

Processo C-556/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

23 de outubro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França)

Data da decisão de reenvio:

23 de outubro de 2020

Recorrentes:

Schneider Electric SA e outros

Recorridos:

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

[Omissis]

Vista a seguinte tramitação processual:

[Omissis] as *[recorrentes]* *[omissis]* pedem ao Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) que:

1.º) anule, por desvio de poder, os comentários administrativos publicados na documentação de base em 1 de novembro de 1995 *[omissis]*;

2.º) anule, por desvio de poder, os comentários administrativos *[omissis]* publicados no bulletin officiel des impôts (Boletim Oficial dos Impostos) n.º 62, em 30 de março de 2001;

[Omissis]

As sociedades recorrentes alegam que os comentários impugnados reiteram as disposições que instituem o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte previsto pelo artigo 223.º *sexies* do code général des impôts (Código Geral

dos Impostos), que são, por sua vez, incompatíveis com o artigo 4.º da Diretiva 90/435/CE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, uma vez que o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte tem caráter de medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe que prevê a cobrança de um imposto aquando da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das filiais não residentes dessa sociedade.

[*Omissis*] o ministre de l'économie, des finances et de la relance (Ministro da Economia, das Finanças e da Recuperação) pede que seja negado provimento ao recurso [por inadmissibilidade e por improcedência].

[*Omissis*]

[As recorrentes pedem que seja colocada uma questão prioritária de constitucionalidade relativa, em substância, ao princípio da igualdade]

[*Omissis*]

[*Omissis*]

[*Omissis*]

[Uma das recorrentes] [*omissis*] sustenta que os comentários impugnados reiteram as disposições que instituem o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte previsto pelo artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos, que são, por sua vez, incompatíveis com:

- o artigo 4.º da Diretiva 90/435/CE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, uma vez que o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte tem caráter de medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe que prevê a cobrança de um imposto aquando da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das filiais não residentes dessa sociedade;

[*Omissis*]

[*Omissis*] [*omissis*]

Vistos:

[*Omissis*]

- o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;

- a Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990;
- o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;
- os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 15 de setembro de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, e de 4 de outubro de 2018, Comissão/França (Imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte), C-416/17, EU:C:2018:811;
- os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 17 de maio de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, e AFEP e o., C-365/16, EU:C:2017:378;

[Omissis]

Considerando o seguinte:

[Omissis] [omissis] [apensação dos diferentes recursos]

Quanto às exceções de inadmissibilidade suscitadas pelo ministro:

[Omissis]

[Omissis] [procedência da exceção de inadmissibilidade relativamente a uma das recorrentes, improcedência relativamente às outras]

Quanto à interpretação do artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos:

6. Na sua redação aplicável tanto em 1 de novembro de 1995 como em 21 de março de 2001, o artigo 158.º *bis* do Código Geral dos Impostos prevê que as pessoas que recebem dividendos distribuídos por sociedades francesas dispõem, em relação aos mesmos, de um rendimento constituído pelos montantes que recebem da sociedade e por um crédito de imposto representado por um crédito sobre o Tesouro. O artigo 216.º do mesmo código prevê, por outro lado, que «*[o]s rendimentos líquidos das participações que conferem direito à aplicação do regime das sociedades-mãe, e a que se refere o artigo 145.º, auferidos no decurso de um exercício por uma sociedade-mãe, podem ser deduzidos ao lucro líquido total desta [...]*». Além disso, nos termos do artigo 223.º *sexies*, n.º 1, primeiro parágrafo, deste código, na redação que decorre do artigo 98.º da loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (Lei do Orçamento de 1992, de 30 de dezembro de 1991): «*[...] quando os rendimentos distribuídos por uma sociedade provêm de montantes pelos quais essa sociedade não ficou sujeita a imposto sobre as sociedades à taxa normal [...], a referida sociedade está obrigada a pagar imposto por retenção na fonte igual ao montante do crédito previsto no artigo 158.º bis associado a tais distribuições. Este imposto é devido quaisquer que sejam os beneficiários das distribuições*». Por fim, nos termos do artigo 146.º, n.º 2, do mesmo código, antes de ter sido revogado pelo artigo 93.º da Lei do

orçamento de 2004, de 30 de dezembro de 2003: «*Quando as distribuições realizadas por uma sociedade-mãe dão origem à aplicação do imposto por retenção na fonte previsto no artigo 223.º sexies, é deduzido a este imposto, sendo caso disso, o montante dos créditos de impostos associados aos rendimentos das participações [...], recebidos no decurso dos exercícios encerrados nos últimos cinco anos, no máximo*».

7. Com o Acórdão de 15 de setembro de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), o Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que «os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE [se opõem] a uma legislação de um Estado-Membro que tem por objeto eliminar a dupla tributação económica dos dividendos, como a que está em causa no processo principal, que permite a uma sociedade-mãe imputar no imposto por retenção na fonte que deve liquidar no momento da redistribuição aos seus acionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais o crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos se os mesmos provêm de uma filial estabelecida nesse Estado-Membro, mas não oferece esta faculdade se os dividendos provierem de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro, uma vez que esta legislação não confere o direito, nesta última hipótese, à concessão de um crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos por esta filial». Daqui resulta que a sociedade que recebe os dividendos tem direito a um crédito de imposto que permita assegurar o mesmo tratamento fiscal dos dividendos provenientes de sociedades estabelecidas em França e dos que provêm de sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro da União Europeia.
8. Nos termos do artigo 4.º da Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, na redação em vigor em 1 de novembro de 1995 e em 21 de março de 2001: «*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 fração do imposto da afiliada correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efetuada pelo Estado-Membro da residência [da] afiliada nos termos das disposições derogatórias 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. Se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, o montante forfetário não pode exceder 5 % dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada [...]*».
9. Estas disposições, conforme foram esclarecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente pelo Acórdão de 25 de setembro de 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), visam evitar que os lucros distribuídos a uma sociedade-mãe residente por uma sociedade afiliada não

residente sejam tributados, num primeiro momento, na esfera da afiliada no seu Estado de residência e, num segundo momento, na da sociedade-mãe no respetivo Estado de residência. Para este efeito, deixam aos Estados-Membros a opção entre dois sistemas, o sistema da isenção e o sistema da imputação. Todavia, os Estados-Membros conservam a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e as menos-valias resultantes da distribuição dos lucros da afiliada não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe. Resulta igualmente desta disposição que, se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, tal montante não pode exceder 5 % dos lucros distribuídos pela afiliada.

10. A opção entre o sistema da isenção e o sistema da imputação não conduz necessariamente ao mesmo resultado para a sociedade beneficiária dos dividendos. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente do seu Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), que um Estado-Membro que tenha optado, aquando da transposição de uma diretiva, por um dos sistemas alternativos que a mesma prevê, não pode invocar os efeitos ou as limitações que poderiam ter decorrido da aplicação do outro sistema. Os artigos 145.º e 216.º do Código Geral dos Impostos optaram, no que diz respeito ao tratamento fiscal dos lucros abrangidos pelo âmbito de aplicação da diretiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, por um sistema de isenção, sem prejuízo da tributação de uma quota-parte das despesas e dos encargos, fixada de modo forfetário em 5 %, que representa as despesas e os encargos suportados pela sociedade-mãe respeitantes à sua participação na afiliada que distribuiu esses lucros. Os referidos lucros estão, portanto, isentos na proporção de 95 %.
11. Resulta ainda da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, em particular dos seus Acórdãos de 17 de maio de 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), e AFEP e o. (C-365/16, EU:C:2017:378), que, na aceção dos artigos 5.º e 6.º, e do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, uma retenção na fonte é uma tributação cujo facto gerador é o pagamento de dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, cuja matéria coletável é o rendimento destes e cujo sujeito passivo é o detentor desses títulos. Por conseguinte, e como é pacífico entre as partes, o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte, ao qual só o autor de uma redistribuição está sujeito, não tem a natureza de tal retenção na fonte. Em contrapartida, resulta dos mesmos acórdãos que, ao prever que o Estado-Membro da sociedade-mãe «[se abstém] de tributar esses lucros», o artigo 4.º da Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, proíbe os Estados-Membros de tributar a sociedade-mãe pelos lucros que lhe são distribuídos pela sua afiliada, sem distinguir consoante a tributação da sociedade-mãe tenha como facto gerador a receção desses lucros ou a sua redistribuição. Daqui resulta que o imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte previsto pelo artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos é suscetível de estar abrangido pelo âmbito de aplicação destas disposições.

12. Uma tributação desses lucros pelo Estado-Membro da sociedade-mãe na esfera dessa sociedade no momento da sua redistribuição, que tivesse por efeito sujeitar os referidos lucros a uma tributação que excedesse, de facto, o limite de 5 % previsto no n.º 2 do artigo 4.º da diretiva, conduziria a uma dupla tributação ao nível dessa sociedade, proibida por esta diretiva. O Tribunal de Justiça deduziu daí, nos acórdãos acima mencionados, que o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, que reproduz o teor do artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, deve ser interpretado no sentido de que se opõe *«a uma medida fiscal prevista pelo Estado-Membro de uma sociedade-mãe [...] que prevê a cobrança de um imposto por ocasião da distribuição dos dividendos pela sociedade-mãe e cuja matéria coletável é constituída pelos montantes dos dividendos distribuídos, incluindo os provenientes das afiliadas não residentes dessa sociedade»*.
13. Contudo, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 90/435/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, *«[a] presente diretiva não afeta 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»*. Resulta destas disposições, esclarecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, nomeadamente pelos Acórdãos de 25 de setembro de 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), e de 24 de junho de 2010, P. Ferrero e C. e General Beverage Europe (C-338/08 e C-339/08, EU:C:2010:364), que uma imposição só está abrangida pelo âmbito de aplicação destas disposições se, por um lado, proceder de disposições que visem suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos e, por outro, a sua aplicação não puder obstar ao objetivo prosseguido pela diretiva.
14. O imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte, conforme resultava do artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos, antes da sua supressão pela Lei do orçamento de 2004, de 30 de dezembro de 2003, é devido em caso de distribuição de lucros que deem origem à atribuição do crédito fiscal, quando esses lucros não tenham suportado o imposto sobre as sociedades à taxa do regime geral. Esta imposição é, assim, um dos elementos constitutivos de um mecanismo de eliminação da dupla tributação económica dos rendimentos distribuídos, que visa impedir que o crédito de imposto associado a esses rendimentos careça de justificação à luz da carga fiscal suportada pela sociedade que os distribui quanto aos lucros com base nos quais aqueles são cobrados e, deste modo, evitar que a atribuição desse crédito de imposto constitua um efeito de inércia para o beneficiário das distribuições. Tendo em conta, nomeadamente, o direito ao crédito de imposto imputável ao imposto por retenção na fonte de que beneficia, a montante, qualquer sociedade que recebe dividendos nas condições e pelos motivos recordados no n.º 7, *supra*, não parece que a aplicação deste imposto por retenção na fonte tenha por efeito impedir o objetivo prosseguido pela diretiva.

15. A interpretação das disposições nacionais e a apreciação da sua compatibilidade com a diretiva de 23 de julho de 1990 dependem da resposta à questão de saber se o artigo 4.º da diretiva, tendo em conta, nomeadamente, o artigo 7.º, n.º 2, da mesma, se opõe a uma disposição, como o artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos, que prevê, para a correta aplicação de um dispositivo destinado a suprimir a dupla tributação económica dos dividendos, uma imposição aquando da redistribuição, por uma sociedade-mãe, de lucros que lhe tenham sido distribuídos por filiais estabelecidas noutro Estado-Membro da União Europeia.
16. Esta questão apresenta uma dificuldade séria de interpretação do direito da União Europeia.

Quanto à questão prioritária de constitucionalidade:

[*Omissis*]

[*Omissis*] [Não há que submeter a questão ao Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional, França)].

Quanto aos outros fundamentos de recurso:

19. Em primeiro lugar, uma vez que a questão enunciada no n.º 15 apresenta, como já foi dito, uma dificuldade séria de interpretação do direito da União Europeia, há que, em aplicação do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

[*Omissis*]

[*Omissis*] [*omissis*]

22. Resulta do exposto que há que suspender a instância quanto aos pedidos dos recursos até que o Tribunal de Justiça da União Europeia se tenha pronunciado sobre esta questão prejudicial.

[*Omissis*]

DECIDE:

[*Omissis*]

Artigo 2.º: É submetida ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial: o artigo 4.º da Diretiva 90/435/CE, de 23 de julho de 1990, tendo em conta, nomeadamente, o artigo 7.º, n.º 2, da mesma, opõe-se a uma disposição, como o artigo 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos, que prevê, para a correta aplicação de um dispositivo destinado a suprimir a dupla tributação económica dos dividendos, uma imposição aquando da redistribuição, por uma sociedade-mãe, de lucros que lhe tenham sido distribuídos por filiais estabelecidas noutro Estado-Membro da União Europeia?

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis] [assinaturas]

DOCUMENTO DE TRABALHO