ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

21 de Setembro de 1999 *

No processo C-307/97,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

e

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) e 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, presidentes de secção, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (relator) e R. Schintgen, juízes,

advogado-geral: J. Mischo,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, por A. J. Rädler, consultor fiscal em Munique, e M. Lausterer, advogado em Munique,

— em representação do Finanzamt Aachen-Innenstadt, por A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor do Finanzamt Aachen-Innenstadt,

— em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e A. Cortesão Seiça Neves, jurista na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco, por E. Brattgård, departementsråd no Secretariado Jurídico (UE) do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard, membro do Serviço Jurídico, e A. Buschmann, funcionário alemão destacado junto do Serviço Jurídico da Comissão, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, representada por A. J. Rädler e M. Lausterer, do Finanzamt Aachen-Innenstadt, representado por P. Martin, Leitender Regierungsdirektor do Finanzamt Aachen-Innenstadt, do Governo alemão, representado por C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no Ministério Federal das Finanças, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por E. Mennens, consultor jurídico principal, na qualidade de agente, H. Michard e A. Buschmann, na audiência de 19 de Janeiro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 2 de Março de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 30 de Junho de 1997, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Setembro seguinte, o Finanzgericht Köln submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), três questões prejudiciais relativas à

interpretação dos artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) e 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (a seguir «Saint-Gobain ZN»), ao Finanzamt Aachen-Innenstadt (a seguir «Finanzamt»).

3 A Saint-Gobain ZN é a sucursal alemã da companhia de Saint-Gobain SA (a seguir «Saint-Gobain SA»), sociedade de direito francês com sede e direcção comercial situadas em França.

4 A este título, a Saint-Gobain ZN, que está inscrita no registo do comércio na Alemanha, é considerada, em direito fiscal alemão, como um estabelecimento estável da Saint-Gobain SA.

5 A Saint-Gobain SA está submetida, na Alemanha, a uma obrigação fiscal limitada, pois nem a sua sede nem a sua direcção comercial se situam neste Estado. Esta obrigação fiscal limitada da Saint-Gobain SA incide tanto nos rendimentos obtidos na Alemanha por intermédio do seu estabelecimento estável, em virtude do § 2, n.° 1, da Körperschaftsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre as sociedades, a seguir «KStG»), como no património pertencente ao seu estabelecimento estável, em virtude do § 2, n.os 1, ponto 2, e 2, da Vermögensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o património, a seguir «VStG»).

6 É conveniente precisar que, em virtude das disposições conjugadas dos §§ 8, n.° 1, da KStG e 49, n.° 1, ponto 2, alínea a), da Einkommensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG»), os rendimentos

provenientes de um estabelecimento industrial e comercial situado no território nacional fazem parte dos rendimentos nacionais, na acepção da obrigação fiscal limitada.

7 Além disso, segundo o § 121, n.º 2, ponto 3, da Bewertungsgesetz (lei relativa à avaliação dos bens, a seguir «BewG»), o capital de exploração nacional faz parte do património nacional de um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada, o que compreende, designadamente, o capital que serve o estabelecimento que ele explora no território nacional.

8 No âmbito do litígio no processo principal, o Finanzamt recusou-se a conceder à Saint-Gobain SA certos benefícios fiscais relativos à tributação de dividendos provenientes de participações em sociedades de capitais estrangeiros, benefícios que são reservados às sociedades sujeitas, na Alemanha, a uma obrigação fiscal ilimitada.

9 No decurso de 1988, ano a que se refere o processo principal, a Saint-Gobain SA detinha, através do capital de exploração da sua sucursal alemã, Saint-Gobain ZN, as participações seguintes:

— 10,2% das acções da sociedade Certain Teed Corporation, com sede nos Estados Unidos da América;

— 98,63% do capital da sociedade Grünzweig+Hartmann AG (a seguir «Grünzweig»), com sede na Alemanha;

— 99% do capital da sociedade Gevetex Textilglas GmbH (a seguir «Gevetex»), com sede na Alemanha.

10 As filiais da Saint-Gobain SA estabelecidas na Alemanha, ou seja, a Grünzweig e a Gevetex, estão ligadas à Saint-Gobain ZN por um contrato de integração fiscal («Organvertrag») nos termos do § 18 da KStG. No âmbito do regime alemão de integração fiscal («Organschaft»), a sociedade-mãe (sociedade dominante ou «Organträger») de um grupo de sociedades declara-se como o único devedor do imposto sobre o resultado global do grupo. Os lucros e as perdas das sociedades dominadas («Organgesellschaften») são integrados nos resultados da sociedade dominante e, eventualmente, sujeitos ao imposto de que esta última é devedora, na condição de que, por um lado, as sociedades dominadas alemãs estejam integradas nos planos financeiro, económico e orgânico numa empresa alemã — ou, em certas condições, no estabelecimento estável, na Alemanha, de uma sociedade estrangeira, o que sucede no processo principal — e que, por outro lado, exista entre as sociedades dominadas e a sociedade dominante um contrato de transferência de lucros («Gewinnabführungsvertrag») de uma duração mínima de cinco anos (§ 14 da KStG).

11 Os lucros da Grünzweig e da Gevetex, que foram transferidos para a Saint-Gobain ZN no decurso do ano de 1988, em virtude desses contratos de transferência de lucros, incluíam dividendos de filiação distribuídos por filiais estrangeiras.

12 Em 1988, a Grünzweig recebeu dividendos das sociedades Isover SA, com sede na Suíça, e Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, com sede na Áustria, de cujo capital detinha, em 1988, respectivamente, 33,34% e 46,67%.

13 Neste mesmo ano, a Gevetex recebeu dividendos de uma filial italiana, a sociedade Vitrofil SpA, de cujo capital detinha 24,8%.

14 Resulta dos autos no processo principal que as outras condições relativas à integração fiscal estavam preenchidas, de modo que estes rendimentos de participação foram, em conformidade com o direito fiscal alemão, directamente

atribuídos ao estabelecimento estável situado no território nacional (Saint-Gobain ZN) e, por conseguinte, aos rendimentos da sociedade dominante (Saint-Gobain SA), sujeita a uma obrigação fiscal limitada (§§ 14 e 18 da KStG).

15 A Saint-Gobain ZN contesta, no órgão jurisdicional de reenvio, a recusa do Finanzamt de lhe conceder os três benefícios fiscais relativos aos dividendos, destinados a evitar que os dividendos obtidos, na Alemanha, por sociedades que detenham participações em sociedades estrangeiras e que já pagaram imposto no estrangeiro, não sejam também tributados na Alemanha.

16 Em primeiro lugar, o Finanzamt recusou-se a isentar do imposto alemão sobre as sociedades os dividendos recebidos pela Saint-Gobain ZN provenientes dos Estados Unidos da América e da Suíça, pelo facto de as convenções fiscais bilaterais celebradas entre a República Federal da Alemanha e cada um destes países terceiros para evitar a dupla tributação, que prevêem essa isenção, reservarem a sua concessão, respectivamente, às sociedades alemãs e às sociedades sujeitas na Alemanha a uma obrigação fiscal ilimitada. Trata-se do privilégio da filiação internacional («internationales Schachtelprivileg») em matéria de imposto sobre as sociedades.

17 A este respeito, deve salientar-se, em primeiro lugar, que, segundo o artigo XV da antiga convenção celebrada entre a República Federal da Alemanha e os Estados Unidos da América para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e de certos outros impostos [Convenção de 22 de Julho de 1954, tal como alterada pelo Protocolo de 17 de Setembro de 1965 (*BGBl.* 1954 II, p. 1118; 1966 II, p. 745)], em vigor à época dos factos no processo principal:

«(1) A dupla tributação é evitada da maneira seguinte:

a) ...

b) 1. Quanto a uma pessoa singular residente na República Federal da Alemanha e a uma sociedade alemã, o imposto cobrado pela República Federal da Alemanha é fixado do seguinte modo:

aa) São excluídos da matéria colectável do imposto alemão os rendimentos provenientes de fontes situadas nos Estados Unidos e que, em virtude da presente convenção, não estejam isentos de imposto nos Estados Unidos... Quanto aos rendimentos provenientes de dividendos, as disposições do período anterior só se aplicam, todavia, aos dividendos tributáveis em virtude do direito dos Estados Unidos e pagos por uma sociedade americana a uma sociedade de capitais alemã que detenha directamente, pelo menos, 25% das acções com direito de voto da sociedade americana.»

18 Em virtude do artigo II, n.° 1, alínea f), da mesma convenção, deve entender-se por sociedade alemã uma pessoa colectiva com a sua direcção comercial ou a sua sede na Alemanha.

19 Seguidamente, o artigo 24.° da Convenção celebrada em 11 de Agosto de 1971, entre a República Federal da Alemanha e a Confederação Suíça, para evitar a

dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre a fortuna, tal como alterada pelo Protocolo de 30 de Novembro de 1978 (*BGBl.* 1972 II, p. 1022; 1980 II, p. 750), dispõe, na versão que estava em vigor em relação aos impostos cobrados antes de 1990:

«(1) No que diz respeito a uma pessoa estabelecida na República Federal da Alemanha, a dupla imposição é evitada da maneira seguinte

1) Os rendimentos seguintes, provenientes da Suíça, que, segundo os artigos precedentes, sejam tributáveis na Suíça, são excluídos da matéria colectável do imposto alemão:

a) ...

b) Dividendos, na acepção do artigo 10.°, que uma sociedade de capitais com sede na Suíça distribua a uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada na República Federal da Alemanha, quando, segundo o direito fiscal alemão, um imposto suíço cobrado sobre os lucros da sociedade distribuidora possa igualmente ser imputado num imposto alemão sobre as sociedades que deva ser cobrado.»

20 Em segundo lugar, embora o Finanzamt tenha concedido à Saint-Gobain SA o benefício da imputação directa prevista no § 26, n.° 1, da KStG e, por conseguinte, imputado, no imposto alemão sobre as sociedades devido pela Saint-Gobain SA com base nos dividendos recebidos por intermédio da Saint-Gobain ZN, o imposto estrangeiro que ela já tinha pago e que foi retido na fonte nos diversos países em que as sociedades distribuidoras estão estabelecidas, recusou-se a imputar o imposto estrangeiro sobre as sociedades que incidiu sobre os lucros distribuídos pelas filiais e subfiliais estrangeiras da Saint-Gobain SA nos países em que elas estão estabelecidas (imputação indirecta, igualmente

denominada «crédito de imposto indirecto», que está prevista no § 26, n.º 2, da KStG), por a lei reservar este benefício apenas às sociedades sujeitas, na Alemanha, a uma obrigação fiscal ilimitada.

21 O § 26, n.º 2, da KStG fixa as regras em matéria de imputação indirecta:

«(2) Se, doze meses, pelo menos, antes da data do encerramento das contas... uma sociedade... (sociedade-mãe) sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada... tiver detido directamente e de modo ininterrupto uma participação de, pelo menos, um décimo, no capital nominal de uma sociedade de capitais com o seu lugar de direcção e a sua sede fora do âmbito territorial da presente lei (sociedade filial)... a sociedade-mãe pode, a seu pedido, ser autorizada a imputar igualmente no imposto sobre as sociedades de que é devedora com base nos dividendos que a filial lhe distribui um imposto sobre os lucros a cargo desta última. A imputação incide sobre uma fracção do imposto análoga ao imposto alemão sobre as sociedades que a filial tenha pago em relação ao exercício no âmbito do qual procedeu à distribuição.»

22 Em terceiro lugar, o Finanzamt incluiu a participação no capital da filial americana no património nacional do estabelecimento estável, tributável a título de imposto sobre o património, e, portanto, também não concedeu à Saint-Gobain SA o privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre o património previsto no § 102, n.º 2, da BewG, uma vez que esta lei reserva esta vantagem apenas às sociedades de capitais nacionais.

23 Segundo o § 102, n.º 2, da BewG:

«(2) Se uma sociedade nacional... tiver uma participação directa no capital nominal de uma sociedade de capitais com a sua sede e a sua direcção

comercial fora do âmbito desta lei (sociedade filial) e esta participação se elevar, pelo menos, a 10%, a participação, a seu pedido, não entra no património da exploração, desde que exista de modo ininterrupto desde onze meses, pelo menos, antes da data do encerramento das contas pertinente...»

24 A Saint-Gobain SA considera ser contrário às disposições conjugadas dos artigos 52.° e 58.° do Tratado excluir dos privilégios mencionados (imputação indirecta e privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre o rendimento e de imposto sobre o património) o estabelecimento estável alemão de uma sociedade de capitais com sede em França.

25 O Finanzgericht Köln verificou que, em 1988, o direito alemão permitia recusar estes privilégios a um estabelecimento estável alemão de uma sociedade de capitais estrangeira. Considerou, todavia, que, à luz, nomeadamente, do acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273, n.° 18), essa recusa podia constituir discriminação contrária ao artigo 52.° do Tratado.

26 É conveniente precisar que o contexto jurídico nacional foi alterado, com efeito a partir do período de tributação de 1994, pela Standortsicherungsgesetz de 13 de Setembro de 1993 (lei destinada a manter e a reforçar a atracção da República Federal da Alemanha como local de implantação de empresas, *BGBl.* I, p. 1569), que aditou os §§ 8b, n.° 4, e 26, n.° 7, da KStG.

27 O § 8b da KStG (participação em sociedades estrangeiras) prevê, no seu n.° 4:

«(4) A parte dos lucros distribuída por uma sociedade estrangeira por participações que devam ser atribuídas a um estabelecimento estável industrial ou

comercial nacional de uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada não é tomada em conta no cálculo de rendimento a atribuir ao estabelecimento estável industrial ou comercial nacional, na medida em que, em virtude de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação... ela seria isenta se a sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada estivesse sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada... Se a isenção ou o benefício depender da detenção da participação por um período mínimo, a participação, durante este período, deve igualmente ter feito parte do capital de exploração do estabelecimento estável industrial ou comercial nacional.»

28 O § 26, n.° 7, da KStG, na sua versão em vigor a partir do período de tributação de 1994, que alargou a imputação indirecta, prevista no § 26, n.° 2, da KStG, aos estabelecimentos estáveis nacionais, dispõe:

«Os n.os 2 e 3 são aplicáveis por analogia à parte dos lucros que receba, de uma filial estrangeira, um estabelecimento estável industrial ou comercial nacional de uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada, se, quanto ao resto, estiverem reunidas as condições do § 8b, n.° 4, primeiro e terceiro períodos.»

29 Resulta dos autos no processo principal que o legislador justificou esta alteração nos seguintes termos:

«O estabelecimento nacional de uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada é assim equiparado a uma sociedade nacional. A igualdade de tratamento entre o estabelecimento estável de um sociedade estrangeira e uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada tem em conta a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 52.° do Tratado CEE e exclui qualquer discriminação proibida por estas disposições» (*Bundesrats Druksache* 1/93, pp. 40 e 41).

30 Todavia, a nova situação jurídica nacional só produziu efeitos a partir do período de tributação de 1994 (§ 54, n.° 1, da KStG, na versão resultante da Lei de 13 de Setembro de 1993), e, por conseguinte, não pode ser tomada em conta no litígio principal.

31 Deve salientar-se que a Standortsicherungsgesetz de 13 de Setembro de 1993 não alterou o § 102 da BewG relativo ao privilégio da filiação em matéria de imposto sobre o património. Todavia, segundo a Comissão, que não foi contraditada neste ponto na audiência, o imposto sobre o património deixou de ser cobrado desde 1 de Janeiro de 1997, devido ao seu carácter parcialmente anticonstitucional, declarado pelo Bundesverfassungsgericht na sua Decisão de 22 de Junho de 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). O § 102 da BewG foi revogado pelo § 6, n.os 14 e 15, da Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform de 29 de Outubro de 1997 (*BGBl* I, p. 2590).

32 Nestas condições, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.° em conjugação com o artigo 58.° do Tratado CE, que uma sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro não beneficie, segundo os mesmos pressupostos, do Schachtelprivileg (privilégio visando evitar a dupla tributação de lucros de sociedades-mães e sucursais) de que beneficiam, com base num acordo de dupla tributação com um terceiro Estado, os dividendos de sociedades de capitais com sede na Alemanha?

2) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.° em conjugação com o artigo 58.° do Tratado CE, que uma sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro, relativamente aos impostos cobrados num terceiro Estado sobre os lucros de uma sociedade filial estabelecida nesse terceiro Estado (sociedade filial da empresa estabelecida na Alemanha), não possa

imputar esses impostos de acordo com os mesmos pressupostos como se fosse uma sociedade de capitais com sede na Alemanha?

3) É compatível com o direito comunitário em vigor, em especial com o artigo 52.° em conjugação com o artigo 58.° do Tratado CE, que uma sucursal estabelecida na Alemanha de uma sociedade de capitais com sede em outro Estado-Membro não possa beneficiar, segundo os mesmos pressupostos, do Schachtelprivileg em matéria de imposto sobre o património que uma sociedade de capitais com sede na Alemanha?»

33 Com as suas três questões, que é conveniente examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se os artigos 52.° e 58.° do Tratado se opõem a que um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro (a seguir «sociedade não residente») não beneficie, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais com sede na Alemanha, das vantagens fiscais seguintes:

— isenção do imposto sobre as sociedades relativamente aos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre as sociedades), prevista por uma convenção fiscal celebrada com um país terceiro para evitar a dupla tributação,

— imputação, no imposto alemão sobre as sociedades, do imposto sobre as sociedades que foi cobrado num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha sobre os lucros de uma filial aí estabelecida, prevista pela legislação nacional, e

— isenção do imposto sobre o património relativamente às participações em sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre o património), igualmente prevista pela legislação nacional.

34 A título preliminar, há que recordar que, segundo uma jurisprudência constante, o artigo 52.° do Tratado constitui uma disposição fundamental, directamente aplicável nos Estados-Membros desde o termo do período de transição (v., nomeadamente, acórdãos de 28 de Abril de 1977, Thieffry, 71/76, Colect., p. 277; Comissão/França, já referido, n.° 13; e de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.° 22).

35 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 52.° do Tratado reconhece aos nacionais dos Estados-Membros e que comporta o acesso destes às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como à constituição e gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, implica, nos termos do artigo 58.° do Tratado, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu principal estabelecimento no interior da Comunidade, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em questão, por intermédio de uma filial, sucursal ou agência (v. acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 20, e jurisprudência citada). Estas mesmas disposições garantem aos nacionais comunitários que exerceram a liberdade de estabelecimento e às sociedades que lhes são equiparadas o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento.

36 Para as sociedades, importa observar, neste contexto, que a sua sede, na acepção acima referida, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade para as pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado (v. acórdão ICI, já referido, n.° 20, e jurisprudência citada).

37 A prática em causa no processo principal consiste em recusar a uma sociedade de capitais não residente, que explora na Alemanha uma sucursal através da qual

detém participações em sociedades estabelecidas noutros Estados que não a República Federal da Alemanha e por intermédio da qual recebe dividendos provenientes dessas participações, certos benefícios fiscais relativos à tributação dessas participações ou desses dividendos, que são reservados às sociedades sujeitas, na Alemanha, a uma obrigação fiscal ilimitada, quer pela sua legislação fiscal nacional quer através de convenções bilaterais celebradas com países terceiros para evitar a dupla tributação.

38 É conveniente precisar, a este respeito, que as sociedades sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha são, nos termos do direito alemão, as sociedades consideradas como fiscalmente residentes na Alemanha, quer dizer, as que têm a sua sede social ou a sua direcção comercial na Alemanha (§ 1 da KStG). A recusa em conceder as vantagens em causa no processo principal visa, portanto, principalmente, as sociedades não residentes na Alemanha e baseia-se no critério da sede da sociedade para determinar o regime fiscal, na Alemanha, das participações em sociedades de capitais estabelecidas noutros Estados que não a República Federal da Alemanha bem como dos dividendos provenientes dessas participações.

39 Não se contesta que as vantagens fiscais que o privilégio da filiação em matéria de imposto sobre as sociedades e a imputação indirecta constituem representam para os seus beneficiários uma redução da carga fiscal, de modo que os estabelecimentos estáveis de sociedades com sede noutro Estado-Membro (a seguir «sociedades não residentes») que deles não podem beneficiar se encontram numa situação menos favorável que as sociedades residentes, incluídas as filiais alemãs das sociedades não residentes.

40 Em contrapartida, em matéria de imposto sobre o património, o Governo alemão sustentou que a situação do estabelecimento estável de uma sociedade não residente, ao qual é recusado o benefício do privilégio da filiação, não era menos favorável que a da filial residente numa sociedade não residente, beneficiária desta vantagem fiscal, na medida em que a carga fiscal incidente sobre a

sociedade não residente (sociedade-mãe ou sociedade principal) é a mesma, quer se trate de participações detidas através de um estabelecimento estável ou de uma filial. Por um lado, para efeitos do imposto sobre o património, a participação numa subfilial estrangeira está incluída no património do estabelecimento estável e é, portanto, tributada através da sociedade principal. Por outro, embora a participação numa subfilial estrangeira esteja excluída do património da filial devido ao privilégio da filiação, o património da sociedade-mãe não residente inclui o valor da sua participação na filial detida na Alemanha, avaliado tendo em conta o valor da participação que esta própria detém na subfilial, em aplicação do § 121, n.° 2, ponto 4, da BewG, em vigor à época dos factos no processo principal. A participação detida pela filial alemã numa subfilial estrangeira é, portanto, tributada do mesmo modo através da sociedade-mãe não residente na Alemanha.

41 No entanto, a Saint-Gobain ZN alegou na audiência, sem ser contraditada neste ponto, que a aplicação do § 121, n.° 2, ponto 4, da BewG estava fora de causa no processo principal, em virtude do artigo 19.° da Convenção celebrada entre a República Federal da Alemanha e a República Francesa em 21 de Julho de 1959, com vista a evitar a dupla tributação (*JORF* de 8 de Novembro de 1961, p. 10230, alterada pelo aditamento de 9 de Julho de 1969, *JORF* de 22 de Novembro de 1970, p. 10725), que tem por efeito excluir a tributação através da sociedade-mãe não residente na Alemanha da participação detida por uma filial alemã numa subfilial estrangeira. As regras nacionais que regulam a concessão do privilégio da filiação em matéria de imposto sobre o património têm, portanto, por consequência fazer incidir um encargo fiscal diferente sobre o estabelecimento estável e sobre a filial de uma sociedade estrangeira.

42 A este respeito, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, no âmbito do litígio que tem que decidir, se a recusa de concessão aos estabelecimentos estáveis de sociedades francesas do privilégio da filiação em matéria de imposto sobre o património os coloca numa situação menos favorável que a das filiais alemãs de sociedades francesas.

43 Nestas condições, a recusa de concessão dos benefícios fiscais em causa no processo principal aos estabelecimentos estáveis, situados na Alemanha, de

sociedades não residentes torna menos atractiva, para estas últimas, a detenção de participações de filiação através de sucursais alemãs, dado que, em virtude da lei alemã e das convenções destinadas a impedir a dupla tributação, as reduções fiscais em causa só podem beneficiar as filiais alemãs que, como pessoas colectivas, estejam sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada, o que limita, deste modo, a liberdade de escolha da forma jurídica adequada para o exercício de actividades noutro Estado-Membro, que o artigo 52.°, primeiro parágrafo, segundo período, do Tratado reconhece expressamente aos operadores económicos.

44 A diferença de tratamento de que são objecto as sucursais das sociedades não residentes em relação às sociedades residentes e a restrição feita à liberdade de escolha da forma do estabelecimento secundário devem analisar-se como sendo uma e única violação dos artigos 52.° e 58.° do Tratado.

45 Por conseguinte, há que verificar se esta diferença de tratamento pode ser justificada à luz das disposições do Tratado sobre a liberdade de estabelecimento.

46 O Governo alemão alega, em primeiro lugar, que, em matéria de fiscalidade directa, as situações das sociedades residentes e das sociedades não residentes não são, regra geral, comparáveis.

47 Segundo este Governo, os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes na Alemanha estão, com efeito, numa situação objectivamente diferente da das sociedades residentes na Alemanha. Devido aos rendimentos obtidos por intermédio das suas sucursais na Alemanha e ao património detido nestas

sucursais, as sociedades não residentes estão sujeitas, na Alemanha, a uma obrigação fiscal limitada, ao passo que as sociedades residentes estão sujeitas, na Alemanha, a uma obrigação fiscal ilimitada.

48 A este respeito, há que salientar que, quanto ao carácter tributável da percepção, na Alemanha, de dividendos provenientes de participações em filiais e subfiliais estrangeiras e da detenção dessas participações, as sociedades não residentes na Alemanha que aí explorem um estabelecimento estável e as sociedades residentes na Alemanha estão em situações objectivamente comparáveis. Com feito, por um lado, a percepção de dividendos na Alemanha é aí tributável tanto em relação a uma sociedade residente como a uma sociedade não residente, desde que esta última os obtenha por intermédio de um estabelecimento estável situado na Alemanha. Por outro lado, a detenção de participações em filiais e subfiliais estrangeiras na Alemanha é aí tributável em relação quer a uma sociedade residente quer a uma sociedade não residente, desde que esta última detenha essas participações através de um estabelecimento estável situado na Alemanha.

49 As situações das sociedades residentes e das sociedades não residentes são tanto mais comparáveis quanto, na realidade, a diferença de tratamento só ocorre no que concerne à concessão das vantagens fiscais em questão, que permitem às sociedades residentes ou deduzir do imposto sobre as sociedades o montante pago a título de imposto estrangeiro que tenha incidido sobre os dividendos provenientes de participações em sociedades estrangeiras ou excluir esses dividendos ou participações do seu rendimento e do seu património mundiais, que são tributáveis na Alemanha. A recusa de concessão dessas vantagens às sociedades não residentes que explorem na Alemanha um estabelecimento estável tem por consequência que a sua obrigação fiscal, teoricamente limitada aos rendimentos e ao património «nacionais», incida, na realidade, sobre dividendos de fonte estrangeira e sobre participações em sociedades de capitais estrangeiras. Quanto às matérias em causa, a diferença entre obrigação fiscal limitada e obrigação fiscal ilimitada não é certamente pertinente, uma vez que o rendimento

e o património mundiais não compreendem os dividendos recebidos de sociedades estrangeiras nem as participações em sociedades estrangeiras, devido à concessão das vantagens fiscais consideradas, de que não podem beneficiar os contribuintes sujeitos a uma obrigação fiscal limitada.

50 O Governo alemão sustenta, além disso, que a recusa de concessão, às sociedades não residentes que explorem um estabelecimento estável na Alemanha, de certas vantagens fiscais concedidas às sociedades residentes se justifica pela necessidade de evitar uma redução das receitas ligada à impossibilidade de o fisco alemão compensar a redução do imposto resultante da concessão das reduções fiscais em causa com a imposição dos dividendos distribuídos por uma sociedade de capitais não residente que explora o estabelecimento estável na Alemanha. O Governo alemão alega, a este respeito, que, embora a perda de receitas ocorrida num Estado-Membro por efeito da concessão das vantagens fiscais em causa seja parcialmente compensada pela tributação dos dividendos que a sociedade-mãe distribui («Kapitalertragsteuer», retida na fonte sobre os rendimentos dos capitais móveis, e «Aktionärsteuer», imposto sobre os accionistas), o Estado que concedesse essas vantagens fiscais ao estabelecimento estável de uma sociedade de capitais estrangeira não beneficiaria dessa compensação, pois não participa na tributação dos lucros da sociedade de capitais estrangeira.

51 A este respeito, há que salientar que a redução de receitas que resulta da impossibilidade de compensar parcialmente a redução de imposto consecutiva à concessão às sociedades estrangeiras com estabelecimento estável na Alemanha das diversas vantagens fiscais em questão não figura entre as razões enunciadas no artigo 56.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 46.° CE) e não pode ser considerada como uma razão imperativa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma desigualdade de tratamento, em princípio, incompatível com o artigo 52.° do Tratado (v., neste sentido, acórdão ICI, já referido, n.° 28).

52 Segundo o Governo alemão, esta recusa é igualmente justificada pela vantagem de que beneficiam os estabelecimentos estáveis em relação às filiais residentes, no que concerne à transferência de lucros para a sociedade principal ou para a sociedade-mãe não residente.

53 O Governo alemão sustenta que, não tendo personalidade jurídica distinta, os estabelecimentos estáveis não podem distribuir os seus lucros à sociedade principal, como fazem as filiais independentes, sob a forma de dividendos. Os seus lucros são directamente atribuídos à empresa principal não residente que, devido a esses benefícios, só está sujeita, na Alemanha, a uma obrigação fiscal limitada. Tal como salientou igualmente o Governo português, contrariamente ao que acontece com a distribuição de lucros por uma filial à sociedade-mãe, o repatriamento dos lucros pelo estabelecimento estável para a sua sede não dá lugar a retenção na fonte na Alemanha. Os lucros transferidos pelo estabelecimento estável para a sociedade principal não são, portanto, tomados em conta no momento da transferência para a sociedade principal. Também não o são em caso de distribuições posteriores eventualmente efectuadas pela sociedade principal não residente, quando, em relação às sociedades residentes, os lucros estão ainda sujeitos a imposições posteriores em caso de distribuição de dividendos aos accionistas.

54 A este respeito, deve dizer-se que a diferença de tratamento fiscal entre as sociedades residentes e as sucursais não pode, todavia, ser justificada por outras vantagens de que as sucursais beneficiam em relação às sociedades residentes e que, segundo o Governo alemão, compensam as desvantagens resultantes da recusa das vantagens fiscais em questão. Mesmo supondo que tais vantagens existam, não podem justificar uma violação da obrigação, enunciada no artigo 52.° do Tratado, de conceder o tratamento nacional no que concerne às vantagens fiscais em questão (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.° 21).

55 Para justificar a sua recusa, o Governo alemão invoca, finalmente, o facto de a celebração de convenções bilaterais com um país terceiro não se inserir na esfera da competência comunitária. Segundo ele, as imposições fiscais sobre rendimentos e lucros são da competência dos Estados-Membros, que são, portanto, livres para celebrar com países terceiros convenções bilaterais em matéria de dupla tributação. Na falta de harmonização comunitária neste domínio, a questão de saber se é conveniente conceder, em matéria de dividendos, o privilégio da filiação internacional a estabelecimentos estáveis no âmbito de uma convenção fiscal celebrada com um país terceiro não faz parte do direito comunitário. Alargar a outras situações os benefícios fiscais previstos pelas convenções celebradas com países terceiros não seria compatível com a repartição de competências resultante do direito comunitário.

56 O Governo sueco acrescentou que as convenções sobre a dupla tributação se baseiam no princípio da reciprocidade e que o equilíbrio inerente a estas convenções se romperia se o benefício das suas disposições fosse alargado a sociedades estabelecidas em Estados-Membros que não são partes nessas convenções.

57 A este respeito, é conveniente, em primeiro lugar, precisar que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, nomeadamente no âmbito do artigo 220.°, segundo travessão, do Tratado CE (actual artigo 293.°, segundo travessão, CE), os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito das convenções bilaterais celebradas para evitar a dupla tributação, os factores de ligação para efeitos da repartição da competência fiscal (v., neste sentido, acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.os 24 e 30).

58 Quanto ao exercício do poder de tributação assim repartido, os Estados-Membros não podem, no entanto, deixar de respeitar regras comunitárias. Resulta, com efeito, da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não deixa de ser verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário (v. acórdão ICI, já referido, n.° 19, e jurisprudência citada).

59 No caso em apreço, tratando-se de uma convenção sobre a dupla tributação celebrada entre um Estado-Membro e um país terceiro, o princípio do tratamento nacional exige ao Estado-Membro parte na referida convenção que conceda aos estabelecimentos estáveis das sociedades não residentes os benefícios previstos pela convenção, nas mesmas condições que as que são aplicáveis às sociedades residentes.

60 Tal como salientou o advogado-geral no n.° 81 das suas conclusões, as obrigações que o direito comunitário impõe à República Federal da Alemanha não comprometem minimamente as que resultam dos seus compromissos para com os Estados Unidos da América ou para com a Confederação Suíça. O equilíbrio e

a reciprocidade das convenções celebradas pela República Federal da Alemanha com estes dois países não seriam postos em causa por uma extensão, decidida unilateralmente pela República Federal da Alemanha, do campo de aplicação dos beneficiários, na Alemanha, do benefício fiscal previsto nas referidas convenções, no presente caso, o privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre as sociedades, pois essa extensão em nada comprometeria os direitos dos países terceiros partes nas convenções, nem lhes imporia qualquer obrigação nova.

61 É conveniente, de resto, acrescentar que o legislador alemão não considerou que as disposições das convenções sobre a dupla tributação celebradas com países terceiros se opunham a uma renúncia unilateral pela República Federal da Alemanha a cobrar um imposto sobre os dividendos provenientes de participações em sociedades estrangeiras, pois, ao adoptar a Standortsicherungsgesetz de 13 de Setembro de 1993, alargou unilateralmente aos estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes o benefício de vantagens fiscais em matéria de imposto sobre as sociedades e pôs, deste modo, termo à diferença de tratamento fiscal que as discriminava relativamente às sociedades com a sua sede ou a sua direcção comercial na Alemanha.

62 O Governo sueco, nas suas observações escritas, alegou que, em certas situações extremas, o alargamento do campo de aplicação das convenções bilaterais, para evitar a dupla tributação, poderia levar a uma ausência total de tributação.

63 Tal como salientou o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, este argumento não é pertinente no âmbito do processo principal, por não ter sido alegado existir o risco de os lucros não serem tributados em nenhum país.

64 Em consequência, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 52.º e 58.º do Tratado se opõem a que um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-

-Membro não beneficie, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais com sede na Alemanha, das vantagens fiscais seguintes:

— isenção do imposto sobre as sociedades relativamente aos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre as sociedades), prevista por uma convenção fiscal celebrada com um país terceiro para evitar a dupla tributação,

— imputação, no imposto alemão sobre as sociedades, do imposto sobre as sociedades que foi cobrado num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha sobre os lucros de uma filial aí estabelecida, prevista pela legislação nacional, e

— isenção do imposto sobre o património relativamente às participações em sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre o património), igualmente prevista pela legislação nacional.

Quanto às despesas

65 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, português e sueco e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis.

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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht Köln, por despacho de 30 de Junho de 1997, declara:

Os artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) e 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE) opõem-se a que um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro não beneficie, nas mesmas condições que as aplicáveis às sociedades de capitais com sede na Alemanha, das vantagens fiscais seguintes:

— isenção do imposto sobre as sociedades relativamente aos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre as sociedades), prevista por uma convenção fiscal celebrada com um país terceiro para evitar a dupla tributação,

— imputação, no imposto alemão sobre as sociedades, do imposto sobre as sociedades que foi cobrado num Estado-Membro que não a República Federal da Alemanha sobre os lucros de uma filial aí estabelecida, prevista pela legislação nacional, e

— isenção do imposto sobre o património relativamente às participações em sociedades estabelecidas em países terceiros (privilégio da filiação internacional em matéria de imposto sobre o património), igualmente prevista pela legislação nacional.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Moitinho de Almeida	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón
Wathelet	Schintgen	

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de Setembro de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias