

**Processo C-39/23****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:**

26 de janeiro de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)

**Data da decisão de reenvio:**

24 de janeiro de 2023

**Demandantes:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Demandada:**

Skatteverket

**Objeto do processo principal**

Direito ao reembolso do montante da retenção na fonte aplicada na Suécia sobre os dividendos de sociedades suecas distribuídos a instituições de pensões estabelecidas na Finlândia.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação da livre circulação de capitais ao abrigo do artigo 63.º TFUE e da jurisprudência do Tribunal de Justiça para esclarecer se a imposição de uma retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos a instituições de pensões finlandesas é compatível com a livre circulação de capitais. Artigo 267.º TFUE.

## Questões prejudiciais

Questão 1: O facto de os dividendos distribuídos por sociedades nacionais a instituições públicas de pensões estrangeiras estarem sujeitos a retenção na fonte, ao passo que dividendos semelhantes não são tributados se reverterem para o próprio Estado através dos seus fundos gerais de pensões, constitui um tratamento diferenciado desfavorável que implica uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE?

Questão 2: Em caso de resposta afirmativa à questão 1, quais os critérios que devem ser tidos em conta ao apreciar se uma instituição pública de pensões estrangeira se encontra numa situação objetivamente comparável à do próprio Estado e dos seus fundos gerais de pensões?

Questão 3: Pode uma possível restrição ser considerada justificada por razões imperiosas de interesse geral?

## Disposições de direito da União e jurisprudência do Tribunal de Justiça invocadas

Artigos 63.º a 66.º TFUE

Acórdão no Processo C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, n.ºs 44, 47, 48 e 63.

## Disposições de direito nacional invocadas

Kupongskattelagen (Lei relativa à retenção na fonte) (1970:624):  
Artigos 1.º, 4.º, 5.º e 27.º

Inkomstskattelagen (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento) (1999:1229):  
Capítulo 6, artigos 3.º, 4.º, 7.º e 9.º, primeiro parágrafo; capítulo 7, artigo 2.º, primeiro parágrafo; capítulo 2, artigo 2.º, primeiro parágrafo

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (Lei relativa à convenção para evitar a dupla tributação entre os países nórdicos) (1996:1512) (a seguir «convenção fiscal nórdica»): artigos 10.º, n.º 3, e 25.º)

## Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O seguro de pensões profissionais é um regime legal obrigatório na Finlândia. O sistema finlandês de pensões profissionais baseia-se no pagamento, pela entidade empregadora, de contribuições em nome do trabalhador a uma instituição de pensões. Os litígios no processo principal dizem respeito a três instituições de pensões desse sistema de pensões: o KEVA, o Landskapet Ålands pensionsfond (o Fundo de Pensões da Província de Åland) e o Kyrkans Centralfond (o Fundo

Central da Igreja), que gerem ou geriram fundos ao abrigo do regime legal do seguro de pensões profissionais.

- 2 O KEVA é responsável pelas pensões profissionais dos trabalhadores do setor municipal e desempenha também certas tarefas administrativas, incluindo o pagamento de pensões e a cobrança de contribuições para as pensões. O KEVA é uma pessoa coletiva de direito público.
- 3 O Landskapet Ålands pensionsfond é responsável pelas pensões profissionais dos trabalhadores da província de Åland, mas não trata dos pagamentos. Não é uma entidade jurídica autónoma, mas faz parte da administração da província de Åland. Os ativos do fundo são mantidos separadamente do orçamento da região.
- 4 O Kyrkans Centralfond foi, até 1 de janeiro de 2016, uma instituição de pensões para os trabalhadores da Igreja Evangélica Luterana da Finlândia. O fundo também geria o capital desta Igreja para outros fins, como a prestação de apoio financeiro às congregações. O fundo não é uma entidade jurídica autónoma, mas faz parte da Igreja Evangélica Luterana.
- 5 No que diz respeito à tributação, o KEVA está isento de impostos na Finlândia. O Kyrkans Centralfond está, na prática, isento do imposto sobre o rendimento na Finlândia. O Landskapet Ålands Pensionsfond está parcialmente isento de impostos na Finlândia e não está sujeito ao imposto sobre os dividendos de sociedades anónimas.
- 6 A principal tarefa dos allmänna pensionsfonderna suecos (fundos gerais de pensões; a seguir «fundos GP») é gerir o capital pertencente à pensão por velhice com base no rendimento que faz parte do regime geral sueco de pensões por velhice. Este, por sua vez, faz parte do sistema público e obrigatório de segurança social. Na sua qualidade de autoridades estatais, os fundos GP fazem parte do Estado. Estão, portanto, abrangidos pela isenção fiscal do Estado.
- 7 Entre 2003 e 2016, as três instituições de pensões finlandesas receberam dividendos de sociedades suecas. Os dividendos foram sujeitos a retenção na fonte na Suécia. Uma vez que os dividendos distribuídos às instituições de pensões não foram tributados na Finlândia, o montante retido na fonte na Suécia não pôde ser deduzido em conformidade com a convenção fiscal nórdica.
- 8 As instituições de pensões pediram à Skatteverket (Autoridade Tributária sueca) o reembolso do montante da retenção na fonte efetuada na Suécia, acrescido de juros. Em apoio dos seus pedidos, as instituições de pensões alegaram que a aplicação da retenção na fonte é contrária à livre circulação de capitais estabelecida no Tratado FUE, visto que essas instituições são comparáveis aos fundos GP, que estão isentos do imposto sobre o rendimento.
- 9 A Autoridade Tributária sueca indeferiu os pedidos com o fundamento de que a situação destas instituições de pensões não é objetivamente comparável à dos fundos GP suecos. As instituições de pensões interpuseram recurso da decisão

para o Förvaltningsrätten i Falun (Tribunal Administrativo de Falun, Suécia). Posteriormente, interpuseram recurso da sentença desse órgão jurisdicional para o Kammarrätten i Sundsvall (Tribunal Administrativo de Recurso de Sundsvall, Suécia) e, por último, do acórdão deste último órgão jurisdicional para o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo).

### **Argumentos essenciais das partes**

- 10 As instituições de pensões alegam que a aplicação, pela Suécia, da retenção na fonte sobre os dividendos da Suécia para as instituições de pensões de direito público finlandesas é contrária à livre circulação de capitais estabelecida no artigo 63.º TFUE. As instituições de pensões de direito público finlandesas devem ser equiparadas aos fundos GP suecos. Uma vez que as instituições de pensões finlandesas estão isentas do imposto finlandês sobre o rendimento, não podem deduzir na Finlândia o montante retido na fonte na Suécia. As instituições de pensões de direito público finlandesas ficam, assim, em desvantagem em relação aos fundos GP suecos, o que constitui uma restrição à livre circulação de capitais estabelecida no Tratado FUE. Esta restrição não pode ser justificada.
- 11 As instituições públicas de pensões finlandesas entendem que devem ser colocadas em pé de igualdade com os fundos GP suecos. Os sistemas de pensões sueco e finlandês têm o mesmo tipo de constituição e estrutura jurídicas, são financiados do mesmo modo e têm a mesma função social e o mesmo objeto. Além disso, as instituições dos sistemas de pensões funcionam quase exatamente da mesma maneira. Do mesmo modo que os fundos GP suecos fazem parte do Estado sueco, o Landskapet Ålands pensionsfond e o Kyrkans Centralfond fazem parte, respetivamente, da província de Åland e da Igreja Evangélica Luterana. O KEVA tem personalidade jurídica própria, mas esse facto não obsta a que seja tratado do mesmo modo que os fundos GP, visto que a comparação deve ser realizada no conjunto, ou seja, com base na função e no objeto das instituições e nas atividades que exercem.
- 12 A Autoridade Tributária sueca alega que as instituições de pensões finlandesas e os fundos GP suecos não se encontram em situações objetivamente comparáveis. Os fundos GP não têm personalidade jurídica própria, sendo cada autoridade uma emanção do Estado enquanto pessoa jurídica. As autoridades estatais não são, por conseguinte, entidades jurídicas independentes, mas fazem simplesmente parte da entidade jurídica do Estado. Mesmo que se considerasse que as instituições de pensões finlandesas e os fundos GP exercem as suas atividades em condições semelhantes em termos de organização, função e objeto, não se pode considerar que se encontram em situações objetivamente comparáveis relativamente às atividades do Estado e à finalidade da isenção fiscal do Estado.
- 13 A razão de ser da isenção fiscal do Estado reside no facto de a tributação não trazer quaisquer fundos para o erário público, mas exigir uma extensa

administração. A finalidade da isenção fiscal é, portanto, totalmente diferente de evitar ou atenuar a dupla tributação económica.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 14 A Comissão deu início a um procedimento por incumprimento contra a Suécia e, num parecer fundamentado de 2 de dezembro de 2021, alegou que o facto de os dividendos distribuídos aos fundos GP não serem tributados na Suécia, enquanto é aplicada a retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos a instituições públicas de pensões comparáveis estabelecidas noutros Estados-Membros, é contrário ao artigo 63.º TFUE.
- 15 O Tribunal de Justiça declarou, no processo C-252/14, que uma diferença de tratamento dos dividendos distribuídos aos fundos de pensões residentes e não residentes que resulte numa carga fiscal mais elevada destes últimos constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE. Nesse processo, o Tribunal de Justiça considerou que a situação dos fundos de pensões estrangeiros não era comparável à dos fundos de pensões nacionais.
- 16 Nesse caso, porém, estavam em causa entidades de direito privado e, uma vez que os casos em apreço envolvem entidades de direito público, o Acórdão proferido no processo C-252/14 não fornece uma orientação direta.
- 17 Também não há nenhuma outra decisão do Tribunal de Justiça que esclareça se o artigo 63.º TFUE se opõe a que os dividendos distribuídos por uma sociedade nacional a uma instituição pública de pensões estrangeira sejam sujeitos a retenção na fonte quando os dividendos correspondentes não são tributados se reverterem a favor do próprio Estado através dos seus fundos gerais de pensões.
- 18 As subquestões a examinar consistem em saber se a aplicação das regras suecas implica um tratamento diferenciado desfavorável das instituições de pensões estrangeiras, se nesse caso essas situações são objetivamente comparáveis, e, em caso afirmativo, se a diferença de tratamento é justificada por razões imperiosas de interesse geral.
- 19 Há várias maneiras de analisar estas questões, como comprovado pelas posições das partes e pela correspondência trocada entre a Comissão e o Governo sueco. Quanto à questão de saber se existe um tratamento diferenciado desfavorável, o Governo sueco sustenta, por exemplo, que a opção do Estado de não se tributar a si próprio é simplesmente um instrumento para evitar a circularidade dos recursos estatais para o financiamento do sistema de segurança social sueco. Não traz nenhum benefício financeiro real para o Estado, uma vez que o mesmo resultado poderia ser alcançado por outro instrumento, por exemplo, através da afetação de recursos estatais. Segundo o Governo sueco, uma abordagem diferente significaria, na prática, que qualquer tributação de outros Estados-Membros

poderia ser impugnada com base na livre circulação de capitais, o que, na opinião desse Governo, vai muito além do artigo 63.º TFUE.

- 20 A Comissão entende que, no que respeita ao objetivo de reduzir a necessidade de afetar às autoridades estatais os impostos que estas seriam obrigadas a pagar se não estivessem isentas, as instituições que são reguladas do mesmo modo e têm a mesma missão noutros Estados-Membros se encontram numa situação objetivamente comparável à dos fundos GP.
- 21 Por outro lado, pode alegar-se, como faz o Governo sueco, que não há uma obrigação comum por força do direito da União de que os Estados-Membros contribuam para o financiamento dos sistemas de segurança social uns dos outros. Não há nenhuma situação em que uma instituição pública de pensões estrangeira possa *de facto* desempenhar a mesma função que os fundos GP desempenham no sistema de segurança social sueco. Consequentemente, uma instituição pública de pensões estrangeira nunca poderá estar numa situação objetivamente comparável à do Estado sueco e dos seus fundos GP.
- 22 Além disso, se a abordagem do Governo sueco não for aceite, coloca-se a questão de saber o que seria então necessário para que as situações fossem comparáveis. A Comissão salienta, a este respeito, que as instituições públicas de pensões de outros Estados-Membros são tratadas de maneira menos favorável, independentemente das suas atividades e objetivos ou do modo como são reguladas, organizadas e financiadas. Isto pode ser entendido no sentido de que, na opinião da Comissão, para apreciar se as situações são comparáveis, são fatores deste tipo devem ser tidos em conta. O Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) pede orientação sobre a questão de saber se são esses critérios – e/ou outros critérios – que devem ser decisivos nessa apreciação.
- 23 Também se coloca a questão de saber se a comparação deve ser feita com o Estado sueco enquanto tal ou apenas com os próprios fundos GP. Por exemplo, é relevante para a apreciação no caso concreto que as instituições de pensões finlandesas também desempenhem algumas outras tarefas além das desempenhadas pelos fundos GP suecos? Os fundos GP não têm a seu cargo a cobrança de contribuições para as pensões nem o pagamento de pensões, mas têm como única tarefa a gestão de fundos no âmbito do regime do seguro de pensões por velhice com base no rendimento. Contudo, estas outras tarefas são desempenhadas por outras autoridades do Estado sueco, que também beneficiam da isenção fiscal deste último.
- 24 Quanto à questão de saber se uma possível diferença de tratamento é justificada por razões imperiosas de interesse geral, há que observar, como fez a Comissão, que o Tribunal de Justiça tem rejeitado reiteradamente a possibilidade de uma perda de rendimentos ou dificuldades administrativas constituírem razões válidas para uma restrição à liberdade de circulação. O Governo sueco, por seu turno, considera que a diferença de tratamento é justificada pela necessidade de salvaguardar o objetivo da política social sueca e o seu financiamento.