que o Tribunal de Justiça pode, oficiosamente ou sob proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, ordenar a reabertura da fase oral do processo, em conformidade com o disposto no artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que a causa deve ser decidida com base num argumento que não foi debatido entre as partes (v. acórdãos de 14 de Dezembro de 2004, Swedish Match, C-210/03, Colect., p. I-11893, n.º 25; de 7 de Dezembro de 2006, SGAE, C-306/05, Colect., p. I-11519, n.º 27; e de 28 de Junho de 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Colect., p. I-5357, n.º 29).

38 Para efeitos do seu pedido, a Burda indica, em primeiro lugar, que o advogado-geral não tem em consideração, nas suas conclusões, as disposições do § 78, n.º 5, da circular alemã relativa ao imposto sobre as sociedades («Körperschaftsteuerrichtlinien», a seguir «KStR»).

39 A este propósito, importa salientar que, no âmbito de um processo ao abrigo do artigo 234.º CE, não incumbe ao Tribunal de Justiça precisar as disposições nacionais relevantes aplicáveis ao processo principal. Tal prerrogativa pertence apenas ao órgão jurisdicional de reenvio que, ao analisar o quadro jurídico nacional, deixa ao Tribunal de Justiça a possibilidade de fornecer todos os elementos de interpretação resultantes do direito comunitário, permitindo ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a conformidade de uma legislação nacional com a regulamentação comunitária.

40 Ora, é pacífico que o órgão jurisdicional de reenvio não refere, na sua decisão prejudicial, as disposições do § 78, n.º 5, da KStR.

41 Na realidade, nas suas alegações, a Burda critica a tomada de posição do advogado-geral relativamente à interpretação do § 28, n.º 4, da KStG 1996 e o facto de não subscrever a sua análise.

42 Ora, resulta da jurisprudência que o Estatuto do Tribunal de Justiça e o seu Regulamento de Processo não prevêem a possibilidade de as partes apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado-geral (v., designadamente, acórdão SGAE, já referido, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

43 A Burda defende, em segundo lugar, que, contrariamente ao que considera o advogado-geral, não dispunha de lucro distribuível susceptível de tributação à taxa de 30% e que o dividendo também não representava mais que o reembolso, isento de impostos, de entradas de capital em dinheiro efectuadas pelos sócios.

44 Com estas alegações, a Burda afirma, no essencial, que algumas das premissas factuais em que assenta a análise do advogado-geral são inexactas, ou mesmo incompletas.

45 A este respeito, há que salientar que compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio definir o quadro factual em que se inserem as questões que submete ou, pelo menos, explicar as hipóteses factuais em que essas questões se baseiam.

46 Ora, resulta da questão prejudicial que os elementos de facto invocados pela Burda, no âmbito do seu pedido, não foram expostos com clareza pelo órgão jurisdicional de reenvio.

47 Daqui se conclui que as alegações referidas no n.º 43 do presente acórdão também não podem justificar a reabertura da fase oral face às exigências fixadas pelo artigo 61.º do Regulamento de Processo.

48 Nestas condições, o Tribunal de Justiça, ouvido o advogado-geral, considera que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

49 Logo, não há que ordenar a reabertura da fase oral e, portanto, há também que indeferir o pedido conexo de adopção de medidas de organização do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

50 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, ao Tribunal de Justiça, se uma disposição nacional que prevê, em caso de distribuição de lucros de uma afiliada à sua sociedade-mãe, a tributação dos rendimentos e dos acréscimos do activo da afiliada, que não seriam tributados se esta última tivesse constituído reservas em vez de os distribuir à sociedade-mãe, constitui uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435.

51 A este respeito, segundo jurisprudência constante, a referida directiva, que, como resulta dos n.os 5 e 24 do presente acórdão, se aplica ao processo principal, tem por

objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes por comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro e, desse modo, facilitar a cooperação transfronteiriça. Assim, o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435 prevê, a fim de evitar a dupla tributação, a isenção da retenção na fonte no Estado da filial aquando da distribuição dos lucros (v. acórdãos de 17 de Outubro de 1996, Denkavit e o., C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Colect., p. I-5063, n.º 22; de 8 de Junho de 2000, Epson Europe, C-375/98, Colect., p. I-4243, n.º 20; de 4 de Outubro de 2001, Athinaïki Zythopoïa, C-294/99, Colect., p. I-6797, n.º 25; de 25 de Setembro de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Colect., p. I-9809, n.º 45; e de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 103).

52 Em especial, quanto à proibição estabelecida no artigo 5.º da Directiva 90/435, de os Estados-Membros procederem a uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial residente à sua sociedade-mãe residente noutro Estado-Membro, o Tribunal de Justiça já considerou que constitui uma retenção na fonte qualquer imposição sobre os rendimentos auferidos no Estado no qual os dividendos são distribuídos e cujo facto gerador é o pagamento de dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, quando a base de tributação desse imposto é o rendimento dos referidos títulos e o sujeito passivo é o seu detentor (acórdãos, já referidos, Epson Europe, n.º 23; Athinaïki Zythopoïa, n.ºs 28 e 29; Océ van der Grinten, n.º 47; e Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 108).

53 Resulta dessa jurisprudência que, com vista à aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, devem ser cumpridos cumulativamente três requisitos.

54 A este propósito, foi defendido pelo Governo alemão que o terceiro dos requisitos referidos no n.º 52 do presente acórdão, a saber, que o sujeito passivo deve ser o «detentor dos títulos», não é cumprido no processo principal.

55 Ora, é pacífico que a Burda é devedora de um imposto sobre as sociedades aquando da distribuição dos lucros, sendo a Burda International e a RCS os detentores dos títulos.

56 Por conseguinte, o terceiro requisito relativo à existência de uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, não está cumprido no processo principal.

57 Esta apreciação não pode ser posta em causa pelos argumentos que a Burda e a Comissão das Comunidades Europeias retiram do acórdão Athinaïki Zythopoïïa, já referido, para defender que o Tribunal de Justiça, na realidade, não aplica o requisito acima mencionado, privilegiando uma abordagem baseada em apreciações económicas.

58 Em especial, segundo a Comissão, a interpretação dos requisitos de aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435 deve ter em conta a função económica particular do mecanismo de retenção na fonte que esta directiva prevê. Não sendo assim, a aplicação desta disposição seria comprometida nos casos mais frequentes, a saber, cada vez que uma filial distribuísse dividendos pelas suas sociedades-mãe quando estas últimas residissem num Estado-Membro diferente do da filial.

59 A este título, a Comissão acrescenta que o efeito económico da tributação da sociedade filial corresponde a uma tributação da sociedade-mãe, uma vez que o imposto é retido pela sociedade que distribui os lucros e é pago directamente aos serviços fiscais.

60 As alegações que precedem não podem ser acolhidas.

61 Importa observar, desde logo, que resulta da jurisprudência posterior ao acórdão Athinaïki Zythopoïïa, já referido, que o Tribunal de Justiça mantém, como requisito relativo ao conceito de «retenção na fonte» na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, que o sujeito passivo seja o detentor dos títulos (v. acórdãos, já referidos, Océ van der Grinten, n.º 47, e Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 108).

62 Por outro lado, esta observação não pode ser afastada com base em alegadas considerações económicas inerentes ao mecanismo de retenção na fonte, como as invocadas pela Comissão. Com efeito, tais considerações, admitindo que são relevantes, só têm subjacente a aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435 se estiverem reunidos todos os requisitos enunciados pela jurisprudência referida no n.º 52 do presente acórdão.

63 Não estando preenchido, no processo principal, o terceiro requisito relativo à existência de uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, esta disposição não se opõe a um mecanismo de correcção contabilística como o previsto no § 28, n.º 4, da KStG 1996.

64 Consequentemente, há que responder à primeira questão que uma disposição nacional que prevê, em caso de distribuição de lucros de uma afiliada à sua sociedade-mãe, a tributação dos rendimentos e dos acréscimos do activo da afiliada, que não seriam tributados se esta última tivesse constituído reservas em vez de os distribuir pela sociedade-mãe, não constitui uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435.

Quanto à segunda questão

65 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se os artigos 52.º, 73.º-B e 73.º-D do Tratado devem ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação de uma medida nacional, como a do § 28, n.º 4, da KStG 1996, por força da qual a tributação dos lucros distribuídos por uma filial residente num Estado-Membro à sua sociedade-mãe está sujeita a um mesmo mecanismo corrector, quer a sociedade-mãe resida nesse Estado-Membro quer noutro, enquanto, contrariamente a uma sociedade-mãe residente, não é concedido crédito de imposto a uma sociedade-mãe não residente pelo Estado-Membro de residência da sua filial.

66 A título liminar, importa lembrar que, por força de jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem contudo exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., designadamente, acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 40; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36; e de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 20).

67 Nas circunstâncias do processo principal, há que determinar previamente se, e em que medida, uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal é susceptível de afectar as liberdades referidas nos artigos 52.º, 73.º-B e 73.º-D do Tratado.

Quanto à liberdade aplicável

68 Resulta de jurisprudência constante que, na medida em que uma legislação nacional apenas tem por objecto as relações internas de um grupo de sociedades, ela afecta preponderantemente a liberdade de estabelecimento (v., designadamente, neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 118; Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, n.º 33; e Oy AA, n.º 23).

69 Por outro lado, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, quando uma sociedade detém uma participação, noutra sociedade, que lhe confira uma influência certa nas decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as respectivas actividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que se aplicam (v., designadamente, acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 39; de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 27; Oy AA, já referido, n.º 20; de 23 de Outubro de 2007, Comissão/Alemanha, C-112/05, Colect., p. I-8995, n.º 13; e de

6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 29).

70 Resulta da decisão de reenvio que a Burda, que reside no território alemão, é detida a 50% por uma sociedade não residente, no caso em apreço, a RCS. Essa percentagem de participação no capital social da Burda pela RCS dá, em princípio, a esta última o direito de exercer uma influência certa e decisiva sobre a actividade da sua filial, na acepção da jurisprudência referida no número anterior.

71 Há também que referir que a legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, cuja aplicação não depende da amplitude da participação que a sociedade beneficiária dos dividendos detém na sociedade que os distribui, pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação quer do artigo 43.º CE, relativo à liberdade de estabelecimento, quer do artigo 56.º CE, relativo à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 36).

72 A este propósito, cumpre reconhecer, contudo, que o litígio no processo principal diz exclusivamente respeito ao impacto da legislação nacional em causa sobre a situação de uma sociedade residente que distribuiu dividendos a accionistas que detêm uma participação que lhes confere uma influência certa sobre as decisões da referida sociedade e lhes permite determinar as suas actividades (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 38).

73 Neste contexto, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento aplicam-se num processo como o que está aqui em causa.

74 De qualquer forma, admitindo que a aplicação das disposições da KStG 1996 tenha efeitos restritivos na livre circulação de capitais, resulta da jurisprudência que esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e, portanto, não justificam uma análise autónoma da referida

legislação à luz do artigo 73.º-B do Tratado (acórdão Oy AA, já referido, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

75 Resulta do exposto que há que responder à presente questão apenas à luz das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento.

Quanto à existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento

76 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 52.º do Tratado reconhece aos nacionais da Comunidade e que compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do Estado-Membro de residência para os seus próprios nacionais, inclui, nos termos do artigo 58.º do Tratado CE (actual artigo 48.º CE), para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a administração central ou o estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, n.º 41, e Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, n.º 42).

77 Em relação às sociedades, importa referir que a sua sede, na acepção do artigo 58.º do Tratado, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado-Membro. Admitir que o Estado-Membro de residência possa livremente aplicar um tratamento diferente unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro significaria, portanto, esvaziar o artigo 52.º do Tratado do seu conteúdo. A liberdade de estabelecimento tem, assim, por objectivo garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, proibindo qualquer discriminação baseada no local da sede das sociedades (v., designadamente, neste sentido, acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

78 Resulta da decisão de reenvio que o mecanismo corrector em causa no processo principal se destina a garantir que o montante do imposto pago pela sociedade distribuidora corresponde, após correcção, ao montante do crédito de imposto concedido erradamente ao accionista. Para esse efeito, o mecanismo corrector prevê que o capital próprio, incluído na categoria EK 02, seja tido em conta para fins de tributação, de modo a garantir que o imposto e o crédito de imposto estejam de acordo com os certificados fiscais fornecidos aos accionistas.

79 Importa sublinhar que, em aplicação deste mecanismo corrector que se destina a evitar que um crédito de imposto seja concedido relativamente a um imposto não pago, a correcção respeita, não ao montante do crédito de imposto, mas ao montante do imposto pago pela sociedade distribuidora.

80 É, além disso, pacífico, que o mecanismo corrector previsto no § 28, n.º 4, da KStG 1996 se aplica a uma sociedade residente na Alemanha, quer seja a filial de uma sociedade-mãe também residente na Alemanha ou de uma sociedade-mãe residente noutro Estado-Membro.

81 Neste contexto, a Burda considera que o tratamento discriminatório no processo principal consiste precisamente na aplicação do mesmo mecanismo corrector a situações diferentes, na medida em que, contrariamente ao que acontece em relação às sociedades-mãe residentes, não é concedido um crédito de imposto às sociedades-mãe não residentes de filiais residentes para compensar o imposto sobre as sociedades pago pela sociedade distribuidora.

82 Dado que uma discriminação pode consistir na aplicação da mesma norma a situações diferentes, há que procurar saber, para determinar, no processo principal, a existência de um tratamento fiscal discriminatório e, portanto, em princípio proibido pelo artigo 52.º do Tratado, se, relativamente à medida nacional em causa, as sociedades filiais residentes se encontram numa situação diferente consoante a sua sociedade-mãe seja residente ou não residente e, logo, a estas últimas seja ou não concedido um crédito de imposto.

83 A este propósito, há que recordar que resulta da decisão de reenvio que a aplicação do mecanismo de correcção contabilística previsto no § 28, n.º 4, da KStG 1996 não é susceptível de alterar a carga fiscal da Burda consoante a sua sociedade-mãe resida na Alemanha ou noutro Estado-Membro.

84 Não se pode, pois, considerar que a aplicação do § 28, n.º 4, da KStG 1996 conduz, em relação à filial, a um tratamento idêntico de situações diferentes, não estando a filial numa posição diferente relativamente à legislação do seu Estado de residência, no caso vertente, a República Federal da Alemanha, consoante distribua os seus lucros a uma sociedade-mãe não residente ou a uma sociedade-mãe residente.

85 Esta apreciação não pode ser posta em causa pelo facto, sublinhado pelo órgão jurisdicional de reenvio, de, para os accionistas não residentes, a tributação da empresa distribuidora se tornar definitiva, no sentido de o aumento da carga fiscal da sociedade distribuidora não ser compensado pela concessão de um crédito de imposto correspondente.

86 A este respeito, importa precisar que resulta da jurisprudência que compete a cada Estado-Membro organizar, com observância do direito comunitário, o seu sistema de tributação de lucros distribuídos e definir, nesse âmbito, a matéria colectável e a taxa de tributação aplicáveis à sociedade que procede à distribuição e/ou ao accionista beneficiário, na medida em que estejam sujeitos ao imposto nesse Estado (acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 50).

87 Segundo a mesma jurisprudência, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, 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, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação (acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 52).

88 A este título, o crédito do imposto concedido, nos termos da legislação nacional aplicável ao processo principal, à sociedade-mãe residente destina-se a evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por uma filial residente, tributados uma primeira vez na esfera jurídica desta última.

89 Ora, no processo principal, relativo a uma distribuição transfronteiriça de lucros, não é, em princípio, ao Estado-Membro de residência da filial que incumbe evitar essa dupla tributação económica, mas ao Estado-Membro em cujo território reside a sociedade-mãe.

90 Efectivamente, nos termos do artigo 4.º da Directiva 90/435, o Estado-Membro de residência da sociedade-mãe deve isentar os lucros recebidos de uma filial residente noutro Estado-Membro, ou autorizá-la a deduzir do montante do seu imposto a parte do imposto da filial atinente a esses lucros.

91 Portanto, nestas duas hipóteses, o Estado-Membro de residência da sociedade-mãe tem de conceder um tratamento fiscal que prossiga o mesmo objectivo que o crédito de imposto concedido, pelo Estado-Membro de residência da filial, às sociedades-mãe que nele residem, de modo que a dupla tributação económica dos lucros distribuídos sob a forma de dividendos seja também evitada.

92 Assim, como é concedido à sociedade-mãe residente de uma sociedade filial residente um crédito de imposto pelo seu Estado de residência, agindo também enquanto Estado de residência da filial, a sociedade-mãe não residente de uma filial residente está acautelada contra o risco de dupla tributação económica dos lucros distribuídos sob a forma de dividendos, mas pelo Estado-Membro onde reside.

93 A tributação dos lucros distribuídos, como os lucros do EK 02 nas circunstâncias do processo principal, é, consequentemente, compensada, de qualquer modo, pelo Estado-Membro de residência da sociedade-mãe.

94 A não concessão de um crédito de imposto pelo Estado-Membro da filial a favor de uma sociedade-mãe não residente não pode, portanto, diferenciar a situação da filial residente de uma sociedade-mãe residente da de uma filial residente de uma sociedade-mãe não residente.

95 Conclui-se que a situação da sociedade filial residente de uma sociedade-mãe residente não é diferente da da sociedade filial residente de uma sociedade-mãe não residente para fins de aplicação da legislação em causa no processo principal, de modo que não pode ser reconhecido a este respeito nenhum tratamento discriminatório em relação à sociedade filial residente.

96 Resulta do exposto que há que responder à segunda questão que o artigo 52.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma medida nacional, como o § 28, n.º 4, da KStG 1996, por força da qual a tributação dos lucros distribuídos por uma filial residente num Estado-Membro à sua sociedade-mãe está sujeita a um mesmo mecanismo corrector, quer a sociedade-mãe resida no mesmo Estado-Membro quer noutro, enquanto, contrariamente ao que acontece com uma sociedade-mãe residente, não é concedido crédito de imposto a uma sociedade-mãe não residente pelo Estado-Membro de residência da sua filial.

Quanto às despesas

97 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **Uma disposição nacional que prevê, em caso de distribuição de lucros de uma afiliada à sua sociedade-mãe, a tributação dos rendimentos e dos acréscimos do activo da afiliada, que não seriam tributados se esta última tivesse constituído reservas em vez de os distribuir pela sociedade-mãe, não constitui uma retenção na fonte, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.**

2) **O artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma medida nacional, como o § 28, n.º 4, da Lei de 1996 relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz 1996), na versão aplicável ao litígio no processo principal, por força da qual a tributação dos lucros distribuídos por uma filial residente num Estado-Membro à sua sociedade-mãe está sujeita a um mesmo mecanismo corrector, quer a sociedade-mãe resida no mesmo Estado-Membro quer noutro, enquanto, contrariamente ao que acontece com uma sociedade-mãe residente, não é concedido crédito de imposto a uma sociedade-mãe não residente pelo Estado-Membro de residência da sua filial.**

Assinaturas