

*TRUCK CENTER*: OBRIGAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE  
NO PAGAMENTO DE JUROS ENTRE ENTIDADES  
RELACIONADAS NA UE

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2008, QUARTA SECCÃO -- PROCESSO C-282/07

*José Almeida Fernandes*<sup>1</sup>

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (“TJCE”) decidiu, em 22 de Dezembro de 2008, o caso *Truck Center* (C-282/07), no qual se discutia a compatibilidade com o direito comunitário de uma norma fiscal belga, designadamente a sua compatibilidade com a liberdade de estabelecimento protegida pelo artigo 43.º do Tratado da Comunidade Europeia (“TCE”)<sup>2</sup>. A norma doméstica em análise estabelecia que os pagamentos de juros a entidades relacionadas não residentes estavam sujeitos a uma retenção na fonte à taxa de 15%, mas no caso desses pagamentos serem efectuados entre entidades relacionadas residentes na Bélgica, os mesmos estariam dispensados de retenção na fonte.

O acórdão do TJCE e as Conclusões da Advogada-Geral (“AG”) Kokott encerram um conjunto de desenvolvimentos relativamente à jurisprudência comunitária, ainda que discutíveis. A interpretação do

---

<sup>1</sup> Adv LLM (Hons.) Leiden. Advogado.

<sup>2</sup> No que respeita às liberdades fundamentais susceptíveis de ser violadas e consideradas pelo TJCE na sua apreciação do caso concreto, o TJCE reafirmou a sua jurisprudência de que a liberdade de estabelecimento prevalece sobre a liberdade de circulação de capital no caso da norma em análise respeitar a relações entre entidades relacionadas [cf. *Burda* (C-284/06), § 68-69].

direito comunitário adoptada é igualmente inovatória quanto à análise da compatibilidade da aplicação de retenções na fonte nos pagamentos transfronteiriços na UE, bem como quanto ao modo de aferição da existência ou não de um tratamento discriminatório ou restritivo susceptível de ser considerado contrário ao direito comunitário, ainda que passível de justificação ao abrigo da “*rule of reason*” adoptada pelo TJCE.

Efectivamente, mais do que a própria decisão de não incompatibilidade com o direito comunitário de uma norma fiscal que obriga à aplicação de uma retenção na fonte num pagamento transfronteiriço, mas que o isenta dessa retenção caso o pagamento seja puramente doméstico, são os próprios fundamentos dessa decisão que suscitam uma análise cuidada do acórdão *Truck Center*.

Hoje, pode-se questionar se existe um recuo do TJCE face à sua jurisprudência inicial - desfavorável à utilização da retenção da fonte como um mecanismo para a cobrança de impostos por este afectar a criação do mercado único<sup>3</sup>, particularmente evidente quando aplicado no pagamento de dividendos<sup>4</sup> -, sendo que pode-se intuir que «a mera imposição de tributação na fonte de não-residentes, em circunstâncias em que os residentes são tributados através de um diferente método de liquidação não é *ipso facto* discriminatório, sendo que a tributação na fonte pode vir a ser justificada como uma matéria de necessidade administrativa»<sup>5</sup>.

Acresce que, o TJCE parece ter adoptado no acórdão *Truck Center*<sup>6</sup> uma posição que, ainda que se possa dizer implícita em outros acórdãos (*maxime* no acórdão *ACT Group Litigation*<sup>7</sup>), parece distinguir, para

---

<sup>3</sup> Cf. *Scorpio* (C-290/04), § 38.

<sup>4</sup> Cf. *Denkavit France* (C-170/05), § 29-33.

<sup>5</sup> Cf. Julian Ghosh, *United Kingdom Report*, in *Cahiers de Droit Fiscal International*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2008, pp. 740.

<sup>6</sup> Cf. *Truck Center* (C-282/07), § 43: «quando a sociedade distribuidora de juros e a sociedade beneficiária desses juros residem na Bélgica, a posição do Estado belga é diferente daquela que toma quando uma sociedade residente nesse Estado paga juros a uma sociedade não residente, porquanto, no primeiro caso, o Estado belga actua na sua qualidade de Estado da residência das sociedades em causa e, no segundo caso, como Estado de origem dos juros».

<sup>7</sup> Cf. *ACT Group Litigation*, (C-374/04).

efeitos de saber se um residente e um não-residente<sup>8</sup> se encontram ou não numa situação objectivamente comparável, consoante se está a analisar a compatibilidade de uma determinada norma fiscal do Estado da Fonte ou uma norma fiscal do Estado da Residência, em conformidade com os princípios do direito fiscal internacional e subjacentes à interpretação do Modelo de Convenção da OCDE<sup>9</sup>.

No fundo, o TJCE teria proferido neste acórdão aquilo que um autor já intitulou «uma lição nas obrigações da Fonte vs Residência na EU»<sup>10</sup>. Contudo, entendemos que o pressuposto inicial da análise do TJCE deve alicerçar-se não nos princípios e matriz de interpretação do direito fiscal internacional, mas sim nos princípios e objectivos do TCE e, em particular, no objectivo de criação de um mercado único<sup>11</sup>. Isto é, “o objec-

---

<sup>8</sup> Igualmente, o TJCE parece aparentemente de forma inconsistente analisar em sede de obrigações de retenção na fonte em pagamentos transfronteiriços os efeitos discriminatórios ou restritivos de uma determinada norma por vezes na óptica da entidade (residente) obrigada a proceder à retenção na fonte e, outras vezes, atendendo a esses mesmos efeitos sobre a entidade (não-residente) sujeita à retenção na fonte, sendo que se entende que ambas as perspectivas devem ser objecto de análise tendo em vista poder aferir da natureza discriminatória ou restritiva de uma norma fiscal (cf. Joachim Englisch, *Truck Center: Withholding tax on intercompany interest compatible with freedom of establishment*, Highlights & Insights, Ano 2, n.º 2, pp. 49).

<sup>9</sup> No entanto, a lógica de Estado da Fonte e da Residência e a sua aplicação na interpretação da Convenção Modelo da OCDE deve ser adoptada com as devidas cautelas, conforme se ilustra no artigo seminal de Klaus Vogel, “*State of Residence*” may as well be “*State of Source*” – *There is no Contradiction*», in *Bulletin of International Fiscal Documentation*, 2005, pp. 420 e segs.

<sup>10</sup> Cf. Tom O’Shea, *Truck Center: A Lesson in Source vs Residence Obligations in the EU*, Tax Notes International, February 16, 2009, pp. 593 e segs.

<sup>11</sup> O TJCE tem procurado em matéria fiscal estabelecer um «equilíbrio entre o direito fiscal internacional e o direito comunitário», razão pela qual tem aceite, em princípio, diferenças de tratamento entre residentes e não-residentes (cf. a denominada doutrina *Schumacker* (C-279/93), § 31), mas apenas se essa diferença «pode ser explicada por um diferença de relevo factual ou diferença na asserção de poderes tributários (disparidades: i.e. diferenças não causadas pelo *exercício* de poderes tributários no âmbito daquela asserção) (...) or por um requisito obrigatório de interesse público (o *rule of reason*)» (cf. Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, Kluwer; 5.ª Edição, 2008, pp. 718-719).

tivo que determina a comparabilidade deve ser um objectivo *inerente* às próprias liberdades fundamentais”<sup>12</sup>.

Acresce que, a AG Kokott<sup>13</sup> parece nas suas Conclusões e, em certa medida, o próprio TJCE, proceder desde logo a um juízo susceptível de ser configurado, de certo modo, como um juízo de proporcionalidade da norma para efeitos de análise da existência ou não de um tratamento discriminatório ou restritivo do exercício das liberdades fundamentais protegidas pelo TCE (*i.e.*, ao invés da análise da proporcionalidade da norma ser efectuada apenas ao nível de uma possível justificação de um tratamento fiscal considerado *prima facie* discriminatório ou restritivo).

Concretizando, a relevância de questões relativas à cobrança de imposto para efeitos de saber se uma norma é discriminatória ou restritiva apenas tem sido avaliada ao se determinar se uma determinada medida é ou não proporcional e, por isso, passível de justificação<sup>14</sup>.

Acresce que, a arguição de dificuldades administrativas na cobrança de imposto para efeitos de negar a existência de uma situação objectivamente comparável parece contrária à posição sustentada anteriormente pelo AG Léger no caso *Turpeinen*, onde se afirmou expressamente que «o regime de retenção fixa na fonte parece igualmente desproporcionado tendo em vista a exigência de assegurar a cobrança efectiva do imposto devido junto de sujeitos passivos não residentes<sup>15</sup>» e ainda que «as

---

<sup>12</sup> Cf. Joachim Englisch, *Truck Center: Withholding tax on intercompany interest compatible with freedom of establishment*, Highlights & Insights, Ano 2, n.º 2, pp. 43 e segs.

<sup>13</sup> *Rectius*, a AG Kokott parece propor incorporar no juízo da natureza discriminatória ou restritiva da norma em análise em termos mais gerais, o que equivaleria a incorporar um completo juízo de proporcionalidade nesta sede, por apenas assim se poder confirmar que, citando o AG Poiares Maduro, «a diferença das suas situações respectivas é susceptível de justificar a diferença de tratamento [cf. *Truck Center* (C-282/07) Conclusões AG Kokott § 37].

<sup>14</sup> Cf. *Truck Center* (C-282/07), § 48: «as sociedades beneficiárias residentes estão directamente sujeitas ao controlo da Administração Fiscal belga, que pode assegurar a cobrança coerciva do imposto», enquanto tratando-se da cobrança de imposto a sociedades não residentes «a cobrança do imposto exige a colaboração da Administração Fiscal do respectivo Estado da residência».

<sup>15</sup> O TJCE não analisou, sem apresentar qualquer justificação, as consequências decorrentes das autoridades belgas poderem invocar para efeitos de cobrança de imposto

dificuldades suplementares de ordem administrativa que podem emergir para uma administração fiscal nacional, do facto do sujeito passivo residir noutro Estado-membro, não são consideradas pela jurisprudência como podendo justificar, enquanto tais, que se obrigue esse sujeito passivo a suportar um imposto mais elevado do que se fosse residente»<sup>16</sup>.

O TJCE concluiu, ainda, que a diferença de tratamento «não confere necessariamente uma vantagem às sociedades beneficiárias» e a «taxa do referido imposto aplicada aos juros pagos a uma sociedade não residente é claramente inferior à do imposto sobre as sociedades»<sup>17</sup>. No que respeita a este último argumento, entende-se que a adopção de uma presunção implícita de que a tributação de um não residente é inferior<sup>18</sup>, por simples referência a uma diferença nas taxas aplicáveis, não se afigura uma análise adequada da compatibilidade de uma norma com o TCE<sup>19</sup>. No que concerne ao primeiro argumento (*i.e.*, a inexistência de uma vantagem para os residentes), o TJCE já se tinha pronunciado nesta

---

a Convenção Benelux de 5 de Setembro de 1952 que previa a assistência mútua para a cobrança de dívidas fiscais. Acresce que na decisão do TJCE em *Scorpio* admitia-se implicitamente que a existência de um acto jurídico comunitário relativo à assistência mútua em matéria de cobrança de dívidas fiscais poderia conduzir a uma diferente aferição da compatibilidade em concreto do procedimento de retenção na fonte como «um meio legítimo e adequado» [*cf. Scorpio* (C-290/04) § 38].

<sup>16</sup> *Cf. Turpeinen* (C-520/04), Conclusões AG Léger, § 78-79.

<sup>17</sup> *cf. Truck Center* (C-282/07), § 49.

<sup>18</sup> O TJCE não apreciou também a questão suscitada pelo facto da retenção na fonte ser aplicada sobre um montante bruto dos juros no caso dos não-residentes, ao contrário da tributação ser feita sobre um montante líquido para os residentes. A AG Kokott procurou nesta matéria proceder a uma distinção entre a jurisprudência anterior do TJCE sobre a matéria e o caso *sub judice*, por se tratar de casos em que a liberdade fundamental em questão era a liberdade de prestação de serviços e a circunstância de ser «lógico que as despesas de exploração deverão ser também dedutíveis no quadro da tributação no Luxemburgo» [*cf. Truck Center* (C-282/07) Conclusões AG Kokott, § 70]. A aceitação desta diferença na construção das liberdades fundamentais e, em especial, a presunção da dedutibilidade no outro Estado-Membro para aferir da compatibilidade de uma norma doméstica de um Estado-Membro, afigura-se isoladamente insuficiente para uma fundada análise da compatibilidade de uma norma doméstica com o direito comunitário.

<sup>19</sup> *Cf. Pasquale Pistone, European Direct Tax Law: Quo Vadis?*, in Hinnekens (ed.) *A Vision of Taxes and Outside European Borders – Festschrift in honour of Prof. Dr. Fran Vanistandael* (2008), pp. 722-723.

matéria na sua apreciação de uma possível justificação baseada num conceito de coesão fiscal, no sentido de que «é necessário que se demonstre a existência de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de uma determinada imposição fiscal»<sup>20</sup>, demonstração essa não efectuada no caso *Truck Center* e que se afigura mesmo não se encontrar preenchida no caso concreto<sup>21</sup>.

Em conclusão, o acórdão *Truck Center* não encerra certamente a discussão sobre a matéria da aplicação de retenções na fonte em pagamentos transfronteiriços e, em especial, no pagamento de juros entre entidades relacionadas residentes em diferentes Estados-Membros. Acresce que se entende admissíveis algumas reservas quanto à susceptibilidade do acórdão *Truck Center* ser considerado um precedente válido para futuras decisões, pelo que se admite que o TJCE analise futuramente estas matérias de forma diversa. Refira-se que o TJCE será já proximamente confrontado com um novo caso, precisamente um caso português, em que se discutirão as matérias referidas da compatibilidade de aplicação de retenções no pagamento transfronteiriço de juros a instituições financeiras não residentes quando se debruçar sobre o Caso C-105/08 (*Comissão vs Portugal*)<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Cf. *Thin Cap* (C-524/04), § 68.

<sup>21</sup> Cf. Joachim Englisch, *Truck Center: Withholding tax on intercompany interest compatible with freedom of establishment*, Highlights & Insights, Ano 2, n.º 2, pp. 50.

<sup>22</sup> Cf. Ana Paula Dourado, José Almeida Fernandes, *Portugal: The Infringement Procedures Involving Portugal and the Commission v. Portugal Case*, in Michael Lang et. alia (eds.), *ECJ- Recent Developments in Direct Taxation 2008*, Linde Verlag Wien, 2008, pp. 329 e segs.