

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de Outubro de 2009*

No processo C-247/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 23 de Maio de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 9 de Junho de 2008, no processo

Gaz de France — Berliner Investissement SA

contra

Bundeszentralamt für Steuern,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (relator) e J.-J. Kasel, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Abril de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Gaz de France — Berliner Investissement SA, por T. Hackemann e H. von Cölln, Rechtsanwälte, assistidos por U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por I. Bruni, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo do Reino Unido, por H. Walker, na qualidade de agente, assistida por K. Beal, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Junho de 2009,

profere o presente

Acórdão

- ¹ O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mã[e] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, bem como a validade desta disposição à luz dos artigos 43.º CE, 48.º CE, 56.º CE e 58.º CE.
- ² Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Gaz de France — Berliner Investissement SA, uma sociedade com sede em França e que até 2002 tinha a forma jurídica de «société par actions simplifiée» (SAS), ao Bundeszentralamt für Steuern (Serviço federal central de finanças) relativamente à tributação dos lucros que lhe foram distribuídos durante o ano fiscal de 1999 pela Gaz de France Deutschland GmbH, com sede na Alemanha.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º da Directiva 90/435 tem a seguinte redacção:

«Para efeitos de aplicação da presente directiva, a expressão ‘sociedade de um Estado-Membro’ designa qualquer sociedade:

- a) Que revista uma das formas enumeradas no anexo;

- b) Que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-Membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma Convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade;

- c) Que, além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos seguintes impostos:

[...]

— impôt sur les sociétés, em França,

[...]

ou a qualquer outro imposto que possa vir a substituir um destes impostos.»

4 Em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25% no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte.

5 O anexo da Directiva 90/435, sob a epígrafe «Lista das sociedades a que se refere a alínea a) do artigo 2.º», enumera, no ponto f), as seguintes sociedades:

«As sociedades de direito francês denominadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée» bem como os estabelecimentos e empresas públicos de carácter industrial e comercial.»

6 De acordo com o quarto considerando da Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003, que altera a Directiva 90/435 (JO 2004, L 7, p. 41):

«O artigo 2.º da Directiva [90/435] define as empresas abrangidas pelo seu âmbito de aplicação. O anexo contém uma lista das sociedades às quais a directiva é aplicável.

Certas formas de sociedades não foram incluídas na lista do anexo, embora, para efeitos fiscais, tenham o seu domicílio fiscal num Estado-Membro e nele sejam sujeitas ao imposto sobre as sociedades. Por conseguinte, o âmbito de aplicação da Directiva [90/435] deve ser alargado a outras entidades que podem exercer actividades [transfronteiriças] na Comunidade e que preenchem todas as condições necessárias estabelecidas na referida directiva.»

- 7 O artigo 1.º, n.º 6, da Directiva 2003/123 prevê a substituição do anexo da Directiva 90/435 pelo texto que consta do anexo da Directiva 2003/123. Na sequência desta alteração, o novo ponto f) do anexo da Directiva 90/435 tem a seguinte redacção:

«As sociedades de direito francês designadas «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «sociétés par actions simplifiée», «sociétés d'assurances mutuelles», «caisses d'épargne et de prévoyance», «sociétés civiles» que são automaticamente sujeitas ao imposto sobre as sociedades, «coopératives», «unions de coopératives» e estabelecimentos e empresas públicos de carácter industrial e comercial, e outras sociedades de direito francês sujeitas ao imposto sobre as sociedades em França».

- 8 Nos termos do artigo 2.º da Directiva 2003/123, esta devia ser transposta para o direito dos Estados-Membros o mais tardar em 1 de Janeiro de 2005.

Legislação nacional

- 9 O § 44d da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), na versão aplicável ao processo principal (a seguir «EStG 1999»), tem a seguinte redacção:

«(1) A pedido do contribuinte, o imposto sobre os rendimentos de capitais não é cobrado sobre os rendimentos de capitais, na acepção do § 20, n.º 1, ponto 1 [...], de uma sociedade-mãe que não tenha a sua sede nem a sua direcção no território nacional, resultantes da distribuição de lucros por uma sociedade de capitais tributada pelo rendimento global, na acepção do § 1, n.º 1, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das sociedades, ou do reembolso do imposto sobre o rendimento das sociedades.

(2) Uma ‘sociedade-mãe’ na acepção do n.º 1 é uma sociedade que preenche os requisitos do artigo 2.º da Directiva [90/435] indicados no anexo 7 da presente lei e que, no momento em que o imposto sobre os rendimentos de capitais se torna exigível, nos termos do § 44, n.º 1, segundo período, demonstre possuir uma participação directa de, pelo menos, um quarto do capital nominal da sociedade de capitais tributada pelo rendimento global. Deve igualmente ser demonstrado que essa participação se manteve de forma ininterrupta ao longo de um período de doze meses. [...]»

- 10 O anexo 7 da EStG 1999 prevê:

«Sociedade-mãe na acepção do artigo 2.º da Directiva [90/435] é qualquer sociedade

1. que revista uma das seguintes formas:

[...]

— Sociedades de direito francês denominadas:

‘société anonyme’, ‘société en commandite par actions’, ‘société à responsabilité limitée’, bem como os estabelecimentos e empresas públicos de carácter industrial e comercial;

[...]

2. que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-Membro, se considere que tem nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma Convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não se considere que tem domicílio fora da Comunidade, e
3. que esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos seguintes impostos:

[...]

— impôt sur les sociétés em França,

[...]

ou a qualquer imposto que possa vir a substituir um destes impostos.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 11 Em 16 de Junho de 1999, a Gaz de France Deutschland GmbH, da qual a demandante no processo principal detém a totalidade das participações, procedeu à distribuição a esta última de lucros no montante de 980 387 DEM, retendo um imposto sobre os rendimentos de capitais no montante de 49 019,35 DEM assim como uma sobretaxa de solidariedade no montante de 2 696,06 DEM que foram pagos à Administração Fiscal competente.
- 12 Em 16 de Agosto de 1999, a demandante no processo principal apresentou no Bundesamt für Finanzen, que passou, em 1 de Janeiro de 2006, a Bundeszentralamt für Steuern, um pedido de reembolso do imposto sobre os rendimentos de capitais, incluindo a sobretaxa de solidariedade.
- 13 Por decisão de 6 de Setembro de 1999, o demandado no processo principal indeferiu o pedido de reembolso com o fundamento de que a demandante no processo principal não era uma sociedade-mãe na acepção das disposições conjugadas do § 44d, n.º 2, da EStG 1999 e do artigo 2.º da Directiva 90/435.
- 14 A reclamação apresentada contra essa decisão foi indeferida. A demandante no processo principal interpôs recurso para o Finanzgericht Köln, que considera que, de acordo com o teor da Directiva 90/435, a demandante no processo principal não tem

direito ao reembolso do imposto sobre os rendimentos de capitais, uma vez que, durante o ano da distribuição, não revestia nenhuma das formas de sociedades indicadas nas disposições conjugadas do artigo 2.º, alínea a), e do anexo, ponto f), da Directiva 90/435.

15 Contudo, este órgão jurisdicional duvida que seja necessário limitar-se à interpretação literal das disposições da Directiva 90/435. Segundo o referido órgão jurisdicional, deve também ser tido em consideração o objectivo desta directiva e as circunstâncias de, por um lado, no momento da entrada em vigor desta directiva, a forma jurídica de «société par actions simplifiée» ainda não existir no direito francês e, por outro, a Directiva 2003/123 ter incluído esta forma de sociedade no anexo da Directiva 90/435.

16 Consequentemente, segundo o Finanzgericht Köln, no processo que lhe foi submetido, coloca-se a questão de saber se uma lacuna regulamentar involuntária pode impedir que se infira por analogia do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, que uma sociedade de direito francês sob a forma de «société par actions simplifiée» possa ser considerada, mesmo antes de 2005, uma «sociedade de um Estado-Membro» na acepção da Directiva 90/435 e se, eventualmente, o artigo 2.º, alínea a), desta directiva, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, não viola os artigos 43.º CE e 48.º CE ou os artigos 56.º CE e 58.º CE.

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

«1) O artigo 2.º, alínea a), [da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo], deve ser interpretado no sentido de que se pode considerar que uma sociedade francesa sob a forma de ‘société par actions simplifiée’ já era uma ‘sociedade de um Estado-Membro’ na acepção dessa directiva mesmo antes de 2005 e de que, assim sendo, há que isentar da retenção na fonte o lucro que lhe foi distribuído em 1999 pela sua filial alemã, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435[...]?

- 2) Caso a primeira questão receba uma resposta negativa: O artigo 2.º, alínea a), [da Directiva 90/435, lido em conjugação com ponto f) do seu anexo], viola os artigos 43.º CE e 48.º CE ou os artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º, [n.ºs 1], alínea a), e [3], CE, na medida em que, [lido em conjugação] com o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435[...], estabelece, no caso de lucros distribuídos por uma filial alemã, uma isenção da retenção na fonte a favor de uma sociedade-mãe francesa sob a forma [jurídica] de ‘société anonyme’, de ‘société en commandite par actions’ ou de ‘société à responsabilité limitée’, mas não para uma sociedade-mãe francesa sob a forma [jurídica] de ‘société par actions simplifiée’?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

- 18 O Governo italiano põe em causa a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial com o fundamento de que este não contém indicações sobre a estrutura e o regime jurídico da «société par actions simplifiée» e dos outros tipos de sociedades às quais esta é comparada. Na falta dessas indicações, aquele governo considera que não é possível avaliar os elementos em que se baseia a premissa do órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual uma «société par actions simplifiée» tem características análogas às das sociedades de direito francês que sempre beneficiaram da isenção da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, nem, conseqüentemente, apreciar a pertinência do pedido de decisão prejudicial para a solução do litígio no processo principal.

- 19 A este respeito, recorde-se que, embora, tendo em conta a repartição das competências no âmbito do processo prejudicial, caiba exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional definir o objecto das questões que, em seu entender, devem ser submetidas ao Tribunal de Justiça, este Tribunal também declarou que, em circunstâncias excepcionais, lhe cabe examinar as condições em que o juiz nacional, com o intuito

de verificar a sua própria competência, recorre ao Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 18 de Dezembro de 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Colect., p. I-11995, n.º 14).

- 20 É o que acontece, em particular, quando o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdãos de 13 de Março de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 39; de 5 de Dezembro de 2006, Cipolla e o., C-94/04 e C-202/04, Colect., p. I-11421, n.º 25; e de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 64). Com efeito, a necessidade de se chegar a uma interpretação do direito comunitário que seja útil ao órgão jurisdicional nacional exige que este defina o quadro factual e legal em que se inscrevem as questões que coloca ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que assentam estas questões (v., designadamente, acórdão de 23 de Março de 2006, Enirisorse, C-237/04, Colect., p. I-2843, n.º 17 e jurisprudência referida).
- 21 As informações fornecidas na decisão de reenvio devem não apenas permitir ao Tribunal dar respostas úteis mas também dar aos governos dos Estados-Membros e às outras partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça. Cabe ao Tribunal de Justiça velar por que esta possibilidade seja salvaguardada, tendo em conta o facto de que, nos termos da disposição referida, apenas as decisões de reenvio são notificadas às partes interessadas (v., designadamente, acórdão Enirisorse, já referido, n.º 18 e jurisprudência referida).
- 22 Ora, não se pode deixar de observar que, no caso em apreço, a decisão de reenvio contém uma exposição suficiente do quadro factual e jurídico do litígio no processo principal, bem como das razões pelas quais o órgão jurisdicional de reenvio considerou que necessitava de uma resposta às questões colocadas, de forma a permitir ao Tribunal de Justiça responder utilmente a essas questões. De resto, resulta das observações apresentadas pelos Governos alemão, italiano e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que as informações contidas no pedido de decisão prejudicial lhes permitiram tomar utilmente posição sobre as questões colocadas ao Tribunal de Justiça.

- 23 Nestas condições, a falta, na decisão de reenvio, de uma descrição pormenorizada, por um lado, das regras relativas às «sociétés par actions simplifiées» e, por outro, do regime das outras sociedades de direito francês não torna o referido pedido inadmissível, na medida em que, em todo o caso, a interpretação da legislação nacional não é da competência do Tribunal de Justiça.
- 24 Resulta do que antecede que há que responder às questões prejudiciais.

Quanto ao mérito

Quanto à primeira questão

- 25 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade de direito francês sob a forma de «société par actions simplifiée» pode ser considerada uma «sociedade de um Estado-Membro» na acepção dessa directiva antes de a referida directiva ser alterada pela Directiva 2003/123.
- 26 Para responder a esta questão, há que ter em conta o teor da disposição cuja interpretação é pedida, assim como os objectivos e o sistema da Directiva 90/435 (v., neste sentido, acórdãos de 17 de Outubro de 1996, *Denkavit e o.*, C-283/94, C-291/94 e C-292/94, *Colect.*, p. I-5063, n.ºs 24 e 26; de 8 de Junho de 2000, *Epson Europe*, C-375/98, *Colect.*, p. I-4243, n.ºs 22 e 24; e de 3 de Abril de 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, *Colect.*, p. I-2067, n.º 22).

27 A este respeito, importa recordar que, como resulta, nomeadamente, do seu terceiro considerando, a Directiva 90/435 se destina a evitar, através da instituição de um regime fiscal comum, que a cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes seja penalizada relativamente à cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro, e facilitar assim o agrupamento de sociedades à escala comunitária (acórdãos Denkavit e o., já referido, n.º 22; Epson Europe, já referido, n.º 20; de 4 de Outubro de 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Colect., p. I-6797 n.º 25; de 25 de Setembro de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Colect., p. I-9809, n.º 45; e Banque Fédérative du Crédit Mutuel, já referido, n.º 23). A Directiva 90/435 tem assim como fim último garantir a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição de lucros por uma filial estabelecida num Estado-Membro à sua sociedade-mãe estabelecida noutra Estado-Membro (acórdão Banque Fédérative du Crédit Mutuel, já referido, n.º 24).

28 Como resulta do seu artigo 1.º, a Directiva 90/435 visa a distribuição dos lucros obtidos por sociedades de um Estado-Membro e provenientes das suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros.

29 O artigo 2.º da Directiva 90/435 estabelece os requisitos que uma sociedade deve preencher para ser considerada uma sociedade de um Estado-Membro na acepção da referida directiva, definindo assim o seu âmbito de aplicação. Como afirmou o advogado-geral no n.º 27 das suas conclusões, os referidos requisitos são cumulativos.

30 Em conformidade com o artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, a expressão «sociedade de um Estado-Membro» designa qualquer sociedade que revista uma das formas enumeradas no anexo da referida directiva.

31 O anexo da Directiva 90/435 utiliza duas técnicas diferentes para designar as sociedades que fazem parte do seu âmbito de aplicação. Assim, se utiliza uma formulação genérica nos seus pontos k) e l), designando, respectivamente, «[a]s sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e as cooperativas e empresas públicas constituídas de acordo com a legislação portuguesa» e «[a]s sociedades constituídas de acordo com a

legislação do Reino Unido», nos outros pontos do referido anexo as denominações das sociedades visadas são expressamente indicadas.

32 Esta última técnica, utilizada na maior parte dos pontos do anexo da Directiva 90/435, nomeadamente no seu ponto f), relativo às sociedades de direito francês, que consiste em enumerar as denominações das sociedades abrangidas por essa directiva, sem incluir uma cláusula que permita a sua aplicação a outras sociedades constituídas nos termos do direito dos Estados-Membros respectivos, com excepção, no que diz respeito ao direito francês, dos estabelecimentos e empresas públicos, implica que as referidas denominações são indicadas de forma exaustiva.

33 Assim, resulta tanto da redacção como do sistema do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435 e do ponto f) do seu anexo que, para que uma sociedade de direito francês que não é um estabelecimento público ou uma empresa pública de carácter industrial e comercial possa ser considerada uma sociedade de um Estado-Membro na acepção dessa directiva, essa sociedade deve necessariamente revestir uma das formas enumeradas exaustivamente no ponto f) do anexo da referida directiva e, nomeadamente, ser constituída sob a forma de «société anonyme», «société en commandite par actions» ou «société à responsabilité limitée».

34 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelos argumentos da demandante no processo principal e da Comissão, segundo os quais a lista das sociedades indicadas no ponto f) do anexo da Directiva 90/435 é fornecida a título meramente exemplificativo e com o único objectivo de evitar os problemas susceptíveis de resultar de conflitos de qualificação, quando uma sociedade é tratada fiscalmente por um Estado-Membro como uma sociedade de capitais sujeita a imposto sobre as sociedades, ao passo que outro Estado-Membro a considera uma sociedade de pessoas não sujeita a imposto sobre as sociedades, dado que certos Estados-Membros quiseram, no momento da adopção da Directiva 90/435, excluir do seu âmbito de aplicação as sociedades de pessoas.

35 É efectivamente importante salientar que a interpretação defendida pela demandante no processo principal e pela Comissão poderia responder aos objectivos da Directiva 90/435, tal como expostos no seu terceiro considerando, uma vez que implicaria uma extensão do âmbito de aplicação da directiva a um número alargado de sociedades e contribuiria portanto para evitar que a cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes fosse penalizada relativamente à cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro e facilitaria o agrupamento de sociedades à escala comunitária.

36 Todavia, como sublinhou o advogado-geral no n.º 31 das suas conclusões, há que concluir que a Directiva 90/435 não tem por objectivo instituir um regime comum para todas as sociedades dos Estados-Membros, nem para todos os tipos de participações.

37 Com efeito, relativamente às participações não abrangidas pela Directiva 90/435, compete aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos e adoptar, para esse efeito, de modo unilateral ou através de Convenções celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica (v. acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Colect.*, p. I-11673, n.º 54, e *Amurta*, já referido, n.º 24).

38 A Directiva 90/435 limita assim a competência dos Estados-Membros quanto à tributação dos lucros distribuídos pelas sociedades estabelecidas nos seus territórios às sociedades estabelecidas noutra Estado-Membro abrangidas pelo âmbito de aplicação desta directiva. Ora, nestas condições, as exigências do princípio fundamental da segurança jurídica opõem-se a que a lista das sociedades fornecida no ponto f) do anexo desta directiva seja interpretada como uma lista fornecida a título indicativo, quando a verdade é que essa interpretação não decorre da redacção nem do sistema da Directiva 90/435.

39 A interpretação defendida pela demandante no processo principal e pela Comissão também não pode decorrer das pretensões eventualmente expressas por certos

Estados-Membros no momento da adopção da Directiva 90/435 de só excluir do âmbito de aplicação desta as sociedades de pessoas. Com efeito, as intenções expressas pelos Estados-Membros no Conselho da União Europeia são destituídas de valor jurídico se não tiverem expressão nas disposições legais. Estas últimas destinam-se, com efeito, aos litigantes, que devem poder confiar no respectivo conteúdo, conforme exige o princípio da segurança jurídica (acórdão Denkavit e o., já referido, n.º 29).

40 A interpretação segundo a qual não se pode considerar que a «société par actions simplifiée», desde a sua introdução no direito francês, esteja abrangida pela Directiva 90/435 é, além disso, confirmada pela evolução legislativa, nomeadamente, pela Directiva 2003/123.

41 Por um lado, a Directiva 2003/123 afirma no seu quarto considerando que o anexo da Directiva 90/435 contém uma lista das sociedades às quais a directiva é aplicável e que certas formas de sociedades não foram incluídas na lista desse anexo, embora, para efeitos fiscais, tenham o seu domicílio fiscal num Estado-Membro e nele sejam sujeitas a imposto sobre as sociedades. Este mesmo considerando precisa que, por conseguinte, o âmbito de aplicação da Directiva 90/435 deve ser alargado a outras entidades que podem exercer actividades transfronteiriças na Comunidade e que preenchem todas as condições necessárias estabelecidas na referida directiva.

42 Por outro lado, o artigo 1.º, ponto 6, da Directiva 2003/123 prevê a substituição do anexo da Directiva 90/435 pelo texto que consta do anexo da Directiva 2003/123. Na sequência da alteração do anexo da Directiva 90/435 pela Directiva 2003/123, o ponto f) do referido anexo inclui entre as sociedades visadas a «société par actions simplifiée» e contém, de modo a ter em conta, nomeadamente, a evolução do direito nacional, uma disposição que prevê que entram também no âmbito de aplicação da Directiva 90/435 outras sociedades constituídas de acordo com o direito francês e sujeitas ao imposto sobre as sociedades em França.

43 Por último, importa referir que, contrariamente ao que defendem a demandante no processo principal e a Comissão, uma vez que as formas jurídicas de direito francês abrangidas pela Directiva 90/435 estão indicadas exaustivamente no ponto f) do seu anexo, a aplicação por analogia dessa directiva a outros tipos de sociedades, como, por exemplo, a «société par actions simplifiée» de direito francês, mesmo que comparáveis, não pode ser admitida.

44 Tendo em conta o que antecede, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade de direito francês sob a forma de «société par actions simplifiée» não pode ser considerada uma «sociedade de um Estado-Membro» na acepção desta directiva antes de a referida directiva ser alterada pela Directiva 2003/123.

Quanto à segunda questão

45 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a validade do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo e com o artigo 5.º, n.º 1, desta mesma directiva, à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE ou dos artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, CE, na medida em que de tais disposições decorre uma isenção da retenção na fonte em caso de distribuição de lucros de uma filial de direito alemão a uma sociedade-mãe de direito francês sob a forma jurídica de «société anonyme», de «société en commandite par actions» ou de «société à responsabilité limitée», mas não no caso de uma sociedade-mãe de direito francês sob a forma jurídica de «société par actions simplifiée».

46 A este propósito, a demandante no processo principal alega que a exclusão da «société par actions simplifiée» do âmbito de aplicação da Directiva 90/435 prejudica de forma arbitrária este tipo de sociedade relativamente à «société anonyme» ou à «société à responsabilité limitée» de direito francês ou às formas jurídicas de sociedades anónimas ou de sociedades de responsabilidade limitada de outros Estados-Membros enumeradas na referida directiva. A «société par actions simplifiée» é prejudicada, nomeadamente, porque o direito alemão não precisa as modalidades processuais

segundo as quais é possível invocar uma aplicação contrária ao direito comunitário do imposto sobre os rendimentos de capitais fora do âmbito de aplicação da Directiva 90/435.

47 Em contrapartida, os Governos alemão, italiano e do Reino Unido, bem como a Comissão, não encontram qualquer motivo para pôr em causa a validade da Directiva 90/435. Por um lado, as liberdades fundamentais não proíbem a aplicação de retenções na fonte enquanto tais e não se opõem a uma dupla tributação resultante do exercício paralelo das competências fiscais de dois Estados-Membros. Por outro lado, o legislador comunitário dispõe de um amplo poder de apreciação no que se refere à harmonização e à aproximação das legislações. A limitação do âmbito da harmonização ou da aproximação das legislações a domínios especiais não pode, portanto, em si mesma, constituir uma ilegalidade.

48 Além disso, o Governo italiano salienta que, na medida em que a «société par actions simplifiée» foi instituída depois da entrada em vigor da Directiva 90/435, esta não pode ser considerada inválida por não ter tido em conta esta forma jurídica de sociedade, uma vez que os vícios que provocam a invalidade de um acto devem existir no momento da adopção desse acto. Quando muito, poder-se-ia perguntar se a Directiva 2003/123 não devia ter incluído retroactivamente a «société par actions simplifiée» na lista do anexo da Directiva 90/435. Ora, a este respeito, dependia inteiramente do poder discricionário do legislador comunitário completar ou não o anexo da Directiva 90/435 e limitar no tempo os efeitos da inclusão desta forma jurídica de sociedade nesse anexo, prevendo que essa inclusão não teria efeitos retroactivos.

49 A este respeito, há que recordar que a apreciação da validade de um acto, que compete ao Tribunal de Justiça efectuar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial, deve normalmente basear-se na situação que existe no momento da adopção do acto (acórdão de 17 de Julho de 1997, SAM Schiffahrt e Stapf, C-248/95 e C-249/95, Colect., p. I-4475, n.º 46).

- 50 Mesmo admitindo que a validade de um acto possa, em certos casos, ser apreciada em função de elementos novos verificados posteriormente à sua adopção (acórdão SAM Schiffahrt e Stapf, já referido, n.º 47), essa apreciação não deve ter lugar no caso em apreço.
- 51 Com efeito, se a «société par actions simplifiée» só foi introduzida no direito francês depois da adopção da Directiva 90/435, resulta da resposta à primeira questão que, relativamente às sociedades de direito francês, o âmbito de aplicação desta directiva foi determinado por uma enumeração das denominações jurídicas abrangidas pela referida directiva, sem incluir uma cláusula que permitisse a aplicação dessa mesma directiva a outras sociedades constituídas nos termos do direito francês.
- 52 Resulta de uma jurisprudência constante que é permitido às instituições comunitárias procederem apenas à harmonização progressiva de uma matéria ou a uma aproximação por etapas de legislações nacionais. A aplicação de tais medidas é, com efeito, geralmente difícil, pois pressupõe, por parte das instituições comunitárias competentes, a elaboração, a partir de disposições nacionais diversas e complexas, de regras comuns, conformes com os objectivos definidos pelo Tratado e que obtenham o acordo de uma maioria qualificada de membros do Conselho, ou mesmo, como em matéria fiscal, o acordo unânime destes (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Fevereiro de 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Recueil, p. 1229, n.º 20; de 13 de Maio de 1997, Alemanha/Parlamento e Conselho, C-233/94, Colect., p. I-2405, n.º 43; e de 17 de Junho de 1999, Socridis, C-166/98, Colect., p. I-3791, n.º 26).
- 53 Importa, contudo, verificar se uma delimitação do âmbito de aplicação da Directiva 90/435 que exclua à partida outras sociedades que possam ser constituídas nos termos do direito nacional, como resulta do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435 e do ponto f) do seu anexo, pode ser considerada inválida à luz dos artigos do Tratado que asseguram a liberdade de estabelecimento ou a livre circulação de capitais.

- 54 De acordo com uma jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro inclui o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do Estado de estabelecimento para os seus próprios nacionais. A supressão das restrições à liberdade de estabelecimento estende-se às restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão/França*, 270/83, *Colect.*, p. 273, n.º 13; de 29 de Abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Colect.*, p. I-2651, n.º 22; e de 23 de Fevereiro de 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, *Colect.*, p. I-1831, n.º 13).
- 55 É também jurisprudência constante que, embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o direito ao tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento, noutro Estado-Membro, de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., designadamente, acórdãos de 16 de Julho de 1998, *ICI*, C-264/96, *Colect.*, p. I-4695, n.º 21; de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, *Colect.*, p. I-7995, n.º 42; de 6 de Dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, *Colect.*, p. I-10451, n.º 33; e de 15 de Maio de 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, *Colect.*, p. I-3601, n.º 19).
- 56 Como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, a Directiva 90/435 destina-se a evitar, através da instituição de um regime fiscal comum, que a cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes seja penalizada relativamente à cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro e facilitar assim o agrupamento de sociedades à escala comunitária (acórdãos *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, já referido, n.º 23, e de 12 de Fevereiro de 2009, *Cobelfret*, C-138/07, *Colect.*, p. I-731, n.º 28).
- 57 Com o objectivo de garantir a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição de lucros, por uma filial estabelecida num Estado-Membro, à sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, a Directiva 90/435 pretende evitar, deste modo, a dupla tributação dos lucros, em termos económicos, isto é, evitar que os lucros distribuídos

sejam tributados uma primeira vez à filial e uma segunda vez à sociedade-mãe (v. acórdãos, já referidos, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, n.ºs 24 e 27, e Cobelfret, n.º 29).

58 Para este efeito, o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435 obriga os Estados-Membros a isentar da retenção na fonte os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe quando esta detém uma participação mínima de 25% do capital da filial.

59 Ora, embora por força da Directiva 90/435 a referida obrigação apenas caiba aos Estados-Membros no que diz respeito à distribuição dos lucros recebidos por sociedades que podem ser consideradas sociedades na acepção desta directiva, basta salientar que a referida directiva não autoriza um Estado-Membro a tratar menos favoravelmente os lucros distribuídos às sociedades dos outros Estados-Membros não abrangidas pelo seu âmbito de aplicação do que os lucros distribuídos às sociedades comparáveis estabelecidas no seu território.

60 Com efeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, embora, em relação a participações não abrangidas pela Directiva 90/435, incumba aos Estados-Membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos e adoptar, para esse efeito, de modo unilateral ou através de Convenções celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica, esta situação não lhes permite, no entanto, aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado (v. acórdãos *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, já referido, n.º 54; *Amurta*, já referido, n.º 24; e de 18 de Junho de 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, *Colect.*, p. I-5145, n.º 28).

61 Consequentemente, uma delimitação do âmbito de aplicação da Directiva 90/435 que exclua à partida outras sociedades que possam ser constituídas nos termos do direito nacional, como decorre do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435 e do ponto f) do seu anexo, não é susceptível de criar uma restrição à liberdade de estabelecimento.

62 A conclusão a que se chegou no número anterior é igualmente válida para as disposições relativas à livre circulação de capitais.

63 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à segunda questão que a análise desta não revelou nenhum elemento susceptível de afectar a validade do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo e com o artigo 5.º, n.º 1, desta mesma directiva.

Quanto às despesas

64 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) O artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mã[e] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade de direito francês sob a forma de «société par actions simplifiée» não pode ser considerada uma «sociedade de um Estado-Membro» na acepção desta directiva antes de a referida directiva ser alterada pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003.**

- 2) **A análise da segunda questão não revelou nenhum elemento susceptível de afectar a validade do artigo 2.º, alínea a), da Directiva 90/435, lido em conjugação com o ponto f) do seu anexo e com o artigo 5.º, n.º 1, desta mesma directiva.**

Assinaturas