



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

22 de setembro de 2022*

«Reenvio prejudicial — Liberdade de estabelecimento — Artigos 49.º e 54.º TFUE —
Dedução dos prejuízos finais sofridos por um estabelecimento estável não residente —
Estado que renunciou ao seu poder de tributação ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla
tributação — Comparabilidade das situações»

No processo C-538/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 6 de novembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de outubro de 2020, no processo

Finanzamt B

contra

W AG,

sendo intervenientes:

Bundesministerium der Finanzen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente de secção, S. Rodin, J.-C. Bonichot (relator), L. S. Rossi e O. Spineanu-Matei, juízes,

advogado-geral: A. M. Collins,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de W AG, por P. Dodos, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por R. Kanitz e J. Möller, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo francês, por E. de Moustier e E. Toutain, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, A. Laine e H. Leppo, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e V. Uher, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de março de 2022,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º e 54.º TFUE.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt B (Serviço de Finanças B, Alemanha) à W AG, sociedade anónima com sede na Alemanha, a respeito da recusa de a primeira tomar em consideração, para o cálculo do imposto devido por esta sociedade nesse Estado-Membro, relativo ao ano de 2007, os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável desta última situado no Reino Unido e fechado durante o mesmo ano.

Quadro jurídico

Direito alemão

- 3 O artigo 1.º da Körperschaftsteuergesetz (Lei do Imposto sobre as Sociedades), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «KStG»), dispõe:

«1) Estão integralmente sujeitas ao imposto sobre as sociedades as pessoas coletivas, as associações de pessoas e os patrimónios autónomos que tenham a sua direção efetiva ou a sua sede no território nacional:

 1. sociedades de capitais (em especial as sociedades europeias, as sociedades anónimas, as sociedades em comandita por ações e as sociedades por quotas);

[...]

 - 2) A obrigação de imposto sobre as sociedades tributadas pelo rendimento global abrange todos os rendimentos.

[...]»
- 4 O artigo 8.º, n.º 2, da KStG prevê que todos os rendimentos de um contribuinte integralmente sujeito a imposto, na aceção do artigo 1.º, n.º 1, pontos 1 a 3, são considerados resultantes de uma atividade industrial ou comercial.

Convenção para Evitar a Dupla Tributação

- 5 O artigo III, n.º 1, da Convenção de 26 de novembro de 1964 entre a República Federal da Alemanha e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, Relativa à Eliminação da Dupla Tributação e destinada a Evitar a Evasão Fiscal, conforme alterada por aditamento de 23 de março de 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359; BGBl. 1967 II, p. 828, e BGBl. 1971 II, p. 46) (a seguir «DBA»), estipula:

«Os lucros industriais e comerciais de uma empresa de um dos territórios só são tributáveis nesse território, a menos que a empresa exerça, no outro território, uma atividade industrial ou comercial por intermédio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer, no outro território, uma atividade industrial ou comercial por intermédio de um estabelecimento estável, os lucros são tributáveis no outro território, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável.»

- 6 O artigo XVIII, n.º 2, da DBA prevê:

«O imposto é estabelecido do seguinte modo para as pessoas residentes na República Federal da Alemanha:

- a) São excluídos da base tributável do imposto, na República Federal, os rendimentos de fontes e elementos patrimoniais situados no reino Unido que possam ser tributados no Reino Unido ao abrigo da presente Convenção [...]; todavia, os lucros referidos no artigo VIII, n.º 1, apenas são excluídos se estiverem sujeitos a imposto no Reino Unido. No entanto, a República Federal da Alemanha reserva-se o direito de tomar em consideração, na determinação da sua taxa de imposto, os elementos do rendimento e do património assim excluídos da base tributável do imposto.

[...]

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 7 W, sociedade anónima com sede social e sede de direção na Alemanha, explora um banco de negociação de valores mobiliários. Em agosto de 2004, W abriu uma sucursal no Reino Unido. Não tendo esta realizado lucros, W procedeu ao seu encerramento no decurso do primeiro semestre de 2007, pelo que os prejuízos sofridos por esse estabelecimento não puderam ser reportados para efeitos fiscais no Reino Unido.
- 8 Uma vez que o Serviço de Finanças B recusou tomar em consideração esses prejuízos para a fixação do montante devido por W na Alemanha a título do imposto sobre o rendimento das sociedades e do imposto sobre as atividades económicas relativos ao exercício fiscal de 2007, esta sociedade interpôs um recurso para o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse, Alemanha). Por Sentença de 4 de setembro de 2018, esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso.
- 9 O Serviço de Finanças B interpôs recurso de «*Revision*» desta decisão para o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio.

- 10 Este órgão jurisdicional salienta que, embora W esteja sujeita na Alemanha ao imposto sobre sociedades relativo à totalidade dos seus rendimentos, em conformidade com o artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da KStG, os prejuízos sofridos pelo seu estabelecimento estável no Reino Unido são excluídos da base de cálculo do seu imposto sobre as sociedades por força do artigo XVIII, n.º 2, do DBA, que isenta os resultados estrangeiros do imposto sobre as sociedades. Observa que o mesmo acontece no que respeita ao imposto sobre as atividades económicas, uma vez que as disposições da *Gewerbsteuergesetz* (Lei Relativa ao Imposto sobre as Atividades Económicas) remetem para a determinação dos lucros sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas para o cálculo da matéria coletável desse imposto. Estes elementos devem levar a que se dê provimento ao recurso.
- 11 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se os prejuízos sofridos pelo estabelecimento estável de W no Reino Unido não devem ser tidos em conta para o cálculo do imposto devido por esta sociedade na Alemanha por força da liberdade de estabelecimento. Com efeito, em seu entender, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, proferida em último lugar no Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), não dá uma resposta clara a esta questão no caso particular de a isenção do resultado estrangeiro estar prevista numa convenção destinada a evitar a dupla tributação. Em caso de resposta afirmativa a esta questão, pergunta igualmente em que condições os prejuízos sofridos pelo estabelecimento estável estrangeiro devem ser considerados «finais», na aceção dessa jurisprudência, como deve ser determinado o montante desses prejuízos e se a obrigação de os tomar em conta vale também em matéria de imposto sobre as atividades económicas.
- 12 É neste contexto que o *Bundesfinanzhof* (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Devem as disposições conjugadas do artigo 43.º e do artigo 48.º [TCE] (atuais artigos 49.º e 54.º [TFUE]) ser interpretadas no sentido de que se opõem a normas jurídicas de um Estado-Membro que proibem que uma sociedade residente deduza dos seus lucros tributáveis os prejuízos de um estabelecimento estável com sede noutro Estado-Membro, nos casos em que a sociedade, por um lado, esgotou todas as possibilidades de dedução destes prejuízos e, por outro, deixou de receber receitas deste estabelecimento estável, pelo que deixou de ser possível ter em conta os prejuízos naquele Estado-Membro (prejuízos “finais”), se as normas jurídicas em causa visarem a isenção de lucros e prejuízos ao abrigo de um acordo celebrado entre ambos os Estados-Membros destinado a evitar a dupla tributação?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial: Devem as disposições conjugadas dos artigos 43.º e 48.º [TCE] (atuais artigos 49.º e 54.º [TFUE]) ser interpretadas no sentido de que também se opõem às disposições da Lei alemã relativa ao imposto sobre as atividades económicas, que proibem que uma sociedade residente deduza do seu rendimento tributável em sede desse imposto prejuízos “finais” do tipo descrito na primeira questão prejudicial, de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro?
- 3) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial: Sendo encerrado o estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, podem existir prejuízos “finais” do tipo descrito na primeira questão prejudicial, apesar de haver a possibilidade, pelo menos teórica, de a sociedade voltar a abrir um estabelecimento no mesmo Estado-Membro, cujos lucros poderão vir a ser compensados com os prejuízos anteriores?

- 4) Em caso de resposta afirmativa à primeira e terceira questões prejudiciais: Podem ser considerados prejuízos “finais” do tipo descrito na primeira questão prejudicial, que devem ser tomados em conta pelo Estado do domicílio da empresa-mãe, os prejuízos do estabelecimento estável que, nos termos da lei do Estado em que se situa o estabelecimento estável, podem ser reportados sobre o exercício seguinte?
- 5) Em caso de resposta afirmativa à primeira e terceira questões prejudiciais: É o dever de consideração dos prejuízos “finais” transfronteiriços limitado, em função do valor, pelos prejuízos que a sociedade poderia ter aplicado no Estado em que se situa o estabelecimento estável, se a consideração dos prejuízos fosse permitida nesse Estado?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 13 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, em substância, se os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime fiscal de um Estado-Membro nos termos do qual uma sociedade residente neste não pode deduzir do seu lucro tributável os prejuízos finais sofridos pelo seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, no caso de o Estado-Membro de residência ter renunciado ao seu poder de tributar os resultados desse estabelecimento estável por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação.
- 14 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE compreende, no que se refere às sociedades constituídas segundo a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na União Europeia, o direito de exercerem a sua atividade noutros Estados-Membros através de uma filial, sucursal ou agência (Acórdão de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 15).
- 15 Embora, de acordo com a sua letra, as disposições do direito da União relativas à liberdade de estabelecimento se destinem a assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente 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. Estas considerações são igualmente aplicáveis quando, como no presente processo, uma sociedade estabelecida num Estado-Membro opera noutro Estado-Membro através de um estabelecimento estável (v., neste sentido, Acórdão de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, n.ºs 16 e 17, e jurisprudência referida).
- 16 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, por força do artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da KStG, as sociedades com sede ou sede social na Alemanha estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sobre a totalidade dos seus rendimentos. Todavia, em conformidade com as estipulações da DBA, no caso de uma sociedade com sede de direção ou sede social na Alemanha exercer, no Reino Unido, uma atividade industrial ou comercial por intermédio de um estabelecimento estável, os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável são excluídos da matéria coletável do imposto sobre as sociedades devido por essa sociedade na

Alemanha, sem prejuízo da possibilidade de esse Estado-Membro os ter em conta para o cálculo da taxa do imposto, desde que estejam sujeitos a imposto no Reino Unido. O mesmo se aplica, simetricamente, aos prejuízos imputáveis a esse estabelecimento estável.

- 17 Em tal configuração, as sociedades residentes beneficiam, para a determinação do seu rendimento tributável, de uma vantagem fiscal que lhes permite tomar em consideração os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável residente. Excluir esta possibilidade quando estão em causa prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro institui uma diferença de tratamento suscetível de dissuadir uma sociedade residente de exercer as suas atividades através desse estabelecimento estável (v., neste sentido, Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, n.ºs 18 e 19, e jurisprudência referida).
- 18 Essa diferença de tratamento só é admissível se disser respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e proporcionada a esta última (v., neste sentido, Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 20 e jurisprudência referida).
- 19 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a comparabilidade de uma situação interna com uma situação transfronteiriça deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 20 Quanto às medidas previstas por um Estado-Membro a fim de evitar ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente, as sociedades detentoras de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, em princípio, não estão numa situação comparável à das sociedades que possuem um estabelecimento estável residente (v., neste sentido, Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 37 e jurisprudência referida).
- 21 A situação é diferente quando a própria legislação fiscal nacional equipara estas duas categorias de estabelecimentos para efeitos da tomada em consideração dos prejuízos e dos lucros por eles realizados (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de julho de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24, e de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, n.º 28).
- 22 Em contrapartida, quando o Estado-Membro de residência de uma sociedade renunciou, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, a exercer o seu poder de tributação sobre os resultados do estabelecimento estável não residente dessa sociedade, situado noutro Estado-Membro, a situação de uma sociedade residente detentora desse estabelecimento estável não é comparável à de uma sociedade residente detentora de um estabelecimento estável residente à luz das medidas adotadas pelo primeiro Estado-Membro para evitar ou atenuar a dupla tributação dos lucros e, simetricamente, a dupla dedução dos prejuízos de uma sociedade residente (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, n.º 65).
- 23 Ora, o Acórdão de 12 de junho de 2018, *Bevola e Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, não pôs em causa esta conclusão.

- 24 É certo que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, no que se refere aos prejuízos imputáveis a um estabelecimento estável não residente que cessou toda a atividade e cujos prejuízos não foram e já não podem ser deduzidos do seu lucro tributável no Estado-Membro onde exercia a sua atividade, à luz do objetivo de evitar a dupla dedução dos prejuízos, a situação de uma sociedade residente que detém esse estabelecimento não é diferente da situação de uma sociedade residente que detém um estabelecimento estável residente. Acrescentou que a capacidade contributiva de uma sociedade que detém um estabelecimento estável não residente que sofreu prejuízos finais é afetada do mesmo modo que a de uma sociedade cujo estabelecimento estável residente sofreu prejuízos, pelo que as duas situações são comparáveis a este respeito (Acórdão de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, n.ºs 38 e 39).
- 25 Todavia, nesse processo, o Estado-Membro de residência da sociedade que pedia a tomada em consideração dos prejuízos finais sofridos pelo seu estabelecimento estável não residente não tinha renunciado, através de uma convenção para evitar a dupla tributação, ao seu poder de tributar os resultados desse estabelecimento. Com efeito, tinha decidido unilateralmente, salvo em caso de opção, pela sociedade em causa, por um regime de tributação conjunta internacional, não tomar em consideração os lucros realizados e os prejuízos sofridos por estabelecimentos estáveis não residentes de sociedades residentes, quando esse Estado-Membro teria sido competente para o fazer, o que é diferente.
- 26 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que a República Federal da Alemanha renunciou, ao abrigo do DBA, ao seu poder de tributar os lucros realizados por estabelecimentos estáveis situados no Reino Unido por intermédio dos quais as suas sociedades residentes exercem uma atividade industrial ou comercial. O mesmo se diga, simetricamente, da tomada em consideração dos prejuízos registados por esses estabelecimentos.
- 27 Uma vez que, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, a República Federal da Alemanha renunciou ao seu poder de tributação sobre os lucros realizados e os prejuízos sofridos por esse estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, uma sociedade residente detentora desse estabelecimento não se encontra numa situação comparável à de uma sociedade residente que detém um estabelecimento estável situado na Alemanha à luz do objetivo que consiste em evitar ou atenuar a dupla tributação dos lucros e, simetricamente, a dupla tomada em consideração dos prejuízos.
- 28 Por conseguinte, numa situação como a que está em causa no processo principal, não se verifica nenhuma restrição à liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE.
- 29 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder à primeira questão que os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a um regime fiscal de um Estado-Membro nos termos do qual uma sociedade residente neste não pode deduzir do seu lucro tributável os prejuízos finais sofridos pelo seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, no caso de o Estado-Membro de residência ter renunciado ao seu poder de tributar os resultados desse estabelecimento estável por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação.

Quanto à segunda a quinta questões

- 30 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder às segunda a quinta questões.

Quanto às despesas

- 31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a um regime fiscal de um Estado-Membro nos termos do qual uma sociedade residente neste não pode deduzir do seu lucro tributável os prejuízos finais sofridos pelo seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, no caso de o Estado-Membro de residência ter renunciado ao seu poder de tributar os resultados desse estabelecimento estável por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação.

Assinaturas