

Processo C-601/23**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:**

29 de setembro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Tribunal Superior de Justiça do País Basco, Espanha)

Data da decisão de reenvio:

19 de setembro de 2023

Recorrente:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Recorrido:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunal Económico e Administrativo Provincial da Biscaia, Espanha, a seguir «TEAPB»)

Objeto do processo principal

Processo de contencioso administrativo — Tributação aplicável aos rendimentos provenientes da distribuição de lucros — Recurso administrativo interposto por uma sociedade não residente em Espanha — Eventual diferença de tratamento em relação a sociedades residentes em Espanha — Sociedade não residente que apresentou prejuízo num exercício fiscal que NÃO PODE recuperar as quantias retidas na fonte a título de Imposto sobre os Rendimentos dos Não Residentes vs. Sociedade residente que apresentou prejuízo num exercício fiscal que PODE recuperar as importâncias retidas na fonte a título de Imposto sobre as Sociedades

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial de interpretação — Artigo 267.º TFUE — Compatibilidade de disposições nacionais com o artigo 63.º TFUE

Questão prejudicial

«Deve o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, relativo à livre circulação de capitais, ser interpretado no sentido de que se opõe a que o Reino de Espanha, em particular o Território Histórico fiscalmente autónomo da Biscaia, apesar de aplicar aos não residentes a mesma percentagem de retenção que aplica aos residentes, não devolva, no entanto, aos não residentes a retenção na fonte efetuada sobre o pagamento de dividendos a cargo de uma entidade residente – e que não consigam neutralizar com base na convenção sobre a dupla tributação –, ao passo que aos residentes que também apresentem prejuízo no exercício é integralmente reembolsada essa retenção?»

Disposições de direito internacional invocadas

Convenção entre o Reino de Espanha e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre a Fortuna, e o seu Protocolo, assinada em Londres em 14 de março de 2013. Nos termos do artigo 10.º da Convenção, os dividendos pagos por uma sociedade residente num Estado contratante a um residente noutro Estado contratante são igualmente tributáveis no Estado contratante de residência da sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação deste Estado, mas com a seguinte limitação: se o beneficiário efetivo dos dividendos for residente no outro Estado contratante, o imposto assim liquidado não pode exceder, regra geral, 10 % do montante bruto dos dividendos. Por sua vez, o artigo 22.º estabelece uma série de regras para eliminar a dupla tributação. Em particular, do n.º 2 deste artigo infere-se que, para que a retenção seja dedutível, é necessário que existam lucros ou ganhos tributáveis.

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, especialmente, de 22 de novembro de 2018, Sofina e o. (C-575/17, EU:C:2018:943) e de 16 de junho de 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Disposições de direito nacional invocadas

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Lei 12/2002, de 23 de maio, que aprova o Acordo Económico com a Comunidade Autónoma do País Basco). O seu artigo 21.º dispõe que o Imposto sobre os Rendimentos dos Não Residentes é um tributo concertado (isto é, regulado, gerido e cobrado pelos territórios históricos/províncias do País Basco) que se rege pelas mesmas normas substantivas e adjetivas que forem sendo estabelecidas em cada momento pelo Estado.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Lei Provincial 12/2013, de 5 de dezembro, relativa ao Imposto sobre os Rendimentos dos Não Residentes). No seu artigo 1.º refere-se que este imposto tributa os rendimentos obtidos no território histórico da Biscaia por pessoas singulares ou entidades não residentes em território espanhol que não disponham de estabelecimento estável. No artigo 4.º reconhece-se que o disposto na Lei Provincial não prejudica o disposto nos tratados e convenções internacionais que façam parte do ordenamento jurídico interno espanhol. O artigo 13.º considera rendimentos obtidos na Biscaia, nomeadamente, os dividendos e outros rendimentos distribuídos decorrentes da participação no capital de entidades privadas. O artigo 25.º fixa uma taxa normal para o IRNR de 24 %. Contudo, esta taxa é de 19 % quando se tratar de contribuintes residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu. E o artigo 31.º obriga as entidades residentes em território espanhol que paguem rendimentos sujeitos a esse imposto a efetuar a retenção ou pagamento por conta. Esta retenção ou pagamento por conta será igual à importância que resultar da aplicação das disposições nos termos das quais se determina a dívida fiscal relativa ao imposto.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Lei Provincial 11/2013, de 5 de dezembro, relativa ao Imposto sobre as Sociedades). O seu artigo 68.º dispõe que são dedutíveis do montante efetivo do imposto as retenções e os pagamentos por conta. Se o montante das retenções e pagamentos por conta exceder o montante efetivo do imposto, a administração tributária deve reembolsar, oficiosamente, o excesso. E o artigo 130.º refere que as entidades que paguem rendimentos sujeitos a este imposto *são obrigadas a reter* ou a efetuar pagamentos por conta, a título de adiantamento, da importância que seja determinada por regulamento e *são obrigadas ao pagamento desse montante* na Hacienda Foral (Administração Tributária Provincial).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A sociedade CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, com sede no Reino Unido e que não dispõe de estabelecimento estável no território provincial da Biscaia, recebeu, no exercício de 2017, o montante de **2 763 848,73 €** a título de dividendos distribuídos por uma sociedade com sede na Biscaia, «**Siemens**

Gamesa Renewable Energy, S.A.». Em conformidade com o disposto na legislação aplicável, a Siemens Gamesa Renewable Energy efetuou no âmbito das suas autoliquidações tributárias uma retenção na fonte a título do imposto sobre os rendimentos dos não residentes devido pela Credit Suisse Securities (Europe) em consequência dos dividendos distribuídos a esta última. Essa retenção, em função da regulamentação interna do imposto, estava fixada em 19 %, a mesma percentagem que se aplica aos residentes, que foi minorada em 9 % por ser aplicável à Credit Suisse Securities (Europe) a Convenção hispano-britânica para evitar a dupla tributação, CDT, que a limita a 10 %, o que resulta num montante de **276 384,87 €**.

- 2 Em 10 de fevereiro de 2021, a Credit Suisse Securities (Europe) requereu ao Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Serviço de Contribuições Diretas da Administração Tributária Provincial da Biscaia) a retificação das autoliquidações apresentadas pela empresa responsável pela retenção («Siemens Gamesa Renewable Energy») e pediu igualmente o reembolso da percentagem de 9 % por considerar que se tratava de um pagamento indevido. Neste sentido, a Credit Suisse Securities (Europe) começou por referir que nesse exercício fiscal tivera prejuízo. Alegou que, no seu caso, contrariamente às sociedades residentes na Biscaia que tivessem idêntico prejuízo, às quais seria reembolsada essa diferença de 9 % através do Imposto das Sociedades (ao qual estão sujeitas as sociedades residentes) uma vez que para elas a retenção efetuada tem a natureza de retenção «por conta» do montante efetivo de imposto a pagar e, uma vez calculado o montante efetivo do imposto, se a quantia retida for superior a esse montante, é-lhe reembolsada oficiosamente a diferença, ela não podia recuperar no seu país de residência (Reino Unido) a diferença de 9 %. Esse requerimento foi indeferido pela Administração Tributária Provincial da Biscaia por Decisão de 15 de fevereiro de 2021.
- 3 Em 18 de março de 2021, a Credit Suisse Securities (Europe) apresentou, no TEAPB, recurso administrativo da referida decisão. As suas alegações partiam da premissa de que a Lei Provincial 12/2013, de 5 de dezembro, relativa ao Imposto sobre os Rendimentos dos Não Residentes conduz a um tratamento discriminatório dos contribuintes não residentes quando estes se encontram numa situação de prejuízo fiscal: enquanto o contribuinte residente receberia o reembolso da retenção se estiver nessa situação de prejuízo, a ela, como entidade não residente, não lhe é reembolsada. Nas suas alegações invocou, em especial, o Acórdão do TJUE de 22 de novembro de 2018, no processo C-575/17.
- 4 Por Decisão de 23 de fevereiro de 2022, o TEAPB negou provimento ao referido recurso administrativo. Na sua fundamentação jurídica, o TEAPB referiu amplamente os precedentes do TJUE e a lei foral em vigor e concluiu que não era devido o reembolso da importância retida. Neste sentido, considerou que existiam diferenças entre o presente caso *sub iudice* e o caso *Sofina* apreciado pelo TJUE, uma vez que neste se verificava que os dividendos pagos por uma sociedade francesa às sociedades não residentes estavam sujeitos a uma retenção na fonte de 25 % do seu montante, redutível com base numa eventual CDT [Convenção Para

Evitar a Dupla Tributação]. Pelo contrário, no presente caso, os dividendos recebidos por uma sociedade residente seriam integrados na matéria coletável do Imposto sobre as Sociedades e, em caso de prejuízo, a cobrança do imposto ficaria adiada até ao exercício posterior positivo (o que implica uma vantagem de tesouraria e até mesmo a inexistência de tributação se não se verificarem resultados positivos suficientes antes da cessação da sua atividade), ao passo que os dividendos recebidos por uma entidade não residente são tributados imediata e definitivamente.

- 5 Neste contexto, o TEAPB, punha a tónica no facto de não se verificar a diferenciação de tratamento que o acórdão do TJUE analisara no *processo Sofina*, uma vez que a lei foral aplicável ao presente processo estabelece percentagens de retenção iguais para residentes e não residentes (de 19 % em ambos os casos), o que conduz a um cenário fiscal diferente. Para este efeito, o TEAPB referiu os n.ºs 40 e 41 das Conclusões do Advogado-Geral M. Wathelet no aludido processo C-575/2017. Dos mesmos, salientou a ideia de que a repartição equilibrada do poder tributário pode ser alcançada com medidas não discriminatórias, como uma tributação por retenção na fonte comum a ambos os grupos, e esta medida seria precisamente a contida na legislação provincial aplicável a este caso. O TEAPB acrescentou que a apreciação da igualdade era independente da tributação a aplicar no Reino Unido e deve basear-se unicamente na tributação no território histórico da Biscaia, pelo que a eventual tributação global superior do acionista não é relevante no país de origem do dividendo, se esse país tiver previsto um tratamento igual em relação a um residente. O TEAPB considerou igualmente que a sociedade recorrente [Credit Suisse Securities (Europe)] não fez prova bastante da sua situação de prejuízo fiscal no exercício de 2017.
- 6 Em 4 de maio de 2022, a Credit Suisse Securities (Europe) interpôs no Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Tribunal Superior de Justiça do País Basco, Espanha) recurso contencioso de anulação da anterior Decisão do TEAPB. As alegações da recorrente e a contestação do recorrido constam da secção seguinte.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 7 Na petição inicial, a Credit Suisse Securities (Europe) pede a anulação da referida Decisão do TEAPB e a declaração do seu direito ao reembolso do montante de 276 384,87 €, acrescido de juros de mora. Baseia-se exclusivamente em fundamentos jurídicos específicos do direito da União Europeia que, em seu entender, vão no sentido de considerar que se verificou um tratamento discriminatório, baseado na configuração da retenção às entidades não residentes como imposto definitivo, sem qualquer mecanismo de reembolso em caso de prejuízo. Pelo contrário, para as sociedades residentes, sujeitas ao Imposto sobre as Sociedades, a retenção é um mero adiantamento desse imposto e só implica tributação efetiva se, no exercício fiscal, essa sociedade apresentar matéria coletável positiva, uma vez que, caso a matéria coletável seja negativa, as retenções não são tributadas e são objeto de reembolso.

- 8 A recorrente invoca igualmente os ensinamentos do Acórdão do TJUE no processo C-575/2017, de 22 de novembro de 2018, e também do proferido no processo C-572/2020, cujos n.ºs 46 a 49 transcreve, apresentando os critérios de outro precedente referente à tributação na Alemanha. Depois de verificar a eventual neutralização com base na Convenção Espanha-Reino Unido para evitar a Dupla Tributação, a recorrente infere que esta não permite a compensação em situação de prejuízo, uma vez que o artigo 22.2 dessa Convenção exige, para a retenção ser dedutível, que se verifiquem lucros ou ganhos tributáveis. O Reino Unido não tem a obrigação de reembolsar a retenção do imposto pago em Espanha e só reconhece um crédito fiscal em caso de matéria coletável positiva, que também não pode ser deduzido em exercícios posteriores. A recorrente acrescenta que a prova dessa neutralização caberia à administração tributária em conformidade com a jurisprudência interna de Espanha.
- 9 No que se refere à prova da situação de prejuízo fiscal em 2017, a recorrente remete para diversas declarações tributárias apresentadas como anexos, entre outros documentos. Faz também referência a princípios constitucionais internos (capacidade económica) ou à jurisprudência sobre restrições à livre circulação de capitais associadas ao IRNR.
- 10 Finalmente, a recorrente propõe ao órgão jurisdicional de reenvio a submissão de um pedido de decisão prejudicial ao TJUE ou de uma questão de inconstitucionalidade ao Tribunal Constitucional espanhol.
- 11 Na sua contestação, a recorrida [Diputación Foral de Bizkaia (Conselho Municipal da Biscaia)] refere amplamente a legislação aplicável e nega a alegada discriminação das entidades residentes, salientando novamente a igualdade da retenção, que, após a aplicação da CDT entre Espanha e o Reino Unido, se reduz a 9 %. A recorrida alega que os casos da jurisprudência invocada pela entidade recorrente, referente aos organismos de investimento coletivo, OIC, em função da Diretiva 2009/65/CE, diferem consideravelmente do caso apreciado neste litígio (uma vez que nesses casos se trata de tributação de 1 % por contraposição a 15 % ou 18 % e não de uma tributação idêntica, como no presente caso), e refere, em especial, o Acórdão do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) de 5 de janeiro de 2021. Relativamente aos ensinamentos do TJUE no processo C-575/2017, «*Sofina e o.*», são reiteradas as considerações do TEAPB. Além de considerar que não se justifica a eventual submissão de uma questão de inconstitucionalidade, manifesta a sua oposição em relação à prova da situação de prejuízo fiscal no exercício que a recorrente invoca.
- 12 Em 13 de junho de 2023 o órgão jurisdicional de reenvio fixou prazo às partes para apresentarem alegações relativamente à eventual submissão de um pedido de decisão prejudicial. Mediante requerimentos de 28 e 29 de junho de 2023, respetivamente, as partes reiteraram as suas posições contraditórias quanto à submissão desse pedido. Enquanto a recorrente fez referência às mais recentes decisões da jurisprudência interna [mencionando o Acórdão do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) de 5 de abril de 2023 e vários outros que se lhe

seguiram com o mesmo critério] e voltou a remeter para os acórdãos do TJUE nos processos «*Silicones*» ou «*Sofina*», o recorrido expôs o seu critério em relação com os últimos acórdãos do Supremo Tribunal espanhol e as respetivas diferenças relativamente ao presente processo e insistiu na falta de prova do prejuízo da recorrente.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, tomando em consideração as dúvidas que a seguir se expõem, deve submeter-se o pedido de decisão prejudicial requerido pela recorrente.
- 14 Em primeiro lugar, considera que não se deve esquecer que na jurisprudência interna existem numerosos precedentes relativos à diferença de tratamento fiscal dos não residentes quanto aos rendimentos obtidos em Espanha. Um expoente recente dessa jurisprudência é o Acórdão do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) de 5 de abril de 2023, sobre o qual as partes discordam. Deste acórdão infere-se claramente, no caso dos Fundos de Investimento Livre ou não harmonizados, não residentes [*«FIL ou Hedge Fund»*] e os seus equiparados residentes em Espanha, que, em consonância com os ensinamentos do TJUE, a neutralização dos efeitos da restrição à livre circulação de capitais instituída na legislação nacional só se pode considerar alcançada por força do previsto nas convenções para evitar a dupla tributação nos casos em que essas disposições permitam que o imposto retido na fonte em aplicação da legislação nacional possa ser deduzido do imposto devido no outro Estado-Membro até ao limite da diferença de tratamento a que conduz a legislação nacional. No entanto, o que define a situação das sociedades não residentes em relação às residentes, relativamente ao Imposto sobre o Rendimento dos Não Residentes, no que se refere ao pagamento de dividendos societários, é o facto de ambos os grupos (residentes e não residentes) estarem sujeitos à mesma taxa de tributação, inicialmente de 19 %, e este é o elemento de equiparação que leva o organismo recorrido a alegar a inexistência de infração em matéria de livre circulação de capitais, mesmo que o tratamento fiscal indireto de ambos os sujeitos passivos seja diferenciado. Assim, no caso de exercícios em que se registe prejuízo, o mecanismo do Imposto sobre as Sociedades conduz ao reembolso integral da retenção à sociedade residente em qualquer caso, artigo 68.2 da LPIS, e, pelo contrário, para os não residentes, só é hipoteticamente compensada através das convenções para evitar a dupla tributação, uma possibilidade que, no caso da CDT hispano-britânica de 2013, não se verifica aqui. Artigo 22.2.
- 15 À luz da jurisprudência referida, o órgão jurisdicional de reenvio considera que subsistem sérias dúvidas de que o único critério para apreciar a infração ao artigo 63.º TFUE deva ser a disparidade de taxas de tributação ou de retenção equivalente entre ambos os tipos de entidades comparadas, como defende o organismo recorrido. Pelo contrário, tudo indica que não se toma como referência, em separado ou em particular, o facto e o momento da retenção, mas antes o da

tributação efetiva e definitiva, tal como se infere, por exemplo, do Acórdão do TJUE de 16 de junho de 2022, no processo C-572/2020 (n.º 49), até ao ponto de que, nem sequer dando uma possibilidade incerta de recuperar no futuro a retenção total efetuada no Estado de residência, Reino Unido, será considerada neutralizada a diferença de tratamento através da convenção para evitar a dupla tributação. Nesta medida, não é possível afirmar que o direito interno pode ignorar que através da convenção para evitar a dupla tributação a sociedade sujeita a retenção na fonte possa ou não chegar a ver neutralizado o excesso de tributação definitiva em relação ao residente, aspeto que o organismo recorrido aborda como mera hipótese alheia ao seu âmbito de atuação. Pelo contrário, os poderes públicos do Estado (ou regime fiscal) responsável pela retenção têm de verificar, a requerimento da interessada se, tomando em consideração os Tratados e o direito da UE, se verificou esse resultado de neutralização, procedendo, caso assim não aconteça, ao reembolso da diferença como pagamento indevido.

- 16 O órgão jurisdicional de reenvio refere por último que as partes não abordaram a questão de se tratar de entidades sujeitas a Imposto sobre os Rendimentos dos Não Residentes que tenham tido resultados negativos. Na sua opinião, isto também não deve interferir na submissão do pedido de decisão prejudicial, pois, apesar de existir uma contradição entre as partes quanto aos factos e à prova desta questão, trata-se de um problema que não cuja decisão não cabe neste momento, uma vez que terá que ser decidido no acórdão definitivo.