Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

6 de setembro de 2012*

«Incumprimento de Estado — Artigo 49.º TFUE — Legislação fiscal — Transferência do domicílio fiscal — Transferência de ativos — Imposto imediato à saída»

No processo C-38/10,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 22 de janeiro de 2010,

Comissão Europeia, representada por R. Lyal, G. Braga da Cruz e P. Guerra e Andrade, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Portuguesa, representada por L. Fernandes e J. Menezes Leitão, na qualidade de agentes,

demandada,

apoiada por:

Reino da Dinamarca, representado por C. Vang, na qualidade de agente,

República Federal da Alemanha, representada por C. Blaschke e K. Petersen, na qualidade de agentes,

Reino de Espanha, representado por M. Muñoz Pérez e A. Rubio González, na qualidade de agentes,

República Francesa, representada por G. de Bergues e N. Rouam, na qualidade de agentes,

Reino dos Países Baixos, representado por C. Wissels e M. de Ree, na qualidade de agentes,

República da Finlândia, representada por J. Heliskoski, na qualidade de agente,

Reino da Suécia, representado por A. Falk e S. Johannesson, na qualidade de agentes,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por S. Hathaway e A. Robinson, na qualidade de agentes,

intervenientes,

* * Língua do processo: português.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, K. Schiemann (relator), L. Bay Larsen, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 30 de abril de 2012,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 28 de junho de 2012,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao adotar e manter disposições legislativas, constantes dos artigos 76.°-A, 76.°-B e 76.°-C do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (a seguir «CIRC»), ao abrigo das quais, em caso de transferência da sede e da direção efetiva de uma empresa portuguesa para outro Estado-Membro ou de cessação de atividades em Portugal de um estabelecimento estável ou de transferência dos seus ativos em Portugal para outro Estado-Membro:

— a matéria coletável do exercício em que esse acontecimento ocorre inclui todas as mais-valias não realizadas relativas aos ativos em causa, ao passo que as mais-valias não realizadas decorrentes de transações exclusivamente nacionais não são incluídas na matéria coletável;

— os sócios de uma sociedade que transfira para fora do território português a sua sede e direção efetiva ficam sujeitos a uma tributação baseada na diferença entre o valor dos ativos líquidos da sociedade (calculado à data da transferência e a preços de mercado) e o preço de aquisição das respetivas partes sociais;

a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

Quadro jurídico

2 O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho (*Diário da República*, I série-A, n.º 133, de 13 de julho de 2009), procedeu à renumeração dos artigos do CIRC pertinentes no quadro do presente litígio. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a existência do incumprimento deve ser apreciada em função da situação existente no Estado-Membro no termo do prazo fixado no parecer fundamentado e as alterações posteriormente ocorridas não podem ser tomadas em consideração pelo Tribunal. Este decreto-lei entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, ao passo que o prazo fixado pela Comissão terminava em 1 de fevereiro de 2009. No quadro do presente litígio, não serão tidas em consideração as alterações resultantes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009.

3 Os artigos 76.°-A, 76.°-B e 76.°-C do CIRC tinham a seguinte redação:

«Artigo 76.º-A

Transferência de residência

1. Para a determinação do lucro tributável do exercício da cessação de atividade de entidade com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a Sociedade Europeia e a Sociedade Cooperativa Europeia, por virtude de a sede e a direção efetiva deixarem de se situar nesse território, constituem componentes positivas ou negativas as diferenças entre os valores de mercado e os valores contabilísticos fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais à data da cessação.

2. O disposto no número anterior não se aplica aos elementos patrimoniais que permaneçam efetivamente afetos a um estabelecimento estável da mesma entidade e contribuam para o respetivo lucro tributável, desde que sejam observadas relativamente a esses elementos as condições estabelecidas pelo n.º 3 do artigo 68.º, com as necessárias adaptações.

3. É aplicável à determinação do lucro tributável do estabelecimento estável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 4 do artigo 68.º

4. Na situação referida no n.º 2, os prejuízos fiscais anteriores à cessação de atividade podem ser deduzidos ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável da entidade não residente, nos termos e condições do artigo 15.º

5. O regime especial estabelecido nos n.ºs 2, 3 e 4 não se aplica nos casos estabelecidos no n.º 10 do artigo 67.º do CIRC.

Artigo 76.º-B

Cessação da atividade de estabelecimento estável

O disposto no n.º 1 do artigo anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação do lucro tributável imputável a um estabelecimento estável de entidade não residente situado em território português, quando ocorra:

a) A cessação da atividade em território português;

b) A transferência, por qualquer título material ou jurídico, para fora do território português de elementos patrimoniais que se encontrem afetos ao estabelecimento estável.

Artigo 76.º-C

Regime aplicável aos sócios

1. No exercício em que a sede e direção efetiva deixem de se situar em território português, considera-se para efeitos de tributação dos sócios a diferença entre o valor do património líquido a essa data e o preço de aquisição que corresponderem às respetivas partes sociais, aplicando-se com as necessárias adaptações o disposto nos n.ºs 2 a 4 do artigo 75.º

2. Para efeitos do disposto no número anterior, a avaliação dos elementos que integram o património é efetuada ao valor de mercado.

3. A transferência de sede de uma sociedade europeia ou de sociedade cooperativa europeia não implica, por si mesma, a aplicação do disposto no n.º 1.»

4 O artigo 43.º, n.º 1, do CIRC previa que «[c]onsideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do ativo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e, bem assim, os derivados de sinistros ou os resultantes da afetação permanente daqueles elementos a fins alheios à atividade exercida».

5 O artigo 43.º, n.º 2, deste código previa que as mais-valias e as menos-valias correspondem à «diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas».

6 Nos termos do artigo 43.º, n.º 3, do CIRC, o valor de realização da transmissão onerosa dos elementos do ativo era constituído pelo valor da respetiva contraprestação, mas, no caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o valor de realização era o seu valor de mercado.

Procedimento pré-contencioso

7 Por considerar, à luz das informações disponíveis na época, que a República Portuguesa não respeitava as obrigações que lhe incumbiam por força do artigo 43.º CE, ao proceder, em aplicação dos artigos 76.°-A, 76.°-B e 76.°-C do CIRC, à tributação imediata das mais-valias não realizadas, em caso de transferência da sede e da direção efetiva de uma sociedade portuguesa para outro Estado-Membro ou em caso de transferência dos ativos de um estabelecimento estável situado em território português para outro Estado-Membro, a Comissão enviou, em 29 de fevereiro de 2008, uma notificação para cumprir a este Estado-Membro, convidando-o, em conformidade com o artigo 226.º CE, a apresentar as suas observações.

8 Na resposta que apresentou em 10 de julho de 2008, a República Portuguesa contestou a posição da Comissão.

9 Em 1 de dezembro de 2008, a Comissão emitiu um parecer fundamentado no qual considerava que a República Portuguesa não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 43.º CE e do artigo 31.º do Acordo EEE, ao adotar e manter os artigos 76.°-A, 76.°-B e 76.°-C do CIRC, e convidava a República Portuguesa a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento às suas obrigações no prazo de dois meses a contar da receção do referido parecer.

10 Uma vez que, na sua resposta de 6 de abril de 2009, a República Portuguesa manteve o seu ponto de vista de que a posição da Comissão era errada, esta última decidiu intentar a presente ação.

Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

11 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 28 de junho de 2010, o Reino da Dinamarca, a República Federal da Alemanha, o Reino de Espanha, a República Francesa, o Reino dos Países Baixos, a República da Finlândia, o Reino da Suécia e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte foram autorizados a intervir em apoio dos pedidos da República Portuguesa.

12 Na sequência do acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, Colet., p. I-12273), foi pedido a todos os intervenientes, em aplicação do artigo 54.º-A do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, que se pronunciassem por escrito sobre a questão de saber quais as consequências a retirar do referido acórdão para o caso em discussão.

13 O Reino da Dinamarca e a República Portuguesa comunicaram as respetivas respostas à Secretaria do Tribunal de Justiça, em 21 e 27 de março de 2012, respetivamente. A República Federal da Alemanha, o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido enviaram as respetivas respostas à Secretaria do Tribunal de

Justiça, em 29 de março de 2012. O Reino de Espanha, a República Francesa, o Reino da Suécia e a Comissão transmitiram as respetivas respostas à Secretaria do Tribunal de Justiça, em 30 de março de 2012.

Quanto à admissibilidade da ação

14 Embora o Governo português não invoque, nos seus articulados, nenhum motivo de inadmissibilidade da presente ação, o Tribunal pode, como salienta o advogado-geral nos n.os 11 a 13 das suas conclusões, examinar oficiosamente se os requisitos previstos no artigo 256.º CE para a propositura de uma ação por incumprimento estão satisfeitos.

15 A este respeito, importa designadamente recordar que a notificação para cumprir dirigida pela Comissão ao Estado-Membro em causa e o parecer fundamentado emitido pela referida instituição delimitam o objeto do litígio, o qual não pode, por conseguinte, ser ampliado. Assim, o parecer fundamentado e a ação da Comissão devem ter por base as mesmas acusações já constantes da notificação para cumprir que dá início à fase pré-contenciosa (v., neste sentido, acórdãos de 10 de setembro de 2009, Comissão/Portugal, C-457/07, Colet., p. I-8091, n.º 55, e de 14 de outubro de 2010, Comissão/Áustria, C-535/07, Colet., p. I-9483, n.º 41).

16 Se assim não for, essa irregularidade não pode ser considerada sanada pelo facto de o Estado-Membro demandado ter formulado observações sobre o parecer fundamentado (v. acórdão Comissão/Áustria, já referido, n.º 41 e jurisprudência referida). Com efeito, o procedimento pré-contencioso constitui, segundo jurisprudência assente, uma garantia essencial não apenas para a proteção dos direitos do Estado-Membro em causa mas igualmente para assegurar que o eventual processo contencioso tenha por objeto um litígio claramente definido (v., designadamente, acórdãos de 9 de novembro de 1999, Comissão/Itália C-365/97, Colet., p. I-7773, n.º 35, e de 10 de abril de 2003, Comissão/Portugal, C-392/99, Colet., p. I-3373, n.º 133).

17 Ora, no caso vertente, é dado assente, como a Comissão reconheceu na audiência, que a notificação para cumprir enviada à República Portuguesa em 29 de fevereiro de 2008 não continha nenhuma referência a uma pretensa violação do artigo 31.º do Acordo EEE.

18 Consequentemente, a ação deve ser declarada inadmissível na parte em que tem por objeto uma acusação relativa à violação dessa disposição.

19 Por outro lado, a Comissão não explicou de forma suficientemente precisa de que modo o artigo 76.º-C do CIRC, que prevê a tributação imediata dos sócios, pelas mais-valias não realizadas relativas a participações no capital de sociedades, por ocasião da transferência da sua sede e da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, é suscetível de constituir um entrave à liberdade de estabelecimento das sociedades em questão.

20 Assim, há que julgar inadmissível a segunda acusação da Comissão.

Quanto à ação

21 Importa assinalar, a título preliminar, que a Comissão não contesta o direito de os Estados-Membros tributarem mais-valias geradas nos respetivos territórios.

22 Em substância, a Comissão acusa a República Portuguesa de estabelecer uma diferença de tratamento fiscal das mais-valias não realizadas, instituída pelas disposições controvertidas entre, por um lado, uma transferência de atividades de uma sociedade para outro Estado-Membro e, por outro, transferências semelhantes no interior do território português. Quando uma sociedade exerce o seu

direito de livre estabelecimento e transfere atividades do território português para outro Estado-Membro, tal operação não deveria, segundo a Comissão, ter como consequência a imposição de um encargo fiscal anterior ou superior ao que seria aplicável a uma sociedade que efetua uma transferência de atividades mas que permanece em território português. Consequentemente, segundo a Comissão, as disposições controvertidas são suscetíveis de criar entraves à liberdade de estabelecimento e violam o artigo 49.º TFUE.

23 Como salienta o advogado-geral nos n.os 26 e 49 a 54 das suas conclusões, é a este respeito pacífico, à luz designadamente do acórdão National Grid Indus, já referido, que a liberdade de estabelecimento se aplica às transferências de atividades de uma sociedade do território português para outro Estado-Membro, independentemente da questão de saber se a sociedade em causa transfere a sua sede e a sua direção efetiva para fora do território português ou se transfere ativos de um estabelecimento estável situado em território português para outro Estado-Membro.

24 O artigo 49.º TFUE impõe a supressão das restrições à liberdade de estabelecimento. Esta liberdade compreende, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua atividade noutros Estados-Membros, por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v. acórdãos de 23 de outubro de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Colet., p. I-8061, n.º 28, e de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C-337/08, Colet., p. I-1215, n.º 17).

25 Embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem provoque entraves ao estabelecimento, noutro Estado-Membro, de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (acórdão National Grid Indus, já referido, n.º 35 e jurisprudência referida).

26 Por outro lado, constitui jurisprudência assente que devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício desta liberdade (acórdão National Grid Indus, já referido, n.º 36 e jurisprudência referida).

27 Consequentemente, há que reconhecer, como alega a Comissão no âmbito da sua primeira acusação, que os artigos 76.º-A e 76.º-B do CIRC comportam entraves à liberdade de estabelecimento, dado que, em caso de transferência, por uma sociedade portuguesa, da sua sede e da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, bem como em caso de transferência parcial ou total dos ativos de um estabelecimento estável de uma sociedade não residente em Portugal, situado em território português, para outro Estado-Membro, tal sociedade é financeiramente penalizada em relação a uma sociedade semelhante que mantém as suas atividades em território português.

28 Com efeito, por força destas disposições, uma sociedade portuguesa que transfere a sua sede e a sua direção efetiva para fora do território português é tributada pelas mais-valias não realizadas. Em contrapartida, isso não acontece quando essa sociedade mantém a sua sede em território português, uma vez que apenas é tributada pelas mais-valias realizadas. Por outro lado, as referidas disposições preveem igualmente a tributação das mais-valias não realizadas, em caso de transferência parcial ou total dos ativos de um estabelecimento estável de uma sociedade não residente em Portugal, situado em território português, para outro Estado-Membro, ao passo que a transferência dos ativos em território português não tem por consequência tal tributação. Esta diferença de tratamento é suscetível de desencorajar uma sociedade de transferir as suas atividades do território português para outro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão de 6 de setembro de 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, n.º 36).

29 A diferença de tratamento assim verificada não se explica por uma diferença de situação objetiva. Com efeito, como sublinha em substância o advogado-geral nos n.os 55, 94 a 99 e 111 das suas conclusões, relativamente à legislação de um Estado-Membro que visa tributar as mais-valias geradas no seu território, a situação de uma sociedade que transfere a sua sede e a sua direção efetiva para outro Estado-Membro e a situação de uma sociedade que transfere uma parte ou a totalidade dos ativos de um estabelecimento estável português para outro Estado-Membro são, relativamente à tributação das mais-valias geradas no primeiro Estado-Membro antes das referidas operações, análogas à situação de uma sociedade que limita essas operações ao território nacional (v., neste sentido, acórdão DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., já referido, n.º 37).

30 Na medida em que o artigo 76.º-B, alínea a), do CIRC prevê que se procede a tributação numa situação em que a cessação da atividade em território português é a consequência, não de uma transferência da totalidade das atividades de um estabelecimento estável português para outro Estado-Membro mas da cessação da atividade económica em causa pela sociedade, importa, à luz do artigo 43.º do CIRC, concluir que tal disparidade de tratamento entre uma situação abrangida pelo artigo 49.º TFUE e uma situação puramente interna não se verifica. Com efeito, como salientou a República Portuguesa, o referido artigo 43.º do CIRC prevê a tributação de uma sociedade portuguesa pelas mais-valias não realizadas relativas aos ativos desafetados da atividade económica da referida sociedade. Nesta medida, não se verifica portanto uma restrição à liberdade de estabelecimento.

31 No que respeita à existência de uma eventual justificação da restrição à liberdade de estabelecimento constatada bem como ao seu caráter proporcionado, importa recordar que, no acórdão National Grid Indus, já referido (n.º 86), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 49.º TFUE se opõe à legislação de um Estado-Membro que impõe a cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias não realizadas relativas a elementos do património de uma sociedade que transfere a sede da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, no momento da referida transferência.

32 Além disso, como resulta do n.º 73 do acórdão National Grid Indus, já referido, uma legislação nacional que oferece à sociedade que transfere a sede da sua direção efetiva para outro Estado-Membro a opção entre, por um lado, o pagamento imediato do montante do imposto e, por outro, o pagamento diferido do montante do referido imposto, acrescido, se for caso disso, de juros segundo a legislação nacional aplicável, constitui uma medida menos lesiva da liberdade de estabelecimento do que as medidas em causa no processo principal.

33 A este respeito, há que reconhecer que a República Portuguesa admitiu, na sua resposta escrita à questão do Tribunal mencionada no n.º 12 do presente acórdão, que lhe incumbiria, se o Tribunal viesse a declarar que a sua legislação restringe efetivamente o exercício da liberdade de estabelecimento, introduzir na sua legislação nacional a possibilidade de as sociedades que pretendam transferir a sua sede para outro Estado-Membro não terem de pagar imediatamente a totalidade do montante da tributação sobre as mais-valias não realizadas, geradas em território português.

34 Acrescente-se que, contrariamente ao que alegou a República Portuguesa na audiência, se impõe a mesma conclusão do n.º 31 do presente acórdão, no que respeita à tributação das mais-valias não realizadas relativas aos ativos de um estabelecimento estável situado em território português transferidos para outro Estado-Membro. A observação que figura no n.º 57 do acórdão National Grid Indus, já referido, segundo a qual os «os ativos de uma sociedade são diretamente afetados a atividades económicas destinadas a gerar um lucro» e na qual a República Portuguesa se baseia, não foi feita no quadro do exame do caráter restritivo da legislação nacional pertinente no processo em causa, mas no quadro da análise da sua proporcionalidade, na medida em que recusava tomar em consideração as menos-valias realizadas posteriormente à transferência da sede da direção efetiva de uma sociedade para outro Estado-Membro. Assim, como salienta o advogado-geral no n.º 102 das suas conclusões, não se pode retirar desta consideração do Tribunal de Justiça a consequência de que, por um lado, o fim da afetação dos ativos de um estabelecimento estável a qualquer atividade num

Estado-Membro e, por outro, a transferência desses ativos para outro Estado-Membro aquando da cessação da atividade do referido estabelecimento estável no primeiro Estado-Membro são situações comparáveis.

35 À luz do conjunto destas considerações, há que declarar que, na medida em que tem por objeto a violação do artigo 49.º TFUE, a primeira acusação da Comissão é procedente na parte em que respeita à transferência, por uma sociedade portuguesa, da sua sede e da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, ou à transferência, por uma sociedade não residente em Portugal, de uma parte ou da totalidade dos ativos afetos a um estabelecimento estável português, de Portugal para outro Estado-Membro, e que julgar a ação improcedente quanto ao restante.

Quanto às despesas

36 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Portuguesa e tendo esta, no essencial, sido vencida, há que a condenar nas despesas.

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

1) **Ao adotar e manter os artigos 76.°-A e 76.°-B do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aplicáveis em caso de transferência, por uma sociedade portuguesa, da sua sede e da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, ou em caso de transferência, por uma sociedade não residente em Portugal, de uma parte ou da totalidade dos ativos afetos a um estabelecimento estável português, de Portugal para outro Estado-Membro, que preveem a tributação imediata das mais-valias não realizadas relativas aos ativos em causa, mas não a das mais-valias não realizadas resultantes de transações puramente nacionais, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE.**

2) **A ação é julgada improcedente quanto ao restante.**

3) **A República Portuguesa é condenada nas despesas.**

Assinaturas