

Processo C-257/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

9 de junho de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

4 de maio de 2020

Recorrente:

«Viva Telekom Bulgaria» EOOD

Recorrido:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Diretor da Direção «Contestação e prática em matéria de fiscalidade e de segurança social») — Sófia

Objeto do processo principal

Recurso de cassação do Acórdão do Tribunal Administrativo, que negou provimento ao recurso da liquidação retificativa de dívidas fiscais por fraude fiscal relacionada com um empréstimo sem juros concedido a uma sociedade comercial pela sua única acionista. O diferendo entre as partes tem por objeto a contabilização do empréstimo e a sua natureza, ou seja, se se trata de passivos financeiros ou de um instrumento de capitais próprios.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial submetido nos termos do artigo 267.º TFUE e relativo à interpretação dos artigos 5.º, n.º 4, 12.º, alínea b), TUE, 49.º e 63.º TFUE, 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE, 3.º, alíneas h) a j), 5.º, n.º 1, alíneas a) e

b), 7.º, n.º 1, e 8.º da Diretiva 2008/7/CE, 1.º, n.º 1, alínea b), n.º 3, e 5.º da Diretiva 2011/96/CE.

Questões prejudiciais

- 1 O princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 5.º, n.º 4, e no artigo 12.º, alínea b), do Tratado da União Europeia, e o direito a uma ação perante um tribunal, na aceção do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, opõem-se a um regime nacional como o previsto no artigo 16.º, n.º 2, ponto 3, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, a seguir «ZKPO»)?
- 2 O pagamento de juros, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE, constitui uma distribuição de lucros à qual se aplica o artigo 5.º da Diretiva 2011/96/CE?
- 3 Os pagamentos de um empréstimo sem juros em que o reembolso é devido 60 anos após a celebração do contrato, abrangidos pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE, estão sujeitos às disposições do artigo 1.º, n.º 1, alínea b), n.º 3, e do artigo 5.º da Diretiva 2011/96/CE?
- 4 Os artigos 49.º e 63.º, n.ºs 1 e 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o artigo 1.º, n.º 1, alínea b), n.º 3, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/96/CE, bem como o artigo 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE, opõem-se a normas nacionais como o artigo 195.º, n.º 1, o artigo 200.º, n.º 2, da ZKPO, e o artigo 200.º-A, n.ºs 1 e 5, ponto 4, da ZKPO (revogado) nas respetivas versões, em vigor de 1 de janeiro de 2011 a 1 de janeiro de 2015, e o artigo 195.º, n.ºs 1 e 6, ponto 3 e n.º 11, ponto 4, da ZKPO, na versão em vigor desde 1 de janeiro de 2015, e a uma prática tributária segundo a qual estão sujeitos a retenção na fonte os juros não pagos resultantes de um empréstimo sem juros, que a sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro concedeu a uma filial residente e cujo reembolso é devido 60 anos após 22 de novembro de 2013?
- 5 O artigo 3.º, n.º 1, alíneas h) a j), o artigo 5.º, n.º 1, alíneas a) e b), o artigo 7.º, n.º 1, e o artigo 8.º da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, opõem-se a normas nacionais como o artigo 16.º, n.ºs 1 e 2, ponto 3, e o artigo 195.º, n.º 1, da ZKPO em matéria de tributação na fonte de rendimentos fictícios por juros com base num empréstimo sem juros concedido a uma sociedade residente por uma sociedade de outro Estado-Membro, que é a única acionista da mutuária?
- 6 A transposição da Diretiva 2003/49/CE em 2011, antes do termo do período transitório previsto no anexo VI, secção «Fiscalidade», ponto 3, do Ato e do Protocolo de Adesão da República da Bulgária à União Europeia, pelo artigo 200.º, n.º 2, e pelo artigo 200.º-A, n.ºs 1 e 5, ponto 4, da ZKPO, estabelecendo uma taxa de imposto de 10 % em vez da taxa máxima de 5 %

prevista pelo Ato e pelo Protocolo de Adesão à União Europeia, viola os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima?

Disposições de direito da União e jurisprudência do Tribunal de Justiça

Tratado da União Europeia: Artigos 5.º, n.º 4, 12.º, alínea b), 19.º, n.º 1.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: Artigos 49.º e 54.º, artigo 56.º, n.º 1, artigo 63.º, artigo 65.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3.

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia: Artigo 47.º, n.º 1.

Protocolo relativo às condições e regras de admissão da República da Bulgária e da Roménia à União Europeia: Artigo 20.º e anexo VI, secção 6, ponto 3.

Ato relativo às condições de adesão da República da Bulgária e da Roménia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia: Artigo 23.º e anexo VI, secção 6, ponto 3.

Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes: Considerandos 1 e 10, artigo 1.º, n.º 1, artigo 4.º, n.º 1, e artigo 5.º

Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais: Considerandos 6 e 9, artigos 3.º, alíneas h) a j), 5.º, n.º 1, alíneas a) e b), 7.º, n.ºs 1 e 3, e artigo 8.º, n.º 3.

Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes: Artigo 1.º, n.ºs 1, alínea b), 2 e 3, artigos 5.º e 9.º

Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de fevereiro de 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de novembro de 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 19 de novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de junho de 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 31 de maio de 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.

Disposições de direito nacional invocadas

Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, a seguir «ZKPO»)

«Artigo 16.º (1) [...] Quando um ou mais negócios jurídicos, incluindo entre pessoas não associadas, são celebrados em condições que conduzam a fraude fiscal, o valor tributável deve ser determinado independentemente desses negócios jurídicos, das suas condições específicas ou da sua forma jurídica; o valor tributável é o que resultaria da celebração de um negócio jurídico comum de natureza correspondente, a preços habituais de mercado e que visa o mesmo resultado económico sem conduzir a fraude fiscal.

(2) Considera-se igualmente como fraude fiscal:

[...]

3. a utilização ou a concessão de créditos com taxas de juro diferentes dos juros habituais de mercado no momento da celebração do negócio jurídico, incluindo os casos de empréstimos sem juros ou de outras ajudas financeiras gratuitas limitadas no tempo, bem como a dispensa de pagamento ou o reembolso por conta própria de créditos não relacionados com a atividade;»

«Artigo 20.º A taxa do imposto sobre as sociedades é de 10 %.»

«Artigo 195.º (1) [...] Os rendimentos auferidos por pessoas coletivas estrangeiras com origem no território nacional [...] estão sujeitos a retenção na fonte cujo pagamento extingue definitivamente a dívida fiscal.

(2) O imposto referido no n.º 1 é retido pelas pessoas coletivas estabelecidas na Bulgária [...] que efetuem os pagamentos correspondentes a pessoas coletivas estrangeiras. [...]

[...]

(6) Não estão sujeitos a retenção na fonte:

[...]

3. ([...] (em vigor desde 1 de janeiro de 2015) Os rendimentos resultantes de juros [...] nas condições previstas nos n.ºs 7 a 12;

[...]

(7) [...] em vigor desde 1 de janeiro de 2015) Os rendimentos resultantes de juros [...] não estão sujeitos a retenção na fonte se estiverem preenchidos simultaneamente os seguintes requisitos:

[...]

(11) (em vigor desde 1 de janeiro de 2015) Os n.ºs 7, 8, 9 e 10 não se aplicam a:

1. Rendimentos que constituem uma distribuição de lucros ou um reembolso de capital;

[...]

4. Pagamentos de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão;

[...]

7. Rendimentos provenientes de negócios jurídicos que tenham por principal motivo, ou que se contem entre os seus motivos principais, a fraude fiscal ou a evasão fiscal.»

Artigo 199.º (1) A base de cálculo do imposto retido na fonte sobre os rendimentos referidos no artigo 195.º, n.º 1, é constituída pelo montante bruto desses rendimentos. [...]

«Artigo 200.º [...]

(2) [...] (em vigor desde 1 de janeiro de 2011) A taxa do imposto sobre os rendimentos referidos no artigo 195.º é de 10 %, salvo nos casos previstos no artigo 200.º-A.»

«Artigo 200.º [...]

(2) [...] (em vigor desde 1 de janeiro de 2015) A taxa do imposto sobre os rendimentos referidos no artigo 195.º é de 10 %.»

«Artigo 200.º-A [...] (em vigor desde 1 de janeiro de 2011, alterado e completado [...] em vigor desde 1 de janeiro de 2014) (1) A taxa de imposto sobre os rendimentos resultantes de juros [...] é de 5 % se estiverem reunidas simultaneamente as seguintes condições:

[...]

(5) Os n.ºs 1 a 4 não são aplicáveis a:

1. Rendimentos que constituem uma distribuição de lucros ou um reembolso de capital;

2. Rendimentos resultantes de créditos que confirmam o direito a participar nos lucros do devedor;
3. Rendimentos resultantes de créditos que habilitem o credor a trocar o seu direito aos juros pelo direito a participar nos lucros do devedor;
4. Rendimentos resultantes de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão; [...]»
«Artigo 200.º-A ([...] revogado [...] com efeito a partir de 1 de janeiro de 2015)».

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 7 Em 22 de novembro de 2013, a «Viva Telekom Bulgaria» EAD (mutuária) e a sua única acionista, a «InterV Investment» S.a.r.l., pessoa coletiva com sede no Luxemburgo (mutuante), celebraram um acordo relativo a um empréstimo no montante de 145 700 910,32 euros (284 966 211 Leva), com efeitos no mesmo dia. O acordo previa que a mutuária utilizaria esse montante para o pagamento de dívidas e créditos, de impostos e despesas relativas a negócios jurídicos.
- 8 Estava previsto que o empréstimo não teria quaisquer juros e que o reembolso seria devido 60 anos a contar do início da produção de efeitos do acordo. Os co-contratantes estipularam a possibilidade de suprimir a obrigação de a mutuária reembolsar o empréstimo no caso de a mutuante decidir converter o montante devido do empréstimo numa entrada em espécie para o capital da mutuária, observando um processo previsto no acordo. A mutuária deve declarar a sua intenção de utilizar o empréstimo como entrada em espécie no capital, transmitindo à mutuante uma comunicação sobre a entrada em espécie. Compete a esta última decidir sobre a apresentação do pedido no registo comercial e sobre a designação de peritos para avaliar o empréstimo. Tem de juntar documentos comprovativos de que o empréstimo foi contabilizado como crédito da mutuante e como dívida da mutuária. Uma vez realizada a avaliação, a mutuante, agindo como acionista única da mutuária, deve decidir aumentar o capital registado da mutuária emitindo novas ações, de acordo com a avaliação, contabilizar como capital a totalidade da emissão de novas ações e alterar os estatutos da sociedade mutuária. Estas decisões devem ser inscritas no Registo Comercial. O processo de utilização do crédito resultante do empréstimo como entrada de capital não tinha tramitado quando foi emitido o aviso retificativo de liquidação a seguir mencionado.
- 9 Em 14 de fevereiro de 2014, foi cancelada a inscrição da mutuária no registo comercial; foi registada como sua sucessora a sociedade «Viva Telekom Bulgaria» EOOD, tendo como única acionista a «InterV Investment» S.a.r.l.
- 10 Mediante um aviso retificativo de liquidação de 16 de outubro de 2017, relativo ao período de 14 de fevereiro de 2014 a 31 de março de 2015, a Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas de Sófia) com base no artigo 16.º, n.º 2, ponto 3 e

no artigo 195.º da ZKPO, determinou uma retenção na fonte no montante de 1 831 926,74 leva, acrescidos de 544 079,86 leva de juros sobre os rendimentos de juros da pessoa estrangeira «InterV Investment» S.a.r.l. A administração fiscal considerou que ao ser executado o contrato de mútuo acima descrito tinha ocorrido uma fraude fiscal, na medida em que a mutuária não tinha pago prestações de reembolso nem juros.

- 11 A reclamação apresentada no procedimento administrativo contra a liquidação adicional foi indeferida. Por sentença de 29 de março de 2019, o Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo da cidade de Sófia) negou igualmente provimento ao recurso interposto dessa decisão, com o fundamento de que o empréstimo concedido era parte do património da mutuária e não capital próprio e que a mutuária beneficiou de uma vantagem económica devido ao não pagamento de juros pelo empréstimo, quando existe uma perda económica para a mutuante devido à perda desses juros. O tribunal rejeitou a argumentação da recorrente segundo a qual, tendo a mutuária registado um prejuízo durante o período de dois anos objeto do controlo, não estava sujeita a retenção na fonte. Considerou que, não tendo o empréstimo sido convertido em capital em conformidade com o previsto no acordo de empréstimo, as autoridades fiscais atuaram legalmente ao fixarem a taxa de juro habitual no mercado com base no artigo 16.º, n.º 2, ponto 3, da ZKPO, e o montante da retenção na fonte devida pela recorrente nos termos do artigo 195.º da ZKPO.
- 12 A recorrente interpôs recurso do acórdão do Tribunal Administrativo para o órgão jurisdicional de reenvio.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 13 A recorrente sustenta que a retenção na fonte foi fixada com base em rendimentos de juros fictícios, sem ter em conta as razões económicas demonstradas no decurso do processo para a concessão do empréstimo sem juros. A mutuante era a única acionista no momento da concessão do empréstimo, ao passo que a mutuária não dispunha de nenhum meio para o pagamento de juros. Em seu entender, o artigo 16.º, n.º 2, ponto 3, da ZKPO é contrário à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, na medida em que não permite às partes num contrato de mútuo demonstrar que existem razões económicas admissíveis para a concessão de um empréstimo sem juros.
- 14 A recorrente baseia-se nos fundamentos que figuram nos n.ºs 11 a 14 do Acórdão proferido no processo C-249/89, nos quais o Tribunal de Justiça declarou que a concessão de um empréstimo sem juros é considerada uma entrada de capital para efeitos da Diretiva 2008/7/CE, na medida em que implica um aumento do ativo da sociedade beneficiária e aumenta o valor das partes sociais desta. A sociedade beneficiária poupa encargos com juros; isto implica um aumento do valor das partes sociais.

- 15 A título subsidiário, a recorrente sustenta que o empréstimo em causa constitui uma entrada de capital na aceção do artigo 3.º, alíneas h) a j), da Diretiva 2008/7/CE e que não está sujeito a impostos indiretos, em conformidade com o artigo 5.º da mesma diretiva.
- 16 Segundo o recorrido, embora as restrições à livre circulação de capitais e aos pagamentos não sejam autorizadas, o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE prevê que isso não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido. Baseia-se no n.º 81 do Acórdão proferido no processo C-524/04, segundo o qual a circunstância de uma sociedade residente ter obtido um empréstimo de uma sociedade não residente em condições que não correspondem à livre concorrência permite ao Estado-Membro de residência da sociedade mutuária verificar se a transação constitui, no todo ou em parte, um expediente puramente artificial cuja finalidade é escapar à aplicação da legislação fiscal desse Estado-Membro.
- 17 O recorrido invoca igualmente o Acórdão proferido no processo C-382/16, no qual o Tribunal de Justiça considera que é admissível uma legislação em virtude da qual os rendimentos de uma sociedade residente de um Estado-Membro, que concedeu a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, à qual está ligada por relações de interdependência, vantagens em condições que se afastam das que terceiros independentes entre si teriam estipulado, em circunstâncias idênticas ou semelhantes, devem ser calculados como teriam sido se fossem aplicáveis as condições estipuladas entre esses terceiros.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Quanto à primeira questão

- 18 O artigo 16.º, n.º 2, ponto 3, da ZKPO prevê a presunção *iuris et de iure* de fraude fiscal quando é concedido um empréstimo sem juros entre pessoas associadas ou independentes entre si, sem permitir ao mutuante nem ao mutuário ilidir a presunção de existência de fraude fiscal. O Tribunal de Justiça declarou no n.º 73 do Acórdão proferido no processo C-524/04 que a simples circunstância de ser concedido um empréstimo a uma sociedade residente por uma sociedade do grupo estabelecida noutro Estado-Membro não pode gerar uma presunção geral de práticas abusivas e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado. Entre pessoas não associadas, a concessão de um empréstimo sem juros pode levar a presumir a intenção de fraude fiscal. Para as pessoas associadas que sejam partes num contrato de mútuo sem juros, podem ser consideradas razões económicas ligadas aos interesses do grupo empresarial como razões que justificam a celebração de um contrato de mútuo sem juros. A aplicação do artigo 16.º, n.º 2, ponto 3, da ZKPO exclui a pertinência jurídica das provas da existência de razões económicas ou comerciais

que justifiquem a concessão de um empréstimo sem juros. A presunção *iuris et de iure* reveste a mesma importância processual no caso de empréstimos sem juros celebrados entre pessoas independentes.

Quanto às questões 2 a 4

- 19 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE, o Estado da fonte não tem de assegurar o benefício da aplicação desta diretiva no caso de «pagamentos de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão». O vencimento do empréstimo ocorre 60 anos após a data em que o acordo produz efeitos e entra no âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2003/49/CE.
- 20 Esta diretiva foi transposta para o direito nacional por uma alteração da ZKPO, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2011, e que alterou o artigo 200.º, n.º 1, da ZKPO. Segundo a nova versão deste artigo, a taxa do imposto sobre os rendimentos referida no artigo 195.º é de 10 %; são excluídos os casos contemplados no artigo 200.º-A. A mesma reforma legislativa introduziu um novo artigo 200.º-A, cujo n.º 3 dispõe que os n.ºs 1 e 2 não se aplicam aos rendimentos provenientes de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão. O artigo 200.º-A, n.º 3, da ZKPO enuncia, nos seus pontos 1 a 3, as situações previstas no artigo 4.º, n.º 1, alíneas a) a c), da Diretiva 2003/49/CE. Posteriormente, no ano de 2014, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, e n.º 2, ponto 3, do artigo 195.º, n.º 1, do artigo 200.º, n.º 2, e do artigo 200.º-A, n.º 1, e n.º 5, ponto 4, da ZKPO, foi fixada uma retenção na fonte de 10 % sobre os rendimentos de uma sociedade estrangeira estabelecida noutro Estado-Membro, recebidos de uma pessoa residente a ela associada por créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão.
- 21 Entrou em vigor, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015, uma nova lei de alteração da ZKPO, que revogou o artigo 200.º-A e alterou o artigo 200.º, n.º 2, fixando uma taxa de imposto de 10 % sobre os rendimentos referidos no artigo 195.º O n.º 6 do artigo 195.º foi igualmente alterado acrescentando um novo ponto 3, segundo o qual os juros não estão sujeitos a retenção na fonte quando estiverem preenchidos os requisitos previstos nos novos n.ºs 7 a 12. O n.º 7 enumera as condições em que os rendimentos de juros não estão sujeitos a retenção na fonte. Resulta do n.º 11, ponto 4, que o n.º 7 não se aplica aos rendimentos provenientes de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão. O n.º 11, pontos 1 a 3, enumera as outras hipóteses previstas no artigo 4.º da Diretiva 2003/49/CE. Posteriormente, em 2015, em conformidade com o artigo 195.º, n.ºs 1 e 6, ponto 3, e n.º 11, ponto 4, bem como com o artigo 200.º, n.º 2, da ZKPO, foi fixada uma retenção na fonte de 10 % sobre os rendimentos de uma sociedade estrangeira estabelecida noutro Estado-Membro, recebidos de uma sociedade residente a ela associada a título de créditos que não impliquem o

reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão.

- 22 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2011/96/UE, os Estados-Membros aplicam esta diretiva à distribuição dos lucros efetuada por sociedades de cada Estado-Membro a sociedades de outros Estados-Membros de que aquelas sejam afiliadas. O artigo 1.º, n.º 2 prevê que os Estados-Membros não aplicam esta diretiva a montagens não genuínas que tenham como uma das finalidades principais obter uma vantagem fiscal. Nos termos do artigo 1.º, n.º 3, da Diretiva 2011/96/UE, para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica. Em conformidade com o artigo 5.º da Diretiva 2011/96, os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe estão isentos de retenção na fonte.
- 23 No n.º 89 do Acórdão proferido no processo C-524/04, o Tribunal de Justiça declarou que o Estado-Membro de residência da sociedade que paga os juros de um empréstimo à sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro pode tratar os juros pagos pela filial residente como uma distribuição de lucros.
- 24 O Tribunal de Justiça declarou no n.º 54 do Acórdão proferido no processo C-382/16 que, quando o desenvolvimento das atividades de uma filial depende de capital suplementar, devido ao facto de que ela não dispõe de fundos próprios suficientes, as razões comerciais podem justificar a mobilização de fundos pela sociedade-mãe, em condições que seriam inabituais entre terceiros.

Quanto à quinta questão

- 25 Nos termos do artigo 3.º, alíneas h) e i), da Diretiva 2008/7/CE são consideradas «entradas de capital» as seguintes operações: «O aumento do ativo de uma sociedade de capitais através de prestações de serviços efetuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam suscetíveis de aumentar o valor das partes sociais»; «O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade»; e «O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais junto de um sócio, do cônjuge ou de um filho de um sócio, bem como o empréstimo contraído junto de um terceiro, quando seja garantido por um sócio, desde que os referidos empréstimos tenham a mesma função que o aumento de capital social». De acordo com o artigo 5.º, n.º 1, alíneas a) e b), da mesma diretiva, os Estados-Membros não devem sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto sobre «Entradas de capital» e «Empréstimos ou prestações de serviços, efetuadas no âmbito das entradas de capital».
- 26 No n.º 15 do Acórdão proferido no processo C-249/89, o Tribunal de Justiça declarou que a concessão de um empréstimo sem juros por um sócio à sua sociedade constitui, assim, uma operação como uma entrada de capital na aceção

do artigo 4.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 69/335, substituída pela Diretiva 2008/7/CE. Segundo a tabela de correspondências, esta última disposição corresponde ao artigo 3.º, alíneas g) a j), da Diretiva 2008/7/CE. No n.º [12] do Acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que a concessão de um empréstimo sem juros permite à sociedade dispor de capitais sem ter de suportar o seu custo e, no n.º 14, que a concessão de um empréstimo sem juros, na medida em que permite à sociedade dispor de capitais sem ter de suportar o seu custo, deve ser vista como suscetível de aumentar o valor das partes sociais da sociedade.

27 À luz do referido acórdão, o empréstimo sem juros concedido à recorrente corresponde à definição de entrada de capital na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alíneas h) a j), da Diretiva 2008/7/CE.

28 No n.º 20 do Acórdão de 11 de novembro de 1999, proferido no processo C-350/98, precisa-se que a qualificação de uma tributação, imposto, taxa ou direito deve ser efetuada pelo Tribunal de Justiça em função das características objetivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional.

Quanto à sexta questão

29 Nos termos do Protocolo relativo às condições e regras de admissão da República da Bulgária à União Europeia e do Ato relativo às condições de adesão da República da Bulgária, esta tem direito, até 31 de dezembro de 2014, a não aplicar as disposições do artigo 1.º da Diretiva 2003/49/CE. Durante esse período transitório, a taxa de imposto sobre os juros e royalties pagos a uma sociedade do grupo de outro Estado-Membro ou a um estabelecimento estável de uma sociedade do grupo de um Estado-Membro situado noutro Estado-Membro não pode ultrapassar 10 % até 31 de dezembro de 2010, nem 5 % durante os anos seguintes até 31 de dezembro de 2014.

O regime, exposto *supra*, do artigo 200.º, n.º 2, e do artigo 200.º-A, n.ºs 1 e 5, ponto 4, da ZKPO, que era aplicável em 2014, está em contradição com o regime da taxa de tributação máxima de 5 % prevista no anexo VI, secção 6, n.º 3, do referido Protocolo e no anexo VI, secção 6, ponto 3, do referido Ato.