

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

25 de Fevereiro de 2010 *

No processo C-337/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 11 de Julho de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Julho de 2008, no processo

X Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Segunda Secção, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris e L. Bay Larsen, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 25 de Junho de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da X Holding BV, por F. A. Engelen e S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- em representação do Governo neerlandês, por C. M. Wissels, M. Noort e D. J. M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma, C. Blaschke e B. Klein, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez e B. Plaza Cruz, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-C. Gracia, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes e J. Menezes Leitão, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo sueco, por A. Falk, S. Johannesson e K. Petkovska, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo do Reino Unido, por H. Walker, na qualidade de agente, assistida por M. Gray, barrister,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de Novembro de 2009,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 48.º CE.

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade X Holding BV (a seguir «X Holding»), uma sociedade de capitais estabelecida nos Países Baixos, à Administração Fiscal neerlandesa, relativamente à recusa de esta lhe conceder a possibilidade de formar uma entidade fiscal única com uma filial não residente.

Quadro jurídico

Convenção preventiva da dupla tributação celebrada entre o Reino da Bélgica e o Reino dos Países Baixos

- 3 A Convenção de 5 de Junho de 2001, entre o Reino da Bélgica e o Reino dos Países Baixos, destinada a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património (a seguir «convenção destinada a evitar a dupla tributação»), estipula, no seu artigo 7.º, n.º 1, em conformidade com o modelo de convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE):

«Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante através de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.»

- 4 Quando um sujeito passivo estabelecido nos Países Baixos auferir rendimentos que, por força do artigo 7.º da convenção destinada a evitar a dupla tributação, são tributáveis na Bélgica, o Reino dos Países Baixos concede, ao abrigo do artigo 23.º, n.º 2, dessa mesma convenção, em relação a esses elementos de rendimento, uma redução do imposto que lhes diz respeito, em conformidade com as disposições da legislação neerlandesa destinada a evitar a dupla tributação.

Legislação neerlandesa

5 O artigo 15.º da Lei de 1969 relativa ao imposto sobre as sociedades dispõe:

«1. Caso um contribuinte (a sociedade-mãe) detenha, jurídica e economicamente, pelo menos 95% das participações no capital nominal realizado de outro contribuinte (a filial), o imposto devido por estas sociedades é cobrado, a pedido de ambas, como se fossem um único contribuinte, considerando-se que as actividades e o património da filial fazem parte integrante das actividades e do património da sociedade-mãe. O imposto é cobrado à sociedade mãe. Os sujeitos passivos passam a ser considerados, em conjunto, como uma entidade fiscal. Uma unidade fiscal pode ser constituída por mais de uma filial.

[...]

3. O n.º 1 só é aplicável se:

[...]

b. Para o cálculo dos lucros, forem aplicáveis as mesmas disposições aos dois sujeitos passivos;

- c. Os dois sujeitos passivos estiverem estabelecidos nos Países Baixos e, caso a lei que institui o regime fiscal do Reino [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ou uma convenção preventiva da dupla tributação seja aplicável a um sujeito passivo, também se considere que esse sujeito passivo está estabelecido nos Países Baixos, nos termos desse regime ou desse tratado;

[...]

4. Podem ser instituídas regras através de disposições gerais de administração que permitam aos sujeitos passivos, relativamente aos quais não se aplicam as mesmas disposições para a determinação dos lucros, formarem, contudo, uma entidade fiscal, por derrogação ao n.º 3, alínea b). Além disso, por derrogação ao n.º 3, alínea c), um sujeito passivo que, nos termos da sua legislação nacional ou de acordo com a lei que institui o regime fiscal do Reino, ou ainda com uma convenção preventiva da dupla tributação, não esteja estabelecido nos Países Baixos, mas explore uma empresa através de um estabelecimento estável nos Países Baixos, pode, nas condições definidas por uma medida geral de administração, fazer parte de uma entidade fiscal, desde que o poder de tributar o lucro proveniente dessa empresa tenha sido atribuído aos Países Baixos nos termos da lei que institui o regime fiscal do Reino ou de uma convenção preventiva de dupla tributação, e se:

- a. O lugar da direcção efectiva desse sujeito passivo estiver situado nas Antilhas Neerlandesas, em Aruba, num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado onde seja aplicável uma convenção preventiva da dupla tributação, celebrada com os Países Baixos, que preveja a proibição de discriminação dos estabelecimentos estáveis;
- b. O sujeito passivo referido na alínea a) for uma sociedade anónima ou uma sociedade de responsabilidade limitada, ou um organismo comparável pela sua natureza e o seu modo de constituição; e

- c. Quando o sujeito passivo referido na alínea a) fizer parte da entidade fiscal na qualidade de sociedade-mãe, a participação na filial referida no n.º 1 pertencer ao património do estabelecimento estável dessa sociedade-mãe nos Países Baixos.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 6 A X Holding, estabelecida nos Países Baixos, é o único accionista da sociedade F, a qual foi constituída de acordo com o direito belga, está estabelecida na Bélgica e não está sujeita ao imposto sobre as sociedades nos Países Baixos.
- 7 Ambas pediram para ser consideradas uma entidade fiscal única, na acepção do artigo 15.º, n.º 1, da Lei neerlandesa de 1969 relativa ao imposto sobre as sociedades. O seu pedido foi indeferido pela Administração Fiscal neerlandesa, pelo facto de a sociedade F não estar estabelecida nos Países Baixos, contrariamente ao que exige o artigo 15.º, n.º 3, alínea c), dessa lei.
- 8 Tendo sido interposto recurso desse indeferimento para o Rechtbank te Arnhem (Tribunal de Arnhem), este confirmou a legalidade do mesmo, remetendo, designadamente, para o acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-10837).

- 9 A X Holding interpôs recurso desta decisão para o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 43.º CE, conjugado com o artigo 48.º CE, deve ser interpretado no sentido de que obsta a que uma norma nacional de um Estado-Membro [...], segundo a qual uma sociedade-mãe e a sua filial podem optar por que o imposto por elas devido seja cobrado à sociedade-mãe estabelecida neste Estado-Membro, como se houvesse um único sujeito passivo, reserve essa opção a sociedades sujeitas, no que respeita à tributação dos lucros, à jurisdição fiscal do Estado em questão?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

- 10 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 2 de Dezembro de 2009, a X Holding pediu ao Tribunal de Justiça que ordenasse a reabertura da fase oral do processo, nos termos do artigo 61.º do Regulamento de Processo. Segundo esta sociedade, as conclusões da advogada-geral baseiam-se numa compreensão errada do direito fiscal nacional e internacional neerlandês.
- 11 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este pode, oficiosamente ou sob proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, ordenar a reabertura da fase oral do processo, em conformidade com o artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que não está suficientemente esclarecido ou que a causa deve ser decidida com base num argumento que não foi debatido entre as partes (v., designadamente, acórdão de 16 de Dezembro de 2008, Cartesio, C-210/06, Colect., p. I-9641, n.º 46).

- 12 Contudo, o direito neerlandês aplicável ao litígio no processo principal foi exposto e comentado nas observações escritas e orais submetidas ao Tribunal de Justiça. Nestas condições, este considera dispor de todos os elementos necessários para responder às questões colocadas pelo tribunal de reenvio.
- 13 Além disso, não foi alegado que o presente processo deva ser decidido com base num argumento que não foi debatido perante o Tribunal de Justiça.
- 14 Por conseguinte, ouvida a advogada-geral, há que indeferir o pedido de reabertura da fase oral do processo.

Quanto à questão prejudicial

- 15 Através da sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 48.º CE obstam à legislação de um Estado-Membro que dá a possibilidade a uma sociedade-mãe de constituir uma entidade fiscal única com a sua filial residente, mas impede a constituição de uma entidade fiscal única desse tipo com uma filial não residente, quando os lucros desta última não estiverem sujeitos à lei fiscal desse Estado-Membro.
- 16 É de recordar que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência com observância do direito comunitário (v., designadamente, acórdãos Marks & Spencer, já referido, n.º 29; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in

Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36; e de 17 de Setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Colect., p. I-8591, n.º 34).

- 17 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos cidadãos comunitários e que compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, nos termos do artigo 48.º CE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a administração central ou o estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa, através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., designadamente, acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35, e acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 30).
- 18 A este respeito, a possibilidade dada pelo direito neerlandês às sociedades-mães residentes e às suas filiais residentes, de serem tributadas como se constituíssem uma única entidade fiscal, ou seja, de serem sujeitas a um regime de integração fiscal, constitui uma vantagem para as sociedades em causa. Este regime permite, designadamente, consolidar, ao nível da sociedade-mãe, os lucros e as perdas das sociedades integradas na entidade fiscal e conservar para as transacções efectuadas dentro do grupo um carácter fiscalmente neutro.
- 19 Excluir dessa vantagem uma sociedade-mãe que detém uma filial estabelecida noutro Estado-Membro pode tornar menos atractivo o exercício, pela sociedade-mãe, da sua liberdade de estabelecimento, dissuadindo-a de criar filiais noutros Estados-Membros.

- 20 Para ser compatível com as disposições do Tratado CE relativas à liberdade de estabelecimento, tal diferença de tratamento tem de respeitar a situações que não sejam objectivamente comparáveis ou ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (v., neste sentido, acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 167).
- 21 Os Governos neerlandês, alemão e português alegam que essas duas situações não são objectivamente comparáveis, uma vez que as filiais residentes e as filiais não residentes não estão, à luz de um regime fiscal como o que está em causa no processo principal, em situações fiscais comparáveis. Sustentam, designadamente, que a filial que tem a sua sede noutro Estado-Membro não está abrangida pela competência fiscal do Estado da sede da sociedade-mãe, de forma que não pode ser integrada numa entidade fiscal tributável neste último Estado.
- 22 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a comparabilidade de uma situação comunitária com uma situação interna deve ser examinada tendo em conta o objectivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (v., neste sentido, acórdão de 18 de Julho de 2007, *Oy AA*, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 38).
- 23 Importa observar que, embora, em direito fiscal, a residência dos contribuintes possa constituir um factor justificativo das normas nacionais que implicam uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e não residentes, nem sempre é assim. Com efeito, admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa, em todos os casos, aplicar um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro, esvaziaria o artigo 43.º CE do seu conteúdo (v., neste sentido, acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão/França*, 270/83, Colect., p. 273, n.º 18, e acórdão *Marks & Spencer*, já referido, n.º 37).

- 24 Ora, a situação de uma sociedade-mãe residente que pretende constituir uma entidade fiscal única com uma filial residente e a de uma sociedade-mãe residente que pretende constituir uma entidade fiscal única com uma filial não residente são, à luz do objectivo de um regime fiscal como o do processo principal, objectivamente comparáveis, desde que ambas procurem beneficiar das vantagens desse regime, que permite, designadamente, consolidar, ao nível da sociedade-mãe, os lucros e as perdas das sociedades integradas na entidade fiscal única e manter um carácter fiscalmente neutro para as transacções efectuadas dentro do grupo.
- 25 Há que examinar se uma diferença de tratamento como a que está em causa no processo principal é justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.
- 26 Para ser assim justificada, tal diferença deve ser adequada para garantir a realização do objectivo invocado e não ir além do necessário para o atingir (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations e Singer*, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 26; de 11 de Março de 2004, de *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 49; e acórdão *Marks & Spencer*, já referido, n.º 35).
- 27 Os governos que apresentaram observações no Tribunal de Justiça sustentam que a diferença de tratamento em causa no processo principal se justifica, designadamente, para preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros.
- 28 A este respeito, há que recordar que a preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros pode tornar necessária a aplicação, unicamente, das respectivas normas fiscais às actividades económicas das sociedades estabelecidas num

dos referidos Estados, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos (v. acórdãos Marks & Spencer, já referido, n.º 45, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 31).

29 Efectivamente, conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos (v. acórdãos, já referidos, Marks & Spencer, n.º 46, Oy AA, n.º 55, e Lidl Belgium, n.º 32).

30 O mesmo se diga de um regime de integração fiscal como o que está em causa no processo principal.

31 Podendo a sociedade-mãe decidir livremente constituir uma entidade fiscal com a sua filial e dissolver essa entidade quando bem entender, de um ano para o outro, a possibilidade de incluir na entidade fiscal única uma filial não residente equivaleria a deixar-lhe a liberdade de escolher o regime fiscal aplicável às perdas dessa filial e o lugar onde estas seriam tidas em conta.

32 Dado que o perímetro da entidade fiscal poderia ser assim alterado, admitir a possibilidade de nele incluir uma filial não residente teria por consequência permitir à sociedade-mãe escolher livremente o Estado-Membro onde imputa as perdas dessa filial (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Oy AA, n.º 56, e Lidl Belgium, n.º 34).

33 Um regime fiscal como o em causa no processo principal é, conseqüentemente, justificado à luz da necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros.

34 Sendo esse regime adequado para garantir a realização desse objectivo, há ainda que examinar se o mesmo não vai além do necessário para o atingir (v., neste sentido, designadamente, acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 53).

35 A X Holding e a Comissão das Comunidades Europeias alegam, a este respeito, que a constituição de uma entidade fiscal única no território nacional equivale a equiparar, no plano fiscal, as filiais residentes a estabelecimentos estáveis. Sustentam que, por analogia, as filiais não residentes podem ser tratadas, no quadro de uma entidade fiscal transfronteiriça, da mesma maneira que os estabelecimentos estáveis estrangeiros. Ora, em seu entender, as perdas de um estabelecimento estável estrangeiro podem ser temporariamente imputadas nos lucros da casa-mãe, de acordo com um dispositivo de transferência provisória de perdas conjugado com um regime de recuperação nos exercícios posteriores. A aplicação desse dispositivo a filiais não residentes pode constituir um meio menos restritivo de atingir o objectivo visado do que a proibição imposta a uma sociedade-mãe residente de constituir uma entidade fiscal única com uma filial não residente.

36 Contudo, esta argumentação não deve ser acolhida.

37 Com efeito, como a advogada-geral observou no n.º 51 das suas conclusões, o facto de um Estado-Membro decidir admitir a imputação temporária das perdas de um estabelecimento estável estrangeiro à sede principal da empresa não implica que essa possibilidade deva igualmente ser aberta às filiais não residentes de uma sociedade-mãe residente.

38 Os estabelecimentos estáveis situados noutro Estado-Membro e as filiais não residentes não se encontram, com efeito, numa situação comparável no que diz respeito à repartição do poder de tributação, conforme esta resulta de uma convenção como a convenção destinada a evitar a dupla tributação, designadamente dos seus artigos 7.º, n.º 1, e 23.º, n.º 2. Com efeito, enquanto que a filial, pessoa colectiva autónoma, está integralmente sujeita à tributação no Estado, parte nessa convenção, onde tem a sua sede, o mesmo não se passa com o estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, que continua, em princípio e em parte, sujeito à competência fiscal do Estado-Membro de origem.

39 É certo que o Tribunal de Justiça, noutros casos, decidiu que a livre escolha que o artigo 43.º, primeiro parágrafo, segunda frase, CE deixa aos operadores económicos, para determinar a forma jurídica mais apropriada para o exercício das suas actividades noutro Estado-Membro, não deve ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (v., neste sentido, acórdãos Comissão/França, já referido, n.º 22; Oy AA, já referido, n.º 40; e de 23 de Fevereiro de 2006, CLT-UFA, C-253/03, Colect., p. I-1831, n.º 14).

40 O Estado-Membro de origem mantém, contudo, a liberdade de determinar as condições e o nível de tributação das diferentes formas de estabelecimento das sociedades nacionais que operam no estrangeiro, sem prejuízo de lhes conceder um tratamento que não seja discriminatório em relação aos estabelecimentos nacionais comparáveis (acórdão de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.ºs 51 e 53). Não se encontrando os estabelecimentos estáveis situados noutro Estado-Membro e as filiais não residentes, como foi dito no n.º 38 do presente acórdão, numa situação comparável no que diz respeito à repartição do poder de tributação, o Estado-Membro de origem não está, por conseguinte, obrigado a aplicar às filiais não residentes o mesmo regime fiscal que aplica aos estabelecimentos estáveis estrangeiros.

41 Assim, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a vantagem fiscal em causa consiste na possibilidade dada às sociedades-mãe residentes e às suas filiais residentes de ser tributadas como se formassem uma única entidade fiscal, toda e qualquer extensão dessa vantagem às situações transfronteiriças teria por efeito,

como foi dito no n.º 32 do presente acórdão, permitir às sociedades-mãe escolher livremente o Estado-Membro onde imputam as perdas da sua filial não residente (v., por analogia, acórdão Oy AA, já referido, n.º 64).

42 À luz das considerações precedentes, um regime fiscal como o que está em causa no processo principal deve ser considerado proporcionado aos objectivos que prossegue.

43 Por conseguinte, há que responder à questão colocada que os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem à legislação de um Estado-Membro que dá a possibilidade a uma sociedade-mãe de constituir uma entidade fiscal única com a sua filial residente, mas impede a constituição dessa entidade fiscal única com uma filial não residente, quando os lucros desta última não estejam sujeitos à lei fiscal desse Estado-Membro.

Quanto às despesas

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

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

Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem à legislação de um Estado-Membro que dá a possibilidade a uma sociedade-mãe de constituir uma entidade fiscal única

com a sua filial residente, mas impede a constituição dessa entidade fiscal única com uma filial não residente, quando os lucros desta última não estejam sujeitos à lei fiscal desse Estado-Membro.

Assinaturas