

|

62001J0058

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 25 de Setembro de 2003. - Océ Van der Grinten NV contra Commissioners of Inland Revenue. - Pedido de decisão prejudicial: Special Commissioners of Income Tax - Reino Unido. - Directiva 90/435/CEE - Imposto sobre as sociedades - Sociedades-mãe e sociedades filiais de Estados-Membros diferentes - Conceito de retenção na fonte. - Processo C-58/01.

Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-09809

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

1. Aproximação das legislações - Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades filiais de Estados-Membros diferentes - Directiva 90/435 - Isenção, no Estado-Membro da sociedade filial, da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos à sociedade-mãe - Conceito de retenção na fonte - Imposição prevista por uma convenção relativa à dupla tributação

(Directiva 90/435 do Conselho, artigo 5.º, n.º 1)

2. Aproximação das legislações - Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades filiais de Estados-Membros diferentes - Directiva 90/435 - Isenção, no Estado-Membro da sociedade filial, da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos à sociedade-mãe - Excepção para as disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos - Imposição prevista por uma convenção relativa à dupla tributação

(Directiva 90/435 do Conselho, artigos 5.º, n.º 1, e 7.º, n.º 2)

3. Aproximação das legislações - Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades filiais de Estados-Membros diferentes - Directiva 90/435 - Disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos - Respeito do dever de fundamentação e da obrigação de consulta do Parlamento e do Comité Económico e Social

(Artigos 94.º CE e 253.º CE; Directiva 90/435 do Conselho, artigo 7.º, n.º 2)

Sumário

1. Constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, que isenta estes lucros de tal imposição, uma imposição como a imposição prevista por uma convenção sobre dupla tributação sobre os dividendos pagos por uma filial residente à sua sociedade-mãe não residente. Em contrapartida, na medida em que incide sobre o crédito de imposto a que essa distribuição de dividendos confere direito no Estado-Membro da filial, a mesma imposição não constitui uma retenção na fonte proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

(cf. n.os 51, 54, 56, 57, 59, 60, disp. 1)

2. O artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 90/435, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, que prevê que a referida directiva não afecta 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, deve ser interpretado no sentido de que autoriza uma imposição como uma imposição de 5% sobre os dividendos pagos por uma filial residente à sua sociedade-mãe não residente, prevista por uma convenção sobre dupla tributação, mesmo que essa imposição constitua uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva, a qual isenta essa retenção dos dividendos distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe.

(cf. n.º 89, disp. 2)

3. A Directiva 90/435, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, indica claramente na sua fundamentação, em conformidade com o artigo 253.º CE, o objectivo geral por ela prosseguido, a saber, a neutralidade fiscal das operações de distribuição de lucros de carácter transfronteiriço e essa fundamentação é suficiente para abranger também a cláusula de preservação das disposições nacionais ou convencionais que visam o mesmo fim, ou seja, o artigo 7.º, n.º 2, da directiva.

Por outro lado, a introdução dessa disposição no texto da directiva depois de a proposta inicial da Comissão ter sido submetida ao Parlamento e ao Comité Económico e Social, em conformidade com o artigo 94.º CE, deve ser vista como um ajustamento técnico, não constituindo uma alteração substancial que careça de uma segunda consulta.

(cf. n.os 99, 101, 102)

Partes

No processo C-58/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelos Special Commissioners of Income Tax (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Océ van der Grinten NV

e

Commissioners of Inland Revenue,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), e sobre a interpretação e a validade do artigo 7.º, n.º 2, desta directiva,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet (relator), presidente de secção, D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann e A. Rosas, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Océ van der Grinten NV, por G. Aaronson, QC, e M. Barnes, QC,

- em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por L. Henderson, QC, e R. Singh, barrister,

- em representação do Governo italiano, por U. Leanza, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- em representação do Conselho da União Europeia, por J. Monteiro, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Océ van der Grinten NV, representada por G. Aaronson e M. Barnes, do Governo do Reino Unido, representado por P. Ormond, na qualidade de agente, assistida por L. Henderson, QC, e M. Hoskins, barrister, do Governo italiano, representado por G. De Bellis, e da Comissão, representada por R. Lyal, na audiência de 3 de Outubro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Janeiro de 2003,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 6 de Fevereiro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de Fevereiro seguinte, os Special Commissioners of Income Tax (a seguir «Commissioners») colocaram, ao abrigo do artigo 234.º CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO

L 225, p. 6, a seguir «directiva»), e sobre a interpretação e a validade do artigo 7.º, n.º 2, da directiva.

2 Estas três questões foram suscitadas no âmbito de uma acção que opõe a Océ van der Grinten NV (a seguir «Océ NV»), sociedade de direito neerlandês residente nos Países Baixos e que detém 100% do capital da sociedade de direito inglês Océ UK Ltd, aos Commissioners of Inland Revenue (Administração Fiscal britânica), relativamente à tributação no Reino Unido de lucros que a sua filial lhe distribuiu sob a forma de dividendos.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 5.º, n.º 1, da directiva tem a seguinte redacção:

«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.»

4 O artigo 7.º, n.º 2, da directiva prevê:

«A presente directiva não afecta 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.»

Direito nacional

5 Em aplicação das disposições da parte I do Income and Corporation Taxes Act 1988 (lei de 1988 relativa aos impostos sobre o rendimento e as sociedades, a seguir «ICTA»), estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades («corporation tax») as sociedades residentes no Reino Unido ou as sociedades não residentes que exercem uma actividade comercial no Reino Unido por intermédio de uma sucursal ou de uma agência (sections 8 e 11 do ICTA).

6 O imposto sobre as sociedades incide sobre os lucros realizados por uma sociedade no decurso de um exercício contabilístico [sections 6(1) e 8(1) e (3) do ICTA], que corresponde, regra geral, a doze meses (section 12 do ICTA).

O pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades

7 Por força do regime fiscal em vigor em 1992 e em 1993, as sociedades residentes no Reino Unido que procedam a determinadas distribuições, como o pagamento de dividendos aos seus accionistas, têm a obrigação de proceder ao pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades («advance corporation tax», a seguir «ACT») (section 14 do ICTA), que é calculado com base numa quantia igual ao montante ou ao valor da distribuição efectuada. Assim, se a taxa do ACT for de 25% e o montante da distribuição de 4 000 GBP, o ACT ascende a 1 000 GBP.

8 O regime foi posteriormente alterado, tendo a section 31 do Finance Act 1998 eliminado o ACT a partir de 6 de Abril de 1999, mas essas alterações não são pertinentes para o litígio no processo principal.

9 As sociedades devem elaborar uma declaração, em princípio trimestral, indicando o montante de todas as distribuições efectuadas no decurso desse período e o montante exigível a título de ACT. O ACT devido a título de uma distribuição deve ser pago nos catorze dias seguintes ao termo do trimestre no decurso do qual foi efectuada a distribuição (n.os 1 e 3 do Schedule 13 do ICTA). O ACT deve, portanto, ser pago muito antes do imposto geral sobre as sociedades, no qual pode ser imputado, tornando-se este exigível nove meses e um dia após o termo do exercício contabilístico.

10 Em conformidade com as sections 239 e 240 do ICTA, o ACT pago por uma sociedade a título da distribuição realizada no decurso de um determinado exercício contabilístico deve, em princípio, sob reserva do direito de renúncia da referida sociedade, ser imputado no montante de que a sociedade é devedora a título de imposto geral sobre as sociedades por esse exercício ou ser transferido para as filiais daquela sociedade, que podem imputá-lo no montante de que elas próprias são devedoras a título de imposto geral sobre as sociedades.

11 Uma sociedade residente no Reino Unido não está sujeita ao imposto sobre as sociedades a título dos dividendos ou outras distribuições recebidas de uma sociedade igualmente residente no Reino Unido (section 208 do ICTA). Como tal, as distribuições de dividendos sujeitas ao ACT efectuadas por uma sociedade residente no Reino Unido a outra sociedade residente conferem um crédito de imposto a favor da sociedade que recebe os dividendos.

O crédito de imposto

12 Quando uma sociedade residente no Reino Unido ou qualquer outra pessoa residente no Reino Unido recebe, da parte de outra sociedade residente no Reino Unido, uma distribuição sujeita ao ACT, essa sociedade ou essa pessoa beneficiária da distribuição tem direito a um crédito de imposto.

13 O crédito de imposto é igual ao montante do ACT pago pela sociedade distribuidora de dividendos a título dessa distribuição [section 231(1) do ICTA].

Assim, se a taxa do ACT em vigor for de 25% e se o montante dos dividendos pagos for de 4 000 GBP, o crédito de imposto ascende a 1 000 GBP.

14 No caso de uma sociedade residente no Reino Unido que recebe uma distribuição que confere direito ao benefício do crédito de imposto, previsto na section 241 do ICTA, a principal utilidade dos créditos de imposto é a de isentar essa sociedade da obrigação de pagar de novo o ACT quando ela própria redistribui um dividendo de um montante equivalente aos seus próprios accionistas.

15 Por força do direito do Reino Unido, uma sociedade não residente no Reino Unido e que não exerça uma actividade comercial no Reino Unido por intermédio de uma sucursal ou de uma agência não pode beneficiar do crédito de imposto quando recebe dividendos da parte de uma sociedade residente no Reino Unido. Contudo, pode ter direito ao crédito de imposto se tal resultar de uma convenção sobre dupla tributação.

16 Cumpre precisar que essa sociedade não residente não está sujeita ao imposto sobre as sociedades no Reino Unido. Está, em princípio, sujeita ao imposto sobre o rendimento no Reino Unido («income tax») para os rendimentos que tenham origem nesse Estado-Membro, o que inclui os dividendos que lhe são distribuídos pelas suas filiais residentes. Assim sendo, quando uma sociedade não residente recebe da parte de uma sociedade residente no Reino Unido dividendos que não conferem à sociedade não residente direito ao crédito de imposto, esta sociedade não é tributada a título de imposto sobre rendimento pelo montante ou valor da distribuição, em aplicação da section 233(1) do ICTA.

17 Nos termos do regime fiscal em vigor no Reino Unido em 1992 e em 1993, uma pessoa com direito ao crédito de imposto a título de uma distribuição e que não seja uma sociedade residente no Reino Unido (por exemplo, um particular residente no Reino Unido ou um particular ou uma sociedade residentes num país em relação ao qual a convenção sobre dupla tributação celebrada pelo Reino Unido preveja o direito de concessão de créditos de imposto) pode requerer que o crédito seja imputado no imposto sobre o rendimento devido no Reino Unido e, quando o montante do crédito exceda o do imposto, obter o reembolso do excedente [section 231(3) do ICTA].

18 Se o requerimento for indeferido, a pessoa tem o direito de recorrer para os Special Commissioners ou para os General Commissioners, e destes para a High Court.

A convenção sobre dupla tributação

19 Em causa no presente processo está a convenção celebrada em 1980 pelo Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e pelo Reino dos Países Baixos para eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal no que toca à tributação do rendimento e dos ganhos de capital.

20 Esta convenção prevê, no artigo 10.º, n.º 3, alínea c):

«c) [...] uma sociedade-mãe residente nos Países Baixos que receba dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido terá, [...] na condição de ser a beneficiária real dos dividendos, direito a um crédito de imposto igual a metade do crédito de imposto a que teria direito um particular residente no Reino Unido caso tivesse direito a receber estes dividendos e ao pagamento do excedente desse crédito de imposto sobre o imposto devido no Reino Unido [...].»

21 Isto significa que uma sociedade-mãe residente nos Países Baixos que receba dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido terá, na condição de ser a beneficiária real dos dividendos, direito a um crédito de imposto igual a metade do crédito de imposto a que teria direito um particular residente no Reino Unido caso tivesse recebido esses dividendos.

22 O artigo 10.º, n.º 3, alínea a), ii), da convenção sobre dupla tributação prevê que:

«ii) Quando um residente nos Países Baixos tenha direito a um crédito de imposto relativamente a um [...] dividendo [pago por uma sociedade residente no Reino Unido] por força da alínea c) do presente número, o imposto também pode ser cobrado no Reino Unido, em conformidade com a legislação do Reino Unido, sobre o montante ou o valor desse dividendo acrescido do montante desse crédito de imposto, a uma taxa que não exceda 5%.»

23 O que é ilustrado pelo órgão jurisdicional de reenvio com o seguinte exemplo:

Dividendo pago pela sociedade britânica 80

Crédito de imposto de um particular britânico 20

1/2 crédito de imposto da sociedade neerlandesa 10

90

Menos 5% de imposto sobre (80+10) 4,5

Total recebido pela sociedade neerlandesa 85,5.

24 Resulta da decisão de reenvio que, por força do artigo 10.º, n.º 3, alínea a), ii), da convenção sobre dupla tributação, a sociedade-mãe neerlandesa tem direito ao reembolso de um eventual excedente da metade do crédito de imposto sobre o montante do imposto que deste modo é cobrado. No exemplo apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio e exposto no número precedente, o montante reembolsável é de 5,5.

25 Cumpre acrescentar, com base nas indicações fornecidas pela Océ NV nas observações escritas, que a convenção sobre dupla tributação previa inicialmente, quer para o Reino Unido quer para os Países Baixos, a tributação dos dividendos no Estado do beneficiário dos dividendos e no Estado da sociedade distribuidora. No entanto, segundo a Océ NV, desde a transposição da directiva para a ordem jurídica neerlandesa, os Países Baixos deixaram de aplicar a imposição de 5% aos dividendos distribuídos pelas filiais estabelecidas nos Países Baixos às suas sociedades-mãe estabelecidas no Reino Unido, em aplicação da Lei de 10 de Setembro de 1992 (Staatsblad 1992, p. 518), mas o Reino Unido continua a aplicar a referida imposição com base na convenção.

26 Por força do artigo 22.º, n.º 2, alínea c), da convenção sobre dupla tributação:

«c) [...] Os Países Baixos autorizarão a dedução ao imposto dos Países Baixos assim calculado dos elementos do rendimento que, nos termos [nomeadamente do artigo 10.º, n.º 3] da presente convenção, podem ser tributados no Reino Unido, na medida em que estes elementos estejam incluídos na base referida na alínea a) deste número. O montante desta dedução será igual ao imposto pago no Reino Unido sobre esses elementos do rendimento, mas não excederá o montante da redução que seria permitida caso os elementos do rendimento assim incluídos constituíssem os únicos elementos do rendimento isentos de imposto nos Países Baixos nos termos das disposições da legislação neerlandesa destinada a evitar a dupla tributação.»

27 Por conseguinte, os Países Baixos devem permitir a dedução, a qualquer imposto devido nos Países Baixos, a título de dividendos, por uma sociedade-mãe residente nos Países Baixos, de um montante idêntico ao do imposto pago no Reino Unido nos termos do artigo 10.º, n.º 3, alínea a), ii), da convenção sobre dupla tributação.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

28 A Océ NV é a sociedade-mãe da Océ UK Ltd, sociedade constituída no Reino Unido e aí residente.

29 Em 1992 e 1993, a Océ UK Ltd pagou dividendos à sua sociedade-mãe num total de cerca de 13 milhões de GBP, tendo ficado obrigada, a esse título, a pagar o ACT. Foi concedido à Océ NV um crédito de imposto igual a metade do crédito de imposto de que beneficiaria um particular residente no Reino Unido (ou seja, cerca de 2,174 milhões de GBP), menos a redução de 5% efectuada sobre o montante acumulado do dividendo e do crédito de imposto (761 000 GBP), de maneira que recebeu um montante suplementar de cerca de 1,4 milhões de GBP.

30 Entendendo que a redução de 5% constituía, em violação do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos pela sua filial, a Océ NV interpôs um recurso

contra esta imposição para os Commissioners. Por decisão de 17 de Fevereiro de 2000, estes consideraram que a taxa de 5% constitui um imposto à luz do direito britânico e que era necessário efectuar um reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das CE. A Administração Fiscal recorreu para a High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) contestando unicamente a qualificação da redução de 5% como imposto à luz do direito britânico.

31 No acórdão de 2 de Novembro de 2000, a High Court of Justice considerou que não importava a forma como a imposição era qualificada em direito britânico, pois a questão de saber se a imposição de 5% releva das disposições do artigo 5.º, n.º 1, constitui uma questão de direito comunitário. A High Court of Justice remeteu o processo para os Commissioners, tendo em vista a formulação das questões a submeter ao Tribunal de Justiça.

32 Foi nestas circunstâncias que os Special Commissioners of Income Tax submeteram ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias referidas no pedido de decisão prejudicial, a imposição de 5% especificada na subalínea ii) da alínea a) do n.º 3 do artigo 10.º da convenção de 1980 entre o Reino Unido e os Países Baixos sobre a dupla tributação (imposição de 5%) constitui uma retenção na fonte sobre os lucros que a filial distribui à sua sociedade-mãe na acepção do n.º 1 do artigo 5.º da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (a directiva)?

2) Caso a imposição de 5% constitua uma retenção na fonte, o seu efeito é preservado pelo disposto no n.º 2 do artigo 7.º da directiva?

3) Caso a imposição de 5% apenas seja válida nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 7.º da directiva, é o n.º 2 do artigo 7.º da directiva inválido por falta de fundamentação ou de consulta do Comité Económico e Social e do Parlamento Europeu, com a consequência de que não tem por efeito preservar o direito de o Reino Unido cobrar a imposição de 5%?»

Quanto à primeira questão prejudicial

33 Com a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe na acepção do n.º 1 do artigo 5.º da directiva.

Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

34 A Océ NV, os Governos italiano e do Reino Unido e a Comissão qualificam a imposição de 5% como retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe, na acepção do n.º 1 do artigo 5.º da directiva, em princípio proibida por este artigo.

35 A Océ NV refere-se ao n.º 26 das conclusões do advogado-geral S. Alber no processo Athinaïki Zythopoiia (acórdão de 4 de Outubro de 2001, C-294/99, Colect., p. I-6797), no qual considerou que, de acordo com a interpretação ampla exigida pelo Tribunal de Justiça, o conceito de retenção na fonte abrange toda a legislação fiscal que dê origem à tributação da distribuição de lucros efectuada por uma sociedade filial nacional a uma sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro. O artigo 5.º, n.º 1, da directiva deve, portanto, ser interpretado no sentido de que proíbe as disposições fiscais que associam à distribuição de lucros encargos particulares que não existiriam na ausência dessa distribuição de lucros.

36 A Océ NV recorda que a imposição de 5% incide sobre o montante dos dividendos declarados pela Océ UK Ltd acrescido de metade dos créditos de imposto. Os dividendos declarados pela Océ UK Ltd constituem claramente lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, de maneira que a imposição de 5% é, em todo o caso,

uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe, na parte em que incide sobre os dividendos.

37 No entanto, para a Océ NV, a imposição deve igualmente ser considerada uma retenção na fonte na parte em que é aplicada à metade do crédito de imposto. Os seus argumentos a este respeito são os seguintes.

38 Desde logo, para a Océ NV, o conceito de «lucros» não se limita aos dividendos pagos em espécie e pode igualmente incluir qualquer outra forma de rendimento de uma acção. O crédito de imposto representa um benefício apreciável em dinheiro que acompanha a distribuição de lucros. No caso de uma sociedade não residente que beneficia da metade do crédito de imposto por força de uma convenção sobre dupla tributação, esse crédito de imposto parcial é reembolsável em espécie, sob reserva da imposição de 5%. O crédito de imposto deve, portanto, ser visto como fazendo parte dos lucros distribuídos pela filial. De resto, a metade do crédito de imposto é considerada parte do rendimento tributável para efeitos de aplicação do imposto sobre o rendimento neerlandês.

39 O Governo do Reino Unido alega que, no acórdão de 8 de Junho de 2000, Epson Europe (C-375/98, Colect., p. I-4243), o Tribunal de Justiça consagrou uma interpretação ampla do conceito de retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, confirmada pelo advogado-geral S. Alber no processo Athinaiki Zythopoiia, já referido. Resulta assim do n.º 23 do acórdão Epson Europe que constitui uma retenção na fonte a imposição cujo facto gerador é o pagamento de dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, cuja base de tributação é o rendimento dos títulos e cujo sujeito passivo é o detentor dos mesmos títulos.

40 À luz desta jurisprudência, o Governo do Reino Unido abandona a posição que vinha defendendo, até nas negociações da directiva, segundo a qual a imposição de 5% não constituía uma retenção na fonte na acepção da directiva por, no sentido literal, só existir uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos quando o montante desses lucros foi diminuído do montante da retenção. Sustenta agora que o facto gerador da imposição de 5% é o pagamento do crédito de imposto, que só existe se houver pagamento de um dividendo; que a base de tributação da imposição é representada pela soma do montante ou do valor do dividendo com o do crédito de imposto, e que o sujeito passivo da referida imposição é o accionista. Por conseguinte, considera, com a Océ NV, que a imposição constitui uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

41 A Comissão recorda, por seu turno, que a qualificação de um imposto como retenção na fonte sobre os lucros depende dos seus efeitos e não dos termos utilizados para o definir em direito nacional.

42 A Comissão sustenta que a imposição de 5% deve ser considerada um imposto sobre os lucros distribuídos. Com efeito, a filial residente realizou lucros e distribuiu à sua sociedade-mãe pelo menos uma parte do montante dos seus lucros após imposto. Por força da convenção, o Reino Unido renunciou a uma parte do seu direito de tributar os lucros da filial. Concedeu à sociedade-mãe um crédito de imposto relativo a uma parte dos lucros e, na medida em que esta não tinha outra obrigação fiscal no Reino Unido, pagou-lhe o montante do crédito. A Comissão considera que esse pagamento tem, na realidade, origem numa fracção dos lucros da filial que é desde logo cobrada sob forma de imposto nos termos do direito nacional e posteriormente cedida pela Administração Fiscal em conformidade com a convenção e transferida para a sociedade-mãe. O dividendo e o montante do crédito de imposto que lhe é associado representam, assim, lucros distribuídos e a imposição de 5% aplicável a esse montante acumulado constitui, portanto, um imposto sobre os lucros distribuídos.

43 É significativo, a este respeito, que o imposto cobrado no Reino Unido acarrete, por força do artigo 22.º, n.º 2, alínea c), da convenção, o direito a uma dedução do mesmo montante sobre o

imposto devido pela sociedade-mãe nos Países Baixos, desde que o dividendo e o crédito de imposto estejam incluídos na base de tributação nos Países Baixos.

44 Por último, segundo a Comissão, este imposto sobre os lucros distribuídos deve ser considerado uma retenção na fonte, na medida em que é retido antes do pagamento do saldo dos lucros distribuídos à sociedade-mãe. O facto gerador da imposição de 5% é o pagamento dos dividendos e a cobrança só tem lugar posteriormente.

Resposta do Tribunal de Justiça

45 A título liminar, há que recordar que a directiva, como resulta designadamente do seu terceiro considerando, tem como objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes por comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro e, desse modo, facilitar o agrupamento de sociedades à escala comunitária. Assim, o artigo 5.º, n.º 1, da directiva prevê, a fim de evitar a dupla tributação, a isenção da retenção na fonte no Estado da filial aquando da distribuição dos lucros (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.º 22; Epon Europe, já referido, n.º 20, e Athinaiki Zythopoiia, já referido, n.º 25).

46 Para apurar se o disposto no artigo 5.º, n.º 1, da directiva é aplicável à tributação dos lucros distribuídos ao abrigo da legislação do Reino Unido em causa no processo principal, há que ter em atenção a letra desta disposição e concluir que a expressão «retenção na fonte», dela constante, não se limita a determinados tipos de imposições nacionais precisas (v. acórdãos, já referidos, Epon Europe, n.º 22, e Athinaiki Zythopoiia, n.º 26). Por outro lado, segundo uma jurisprudência constante, a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v. acórdão Athinaiki Zythopoiia, já referido, n.º 27 e jurisprudência citada).

47 O Tribunal de Justiça já considerou que constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, qualquer imposição sobre os rendimentos auferidos no Estado no qual os dividendos são distribuídos e cujo facto gerador é o pagamento de dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, quando a base de tributação desse imposto é o rendimento dos referidos títulos e o sujeito passivo é o detentor dos mesmos títulos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Epon Europe, n.º 23, e Athinaiki Zythopoiia, n.os 28 e 29).

48 A imposição em causa no processo principal apresenta a particularidade de incidir sobre o montante dos dividendos pagos pela filial residente no Reino Unido à sua sociedade-mãe residente nos Países Baixos acrescido do montante do crédito de imposto parcial a que aquela distribuição confere direito. Para responder à primeira questão, importa examinar, como preconiza o advogado-geral no n.º 19 das suas conclusões, a imposição de 5% de maneira separada, consoante incida sobre o dividendo enquanto tal ou sobre o crédito de imposto a que a distribuição do referido dividendo confere direito, e isto mesmo que todas as partes que apresentaram observações no Tribunal de Justiça estejam de acordo em considerar que a imposição de 5% constitui, no seu conjunto, uma retenção na fonte.

49 No que respeita à parte da imposição de 5% que se aplica ao dividendo, cumpre referir que ela incide directamente sobre os dividendos no Estado-Membro no qual são distribuídos, visto estes estarem incluídos na sua base de tributação.

50 O facto gerador desta parte da imposição é o pagamento dos referidos dividendos, importando referir, a este respeito, que não é relevante que a imposição em causa no processo principal só esteja prevista para o caso de existir um direito ao crédito de imposto, de modo que, não existindo

um crédito de imposto concedido por força de uma convenção sobre dupla tributação, os dividendos são pagos na sua totalidade. Com efeito, é pacífico que o crédito de imposto é concedido pela convenção em ligação com o pagamento de dividendos por uma filial estabelecida no Reino Unido à sua sociedade-mãe estabelecida nos Países Baixos. Sem essa distribuição não há evidentemente imposição sobre o montante acumulado da distribuição e do crédito de imposto a que esta confere direito.

51 Por último, a parte da imposição de 5% que se aplica aos dividendos é proporcional ao seu valor ou ao seu montante, sendo a sociedade-mãe beneficiária dos dividendos o sujeito passivo. Ela afecta o rendimento que a sociedade-mãe estabelecida nos Países Baixos tira da sua participação no capital da sua filial estabelecida no Reino Unido, uma vez que implica uma diminuição do valor dessa participação.

52 A este respeito, não tem incidência na qualificação de retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, no que se refere à parte da imposição que incide sobre os dividendos, que, no processo principal, a sociedade-mãe accionista receba afinal um montante global superior ao dos dividendos que lhe são pagos pela sua filial, na medida em que é pacífico que os dividendos fazem parte da matéria colectável e estão, portanto, sujeitos à referida imposição, que não pode ser um meio de cálculo do crédito de imposto. O facto de receber, após a imposição, um montante que é afinal superior ao dos dividendos resulta quer do nível em que se fixa a imposição quer do facto de ela incidir sobre o montante acumulado dos dividendos e do crédito de imposto parcial. Bastaria que a taxa dessa imposição fosse fixada a um nível mais elevado para que a quantia recebida in fine pela sociedade-mãe accionista fosse inferior ao montante dos dividendos.

53 Ora, seria contrário ao princípio da interpretação uniforme do direito comunitário que o conceito de retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, cujas características foram mencionadas na jurisprudência recordada no n.º 47 do presente acórdão, pudesse depender da percentagem em que está fixada a imposição em causa.

54 Daqui resulta que, na medida em que incide sobre os dividendos distribuídos pela filial residente à sua sociedade-mãe não residente, a imposição de 5% prevista na convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal deve ser considerada uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, em princípio proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

55 No que diz respeito à parte da imposição de 5% que se aplica ao crédito de imposto a que a distribuição do dividendo confere direito, ela não apresenta as características de uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, em princípio proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva, uma vez que não incide sobre os lucros distribuídos pela filial.

56 Com efeito, o crédito de imposto é um instrumento fiscal que visa evitar uma dupla tributação em termos económicos, uma primeira vez no âmbito da filial e uma segunda vez no âmbito da sociedade-mãe beneficiária dos dividendos, dos lucros distribuídos sob a forma de dividendos. Não constitui, portanto, um rendimento de títulos.

57 Além disso, como sublinha o advogado-geral nos n.os 30, 33 e 34 das conclusões, os efeitos da imposição sobre o crédito de imposto não são contrários à proibição de retenção na fonte estabelecida pela directiva. Com efeito, a redução parcial do crédito de imposto, a título da imposição de 5% que sobre ele incide, não afecta a neutralidade fiscal da distribuição transfronteiriça dos dividendos, uma vez que não se aplica à distribuição dos dividendos e não diminui o seu valor para a sociedade-mãe à qual são pagos.

58 Esta interpretação é, por outro lado, corroborada pelo facto de, no sistema da convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, a imposição de 5% no Reino Unido ter por contrapartida a obrigação de o Tesouro neerlandês autorizar a imputação no imposto da

sociedade-mãe, em aplicação do artigo 22.º, n.º 2, alínea c), da convenção.

59 Daqui resulta que, na medida em que se aplica ao crédito de imposto a que confere direito a distribuição do dividendo pela filial residente à sua sociedade-mãe não residente, a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal não deve ser considerada uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, em princípio proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

60 Por conseguinte, deve responder-se à primeira questão no sentido de que uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, na medida em que incide sobre os dividendos pagos pela filial residente no Reino Unido à sua sociedade-mãe residente noutro Estado-Membro, constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva. Em contrapartida, na medida em que incide sobre o crédito de imposto a que essa distribuição de dividendos confere direito no Reino Unido, a mesma imposição não constitui uma retenção na fonte proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

Quanto à segunda questão prejudicial

61 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 7.º, n.º 2, da directiva deve ser interpretado no sentido de que autoriza uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, mesmo que essa imposição constitua uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva.

62 Em razão da resposta dada à primeira questão, a segunda questão só diz respeito à imposição de 5% na medida em que esta incide sobre os dividendos.

Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

63 Segundo a Océ NV, o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não pode ser interpretado no sentido de autorizar uma legislação nacional ou uma convenção sobre dupla tributação no seu conjunto, na medida em que visem de uma maneira geral eliminar ou atenuar a dupla tributação. Tal como defendeu o advogado-geral S. Alber no n.º 41 das suas conclusões no processo Athinaïki Zythopoïia, já referido, apenas as disposições que visam evitar ou atenuar concretamente a dupla tributação são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 7.º, n.º 2, da directiva, e não as disposições que são apenas parte da compensação dos interesses dos Estados envolvidos à luz da afectação das receitas fiscais em causa, sem impedir directamente uma dupla tributação.

64 Em consequência, segundo a Océ NV, as disposições da convenção em causa no processo principal que são relativas ao pagamento de um crédito de imposto parcial correspondem às disposições cuja aplicação é reservada pelo artigo 7.º, n.º 2, da directiva, mas não as que instituem uma retenção na fonte correspondente à imposição de 5%. Com efeito, segundo a Océ NV, uma imposição de 5% sobre a soma dos dividendos com o crédito de imposto não constitui uma medida destinada a eliminar ou a atenuar a dupla tributação económica dos dividendos. Pelo contrário, apenas tem por efeito repartir entre o Reino Unido e os Países Baixos as receitas da dupla tributação económica dos dividendos.

65 A Océ NV acrescenta que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não pode ser interpretado no sentido de autorizar a aplicação das disposições nacionais ou convencionais que, de uma forma ou de outra, são relativas ao pagamento de créditos de imposto.

66 A Océ NV refuta, a este respeito, o argumento aduzido no âmbito do processo principal pela Administração Fiscal, segundo o qual deve considerar-se que a imposição de 5% é autorizada ao abrigo do artigo 7.º, n.º 2, da directiva, uma vez que é instituída em ligação com o pagamento de

um crédito de imposto. Tal interpretação implicaria aceitar que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva prevê uma excepção ao princípio da isenção de retenção na fonte consagrado no artigo 5.º, n.º 1, não podendo ser acolhida.

67 Com efeito, a directiva prevê, no quinto considerando, determinadas excepções ao artigo 5.º, n.º 1, mas estas estão expressamente mencionadas no próprio artigo 5.º e são introduzidas pelos termos «em derrogação do disposto no n.º 1». Em contrapartida, nada indica, nos considerandos da directiva, a intenção de, com o artigo 7.º, n.º 2, se instituir uma excepção ao princípio contido no artigo 5.º, n.º 1, não sendo sugerida qualquer justificação a este respeito.

68 Segundo o Governo do Reino Unido, apoiado pelo Governo italiano e pela Comissão, a imposição de 5%, embora constitua uma retenção na fonte, está autorizada pelo artigo 7.º, n.º 2, da directiva.

69 O Governo do Reino Unido alega, a esse respeito, que este artigo está redigido em termos bastante amplos («a presente directiva não afecta») e significa que uma disposição que reúna as características mencionadas no artigo 7.º, n.º 2, deve continuar a aplicar-se, independentemente do que conste em sentido contrário na directiva.

70 Não é relevante o facto de o artigo 10.º, n.º 3, alínea a), ii), que estabelece a imposição de 5%, não visar em si mesmo atenuar a dupla tributação. Com efeito, a imposição de 5% não deve ser considerada isoladamente; é parte integrante das disposições relativas ao pagamento de um crédito de imposto à Océ NV no âmbito da convenção sobre dupla tributação. No mesmo sentido, o Governo italiano sustenta que a imposição de 5% faz parte, no contexto das regras bilaterais, de um conjunto de disposições cujo objectivo é atenuar a dupla tributação dos dividendos.

71 Para o Governo do Reino Unido, o artigo 10.º, visto como um todo indissociável, é uma disposição relativa ao pagamento de créditos de imposto e tem por fim atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, incluindo-se no âmbito de aplicação do artigo 7.º, n.º 2, da directiva. A Comissão apenas visa, por seu turno, o artigo 10.º, n.º 3, da convenção.

72 Em apoio das suas posições, alegam que se deve considerar a posição das sociedades-mãe neerlandesas se não existisse o artigo 10.º (ou o n.º 3 desse artigo) da convenção sobre dupla tributação. Nesse caso, não existiria atenuação da dupla tributação económica para um accionista - como a Océ NV - não residente no Reino Unido. Na verdade, os lucros da Océ UK Ltd seriam integralmente sujeitos ao imposto sobre as sociedades no Reino Unido e, aquando do pagamento de dividendos à Océ NV, não seria efectuada qualquer retenção na fonte mas, em princípio, os dividendos seriam integralmente tributados nos Países Baixos. O Reino Unido (ao contrário dos Países Baixos) reduz de maneira significativa a dupla tributação, pois confere, no artigo 10.º, n.º 3, alínea c), da convenção, um direito ao pagamento de um crédito de imposto igual à metade do crédito de imposto de que beneficiaria um particular residente no Reino Unido, menos a imposição de 5%. O Reino Unido alega, portanto, que, graças à convenção, a Océ NV recebe não só o próprio dividendo na sua totalidade mas também uma quantia suplementar que, na verdade, é o reembolso de uma fracção do imposto sobre as sociedades devido pela filial no Reino Unido.

73 O Governo do Reino Unido precisa que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não deve ser interpretado no sentido de reservar a aplicação de todas as disposições de uma convenção sobre dupla tributação ou de qualquer disposição relativa ao pagamento de um crédito de imposto. Apenas as disposições cuja consequência directa é evitar ou reduzir a dupla tributação são afectadas, de acordo com o defendido pelo advogado-geral S. Alber nos n.os 40 e 41 das conclusões no processo Athinaïki Zythopoiïa, já referido. Por conseguinte, uma retenção na fonte que, noutras circunstâncias, seria proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva só permanece aplicável se for parte integrante de uma disposição cuja consequência directa é eliminar ou reduzir a dupla tributação, como o artigo 10.º da convenção em causa no processo principal.

74 Para o Governo do Reino Unido, do que a Océ NV verdadeiramente se queixa é do facto de o artigo 10.º, n.º 3, da convenção sobre dupla tributação não atenuar, tanto quanto desejaria, a dupla tributação económica dos dividendos. O Governo do Reino Unido alega, a este respeito, que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não contém qualquer exigência de que a dupla tributação seria reduzida a um montante mínimo.

75 Por último, acrescenta que, se a interpretação defendida pela Océ NV for acolhida e se o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não puder abranger uma retenção na fonte imposta no âmbito da concessão de um crédito de imposto, esse artigo fica desprovido de significado e substância.

76 O Governo italiano acrescenta que a Océ NV não pode queixar-se do facto de a disposição convencional que lhe permite beneficiar de um crédito de imposto prever igualmente uma redução desse crédito de imposto com a imposição de 5%. A situação só seria outra se a imposição fosse fixada numa percentagem tal que reduzisse a zero o efeito do crédito de imposto, o que não acontece no presente caso.

77 Para a Comissão, o artigo 7.º, n.º 2, da directiva tem por finalidade isentar da proibição de retenção na fonte um imposto que é parte integrante do mecanismo de concessão de um crédito de imposto que visa atenuar a dupla tributação. A este respeito, precisa que o artigo 7.º, n.º 2, foi introduzido na directiva a pedido do Reino Unido, quando as negociações que levaram à adopção da directiva no Conselho estavam a chegar ao fim, precisamente para garantir que disposições como as do artigo 10.º, n.º 3, da convenção sobre dupla tributação pudessem continuar a ser aplicadas. A Comissão reconhece que as posições adoptadas na discussão no Conselho não revestem uma importância decisiva para a interpretação das disposições que dela resultaram, mas considera que devem ser tidas em conta para determinar a mens legislatoris.

78 O Governo do Reino Unido alegou, na audiência, que a posição por ele defendida no presente processo corresponde às intenções originais do Conselho, visto que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva foi inicialmente introduzido a seu pedido.

79 A Comissão acrescenta que não se pode objectar que o artigo 7.º, n.º 2, não faz referência expressa à retenção na fonte. Se não abrangesse uma retenção na fonte em ligação com a concessão de um crédito de imposto, então o artigo 7.º, n.º 2, não faria qualquer sentido, uma vez que não existe mais nada que pudesse ser afectado pela directiva.

Resposta do Tribunal de Justiça

80 Como recordado no n.º 45 do presente acórdão, a directiva tem por objectivo eliminar, através da instituição de um regime comum de tributação dos lucros distribuídos, a penalização das sociedades-mãe e filiais residentes em Estados-Membros diferentes e, desse modo, facilitar os agrupamentos de sociedades à escala comunitária.

81 Para esse efeito, por um lado, como dispõe o quarto considerando da directiva, quando uma sociedade-mãe recebe, na qualidade de sócia da sociedade sua filial, lucros distribuídos, o

Estado da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes lucros, ou então tributá-los autorizando simultaneamente esta sociedade a deduzir do montante do seu imposto a fracção do imposto da filial correspondente a esses lucros.

82 Por outro lado, como resulta do quinto considerando da directiva, para garantir a neutralidade fiscal há que isentar de retenção na fonte, excepto em alguns casos especiais, os lucros que uma sociedade filial distribui à sua sociedade-mãe. Precisa-se, todavia, que se impõe autorizar a República Federal da Alemanha e a República Helénica, devido à especificidade dos seus sistemas de imposto sobre as sociedades, e a República Portuguesa, por razões orçamentais, a continuar a cobrar temporariamente uma retenção na fonte.

83 Nesta base, o artigo 5.º, n.º 1, da directiva estabelece o princípio da proibição das retenções na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial estabelecida num Estado-Membro à sua sociedade-mãe estabelecida noutra Estado-Membro. As derrogações temporárias a favor dos regimes fiscais alemão, grego e português, anunciadas no quinto considerando, são expressamente previstas no artigo 5.º, n.os 2 a 4, da directiva. Não existe qualquer disposição similar que instaure uma derrogação expressa a favor do regime fiscal britânico.

84 No entanto, defendeu-se, no âmbito do presente processo, que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva foi redigido, o que não foi contestado, tomando em consideração o regime britânico, no qual a distribuição de dividendos é acompanhada por um direito ao pagamento de um crédito de imposto parcial quando a convenção sobre dupla tributação celebrada entre o Estado-Membro da sociedade-mãe e o Reino Unido o preveja, sabendo-se que o montante acumulado do dividendo distribuído e do crédito de imposto parcial está sujeito, no Reino Unido, à imposição de 5%. Tal argumentação supõe que a referida imposição constitui, pelo menos em parte, uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

85 Os Governos italiano e do Reino Unido e a Comissão daí deduzem que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva habilita os Estados-Membros a derogar a proibição de princípio de uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pela filial e a tributar a distribuição de lucros no âmbito da sociedade-mãe sempre que a disposição que prevê essa imposição seja parte integrante de um conjunto de disposições nacionais ou convencionais destinadas a atenuar a dupla tributação económica dos dividendos (que é, em princípio, o caso de uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação) e relativas ao pagamento de créditos de imposto aos beneficiários de dividendos.

86 Cumpre, a este respeito, lembrar que as derrogações a um princípio geral são objecto de interpretação estrita. No que respeita, em especial, ao princípio da isenção de retenção na fonte previsto no artigo 5.º, n.º 1, da directiva, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 27 do acórdão Denkavit e o., já referido, relativamente ao artigo 3.º, n.º 2, da directiva, que, quando esta disposição constitui uma derrogação ao referido princípio, deve ser objecto de interpretação estrita e que a faculdade por ela concedida aos Estados-Membros não pode ter uma interpretação que vá além dos seus próprios termos.

87 Cumpre referir que, no contexto da convenção em causa no processo principal, a imposição de 5% foi instaurada em ligação directa com o pagamento de um crédito de imposto, o qual foi instituído com o objectivo de atenuar a dupla tributação económica dos dividendos pagos pela sociedade filial estabelecida no Reino Unido à sua sociedade-mãe estabelecida nos Países Baixos. Verifica-se que essa imposição, que constitui uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, na medida em que incide sobre os dividendos, não foi, como salientado pelo Governo italiano, fixada numa taxa susceptível de anular os efeitos dessa atenuação da dupla tributação económica dos dividendos. Seja como for, todo o imposto pago no Reino Unido a título de dividendos é dedutível do imposto devido nos Países Baixos, em aplicação do artigo 22.º, n.º 2, alínea c), da convenção em causa no processo principal.

88 Nestas condições, pode considerar-se que a retenção na fonte em causa no processo principal faz parte de um conjunto de disposições convencionais relativas ao pagamento de créditos de imposto aos beneficiários de dividendos que visam, por esse meio, a atenuação da dupla tributação.

89 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva deve ser interpretado no sentido de que autoriza uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, mesmo que essa imposição, na medida em que se aplica aos dividendos pagos pela filial à sua sociedade-mãe, constitua uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva.

Quanto à terceira questão prejudicial

90 Com a terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 7.º, n.º 2, da directiva é inválido por falta de fundamentação ou por falta de consulta do Comité Económico e Social e do Parlamento Europeu, com a consequência de não ter por efeito preservar o direito de o Reino Unido cobrar a imposição de 5%.

Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

91 A Océ NV considera que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva deve ser considerado inválido por falta de fundamentação e de consulta do Comité Económico e Social e do Parlamento Europeu.

92 A Océ NV sustenta, deste modo, que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não está fundamentado de maneira adequada, em violação do artigo 253.º CE. A directiva apresenta uma falta de fundamentação em relação ao artigo 7.º, n.º 2, na medida em que nenhum considerando do preâmbulo faz referência a essa situação derogatória, ao contrário das outras disposições derogatórias contidas na directiva. O quinto considerando faz referência ao princípio segundo o qual, para garantir a neutralidade fiscal, há que isentar de retenção na fonte, salvo em alguns casos excepcionais, os lucros que uma sociedade filial distribui à sua sociedade-mãe. A Océ NV considera que a excepção a este princípio carece de uma explicação. Assim, no que diz respeito às excepções expressas ao artigo 5.º, o quinto considerando prevê a existência de derrogações temporárias a favor de determinados Estados-Membros. Em contrapartida, não é apresentado qualquer fundamento para a excepção contida no artigo 7.º, n.º 2, da directiva, a qual não pode, portanto, subsistir.

93 A Océ NV adianta que, na versão original, o texto submetido ao Parlamento e ao Conselho Económico e Social incluía a proposta original da Comissão (JO 1969, C 39, p. 7), não contendo qualquer disposição equivalente ao actual artigo 7.º No entanto, o parecer do Parlamento Europeu e do Conselho Económico e Social apenas incidiu sobre a versão inicial e não sobre a versão final. Ora, a obrigação de consultar o Parlamento é, sem prejuízo de outras, particularmente importante. Resulta de jurisprudência constante que o Conselho deve enviar a proposta ao Parlamento cada vez que o texto final adoptado, no seu conjunto, difira de maneira

essencial do que foi submetido a consulta do Parlamento. No presente caso, a Océ NV considera que as alterações ocorridas entre as duas versões são importantes, uma vez que uma disposição que permite aos Estados-Membros em que exista um regime de crédito de imposto aplicarem uma retenção na fonte sobre as distribuições transfronteiriças de lucros, na condição de que haja um crédito de imposto, constitui um desvio substancial em relação ao texto inicial. As alterações que conduziram à introdução do artigo 7.º, n.º 2, deveriam, por conseguinte, ter sido objecto de uma segunda consulta daqueles dois órgãos.

94 O Governo do Reino Unido, o Conselho e a Comissão alegam que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva não enferma de qualquer vício de forma ou processual susceptível de afectar a sua validade.

95 Alegam que a existência de uma fundamentação geral da directiva, no seu conjunto e nos seus principais elementos, é suficiente. Não é necessário prever uma fundamentação específica para cada um dos números e parágrafos de uma directiva, em especial quando a disposição em questão se limita a adaptar ou clarificar um simples detalhe em conformidade com o objectivo da directiva. O artigo 7.º, n.º 2, da directiva apenas constitui, no essencial, um ajustamento técnico sobre um simples detalhe que é conforme à economia geral da directiva e visa facilitar a interacção entre a directiva e determinadas convenções relativas à dupla tributação que prosseguem o mesmo objectivo.

96 Pela mesma razão, a introdução do artigo 7.º, n.º 2, na directiva não representa uma alteração substancial em relação à proposta que foi submetida ao Parlamento para consulta. A alteração em questão não afecta o cerne do dispositivo instituído pela directiva, nem a própria substância desta. A mesma lógica é aplicável à consulta do Comité Económico e Social.

Resposta do Tribunal de Justiça

97 Quanto à alegada falta de fundamentação relativa ao artigo 7.º, n.º 2, da directiva, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o alcance do dever de fundamentação depende da natureza do acto em causa e, tratando-se de actos de alcance geral, a fundamentação pode limitar-se a indicar, por um lado, a situação de conjunto que levou à sua adopção e, por outro, os objectivos gerais que se propõe atingir (v., neste sentido, acórdãos de 19 de Novembro de 1998, Reino Unido/Conselho, C-150/94, Colect., p. I-7235, n.º 25, e Espanha/Conselho, C-284/94, Colect., p. I-7309, n.º 28, bem como de 7 de Novembro de 2000, Luxemburgo/Parlamento e Conselho, C-168/98, Colect., p. I-9131, n.º 62).

98 Por outro lado, o Tribunal de Justiça considerou repetidamente que, se o acto impugnado evidencia, no essencial, o objectivo prosseguido pela instituição, é excessivo exigir a fundamentação específica das diferentes opções de natureza técnica efectuadas (acórdãos, já referidos, Reino Unido/Conselho, n.º 26; Espanha/Conselho, n.º 30, e Luxemburgo/Parlamento e Conselho, n.º 62).

99 Como indicado pelo advogado-geral no n.º 57 das conclusões, a directiva indica claramente na sua fundamentação o objectivo geral por ela prosseguido, a saber, a neutralidade fiscal das operações de distribuição de lucros de carácter transfronteiriço. Verifica-se que essa fundamentação é suficiente para abranger também a cláusula de preservação das disposições nacionais ou convencionais que visam o mesmo fim, ou seja, o artigo 7.º, n.º 2, da directiva.

100 No que respeita à falta de consulta do Parlamento e do Conselho Económico e Social, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a obrigação de consulta do Parlamento durante o processo legislativo, nos casos previstos pelo Tratado, implica a exigência de uma nova consulta sempre que o texto final adoptado, considerado no seu conjunto, se afaste, na sua substância, daquele sobre o qual foi consultado o Parlamento (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Junho de 1997, Parlamento/Conselho, C-392/95, Colect., p. I-3213, n.º 15, e de 11 de

Novembro de 1997, Eurotunnel e o., C-408/95, Colect., p. I-6315, n.º 46).

101 Importa examinar se a introdução do artigo 7.º, n.º 2, no texto da directiva representa uma alteração substancial em relação ao texto submetido ao Parlamento e ao Conselho Económico e Social para consulta.

102 Na medida em que o artigo 7.º, n.º 2, da directiva apenas permite preservar a aplicação de regimes nacionais ou convencionais específicos quando estes são conformes à finalidade da directiva, como definida no seu terceiro considerando e recordada no n.º 45 do presente acórdão, a introdução do artigo 7.º, n.º 2, no texto da directiva deve ser vista como um ajustamento técnico, não constituindo uma alteração substancial que careça de uma segunda consulta do Parlamento e do Conselho Económico e Social.

103 Por conseguinte, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que a análise da terceira questão não detectou vícios de forma ou processuais susceptíveis de afectar a validade do artigo 7.º, n.º 2, da directiva.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

104 As despesas efectuadas pelos Governos italiano e do Reino Unido e pela Comissão, que apresentaram observações no Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelos Special Commissioners of Income Tax, por decisão de 6 de Fevereiro de 2001, declara:

1) Uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, na medida em que incide sobre os dividendos pagos pela filial residente no Reino Unido à sua sociedade-mãe residente noutro Estado-Membro, constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes. Em contrapartida, na medida em que incide sobre o crédito de imposto a que essa distribuição de dividendos confere direito no Reino Unido, a mesma imposição não constitui uma retenção na fonte proibida pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva.

2) O artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que autoriza uma imposição como a imposição de 5% prevista pela convenção sobre dupla tributação em causa no processo principal, mesmo que essa imposição, na medida em que se aplica aos dividendos pagos pela filial à sua sociedade-mãe, constitua uma retenção na fonte na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva.

3) A análise da terceira questão não detectou vícios de forma ou processuais susceptíveis de afectar a validade do artigo 7.º, n.º 2, da directiva.