

**Processo C-414/06**

**Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

**contra**

**Finanzamt Heilbronn**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Tomada em consideração dos prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado num Estado?Membro e que pertence a uma sociedade que tem a sua sede estatutária noutro Estado?Membro»

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Livre circulação de capitais – Disposições do Tratado – Âmbito de aplicação*

(*Artigo 43.º CE e 56.º CE*)

2. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Disposições do Tratado – Âmbito de aplicação*

(*Artigo 43.º CE*)

3. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Legislação fiscal – Imposto sobre as sociedades*

(*Artigo 43.º CE*)

1. A criação e a detenção total por uma pessoa singular ou colectiva estabelecida num Estado?Membro de um estabelecimento estável que não tem personalidade jurídica distinta situado noutro Estado?Membro são abrangidas pelo âmbito de aplicação material do artigo 43.º CE. Admitindo que o regime fiscal exclui a possibilidade de uma sociedade residente deduzir à sua matéria colectável os prejuízos relativos a um estabelecimento estável que lhe pertence e que se situa noutro Estado?Membro comporta efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam uma análise do referido regime fiscal à luz do artigo 56.º CE.

(cf. n.os 15, 16)

2. As disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento opõem-se a 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, são igualmente aplicáveis quando uma sociedade estabelecida num Estado?Membro opera noutro Estado?Membro através de um estabelecimento estável, como é definido por uma convenção fiscal preventiva da dupla tributação, que constitui, à luz do direito fiscal convencional, uma entidade autónoma.

Com efeito, configuração de estabelecimento estável como entidade fiscal autónoma é conforme

à prática jurídica internacional nos termos que decorrem do modelo de convenção fiscal elaborado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE). Ora, para efeitos da repartição da competência fiscal, é razoável que os Estados-Membros se inspirem na prática internacional, designadamente, nos modelos de convenção elaborados pela OCDE.

(cf. n.os 19-22)

3. O artigo 43.º CE não se opõe a que uma sociedade estabelecida num Estado-Membro não possa deduzir à sua matéria colectável os prejuízos relativos a um estabelecimento estável que lhe pertence e que se situa noutro Estado-Membro, na medida em que, nos termos de uma convenção preventiva da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento são tributados neste último Estado-Membro, no qual os referidos prejuízos podem ser tomados em consideração no âmbito da tributação do rendimento desse estabelecimento estável a título de exercícios futuros.

Esse regime fiscal comporta na verdade uma restrição à liberdade de estabelecimento, dado que a situação fiscal de uma sociedade que tem a sua sede estatutária num Estado-Membro e que possui um estabelecimento estável noutro Estado-Membro é menos favorável do que aquela que teria se esta última entidade estivesse estabelecida no primeiro Estado-Membro. Devido a esta diferença de tratamento fiscal, uma sociedade residente pode ser dissuadida de exercer as suas actividades através de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro.

Todavia esse regime fiscal pode, em princípio, justificar-se à luz da necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros e a necessidade de prevenir o risco de que os prejuízos sejam tomados duplamente em consideração, que vistas no seu conjunto, prosseguem objectivos legítimos compatíveis com o Tratado e constituem razões imperiosas de interesse geral, dado que é proporcionado aos referidos objectivos.

Quanto à necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, o Estado-Membro no qual se situa a sede da sociedade à qual pertence o estabelecimento estável goza, em caso de inexistência de uma convenção de prevenção de dupla tributação, do direito de tributar os lucros obtidos por essa entidade. Por conseguinte, o objectivo de preservar a repartição do poder de tributação entre os dois Estados-Membros em causa, que se reflecte nas disposições da Convenção, é susceptível de justificar o regime fiscal em causa, na medida em que salvaguarda uma simetria entre o direito de tributar lucros e a faculdade de deduzir prejuízos. A este respeito, quando uma convenção preventiva da dupla tributação atribuiu ao Estado-Membro no qual se situa o estabelecimento estável o poder de tributar rendimentos deste, o facto de dar à sociedade principal a faculdade de optar pela tomada em consideração dos prejuízos do referido estabelecimento estável no Estado-Membro no qual se situa a sua sede ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros em causa.

Quanto ao risco de que o mesmo prejuízo seja contabilizado duas vezes, não pode excluir-se que uma sociedade invoque, no Estado-Membro da sua sede, os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável que lhe pertence situado noutro Estado-Membro e que, não obstante essa imputação, os mesmos prejuízos sejam tomados em consideração, num momento posterior, no Estado-Membro do estabelecimento estável, quando este último obtenha lucros, impedindo assim o Estado-Membro no qual a sociedade principal tem a sua sede de tributar esse lucro.

(cf. n.os 25, 26, 33, 36, 39, 42, 52-54, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

15 de Maio de 2008 (\*)

«Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Tomada em consideração dos prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado num Estado-Membro e que pertence a uma sociedade que tem a sua sede estatutária noutra Estado-Membro»

No processo C-414/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 28 de Junho de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de Outubro de 2006, no processo

**Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

contra

**Finanzamt Heilbronn,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (relator), E. Juhász e T. von Danwitz, juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 29 de Novembro de 2007,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Lidl Belgium GmbH & Co. KG, por W. Schön e M. Schaden, Rechtsanwälte,
- em representação do Finanzamt Heilbronn, por C.-F. Vees, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma, C. Blaschke e H. Kube, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por M. Papida, I. Pouli e K. Georgiadis, 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 neerlandês, por H. G. Sevenster, P. van Ginneken e M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo finlandês, por J. Heliskoski e J. Himmanen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, por K. Wistrand e S. Johannesson, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por Z. Bryanston-Cross, na qualidade de agente, assistida por S. Lee, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de Fevereiro de 2008,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 56.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Lidl Belgium GmbH & Co. KG (a seguir «Lidl Belgium») ao Finanzamt Heilbronn (a seguir «Finanzamt») a respeito do tratamento fiscal, por parte das autoridades competentes alemãs, dos prejuízos sofridos por um estabelecimento estável da referida sociedade situado no Luxemburgo.

### **Quadro jurídico**

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, ponto 2, da Convenção relativa à prevenção da dupla tributação e à cooperação administrativa e jurídica em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, celebrada entre o Grão-Ducado do Luxemburgo e a República Federal da Alemanha em 23 de Agosto de 1958 (BGBl. 1959 II, p. 1270), conforme alterada pelo Protocolo adicional de 15 de Junho de 1973 (a seguir «Convenção»), a expressão «estabelecimento estável» designa «uma instalação fixa de negócios na qual a empresa desenvolve toda ou parte da sua actividade».

4 O artigo 2.º, n.º 1, ponto 2, alínea a), da Convenção enumera um determinado número de instalações consideradas, na acepção da Convenção, estabelecimentos estáveis.

5 O artigo 5.º da Convenção prevê:

«(1) Se uma pessoa domiciliada num dos Estados contratantes obtiver rendimentos, enquanto empresário ou co-explorador de uma empresa industrial ou comercial cujas actividades se estendam ao território do outro Estado contratante, o direito de tributação destes rendimentos só pertence a esse outro Estado quando estes resultem de um estabelecimento estável situado no seu território.

(2) A este respeito, os rendimentos que possam ser imputados ao estabelecimento estável são aqueles que o empresário ou co-explorador teria realizado se tivesse constituído uma empresa

distinta que efectuasse operações idênticas ou análogas e realizasse operações à semelhança de uma empresa independente.

[...]»

6 O artigo 6.º, n.º 1, da Convenção tem a seguinte redacção:

«Quando uma empresa de um dos Estados contratantes concerta, devido à sua participação na gestão ou na estrutura financeira de uma empresa do outro Estado, com essa empresa condições económicas ou financeiras diferentes daquelas que seriam acordadas com uma empresa independente, ou lhe impõe essas condições, os rendimentos que uma das duas empresas teria obtido em condições normais, mas que não foram obtidos devido a essas condições, podem ser incluídos nos rendimentos dessa empresa e tributados em conformidade.»

7 O artigo 20.º da referida Convenção dispõe:

«(1) Quando, nos termos dos artigos anteriores, o Estado do local de residência tenha direito de tributar rendimentos ou elementos dos activos, o outro Estado não poderá tributar esses rendimentos ou esses elementos dos activos. [...]

(2) Estão excluídos da base de tributação do Estado do local de residência os rendimentos e os elementos dos activos relativamente aos quais os artigos anteriores atribuem ao outro Estado um direito de tributação, exceptuados os casos em que o n.º 3 seja aplicável. No entanto, o imposto que incida sobre os rendimentos ou os elementos de activos cuja tributação pertença ao Estado do local de residência é cobrado de acordo com a taxa correspondente ao rendimento global ou à totalidade dos elementos dos activos do sujeito passivo.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

8 A Lidl Belgium faz parte do grupo Lidl e Schwarz e desenvolve as suas actividades comerciais na área da distribuição de mercadorias. Foi atribuída à Lidl Belgium que, num primeiro momento, desenvolveu as suas actividades no mercado belga, a missão de se implantar igualmente no Luxemburgo a partir de 1999. Para esse efeito, a Lidl Belgium criou aí um estabelecimento estável.

9 A Lidl Belgium é uma sociedade em comandita que estabeleceu a sua sede social na Alemanha e que tem, entre as suas associadas, a Lidl Belgium Beteiligungs?GmbH, enquanto comanditada, e a Lidl Stiftung & Co. KG, enquanto comanditária.

10 Durante o exercício de 1999, em causa no processo principal, o estabelecimento estável da Lidl Belgium situado no Luxemburgo sofreu prejuízos.

11 Quando da determinação do imposto, a Lidl Belgium procurou deduzir esse prejuízo à sua matéria colectável. O Finanzamt não aceitou a dedução desse prejuízo baseando?se, designadamente, na isenção dos rendimentos relativos a esse estabelecimento estável por força das disposições da Convenção.

12 Em 30 de Junho de 2004, o Finanzgericht Baden?Württemberg negou provimento ao recurso que a Lidl Belgium tinha interposto da decisão do Finanzamt.

13 Na sequência do recurso interposto pela Lidl Belgium, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O facto de uma empresa alemã com rendimentos provenientes da exploração de uma actividade comercial não poder deduzir os prejuízos de um estabelecimento situado noutro Estado?Membro (neste caso, o [Grã?Ducado do] Luxemburgo), porque nos termos da Convenção [...] estes não estão sujeitos a imposto na Alemanha, é compatível com os artigos 43.º [CE] e 56.º [CE]?»

#### **Quanto à questão prejudicial**

14 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se os artigos 43.º CE e 56.º CE se opõem a um regime fiscal nacional que exclui a possibilidade de uma sociedade residente, quando da determinação dos seus resultados e do cálculo do seu rendimento tributável, descontar os prejuízos sofridos noutro Estado?Membro por um estabelecimento estável que lhe pertence, quando o referido regime reconhece essa possibilidade para prejuízos sofridos por um estabelecimento estável residente.

#### *Quanto ao âmbito de aplicação dos artigos 43.º CE e 56.º CE*

15 Tendo o órgão jurisdicional de reenvio enunciado, na questão submetida, as duas disposições acima referidas, há que recordar que a criação e a detenção total por uma pessoa singular ou colectiva estabelecida num Estado?Membro de um estabelecimento estável que não tem personalidade jurídica distinta situado noutro Estado?Membro são abrangidas pelo âmbito de aplicação material do artigo 43.º CE.

16 Admitindo que o regime fiscal em causa no processo principal comporta efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam uma análise do referido regime fiscal à luz do artigo 56.º CE (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Colect., p. I?7995, n.º 33; de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Colect., p. I?9521, n.os 48 e 49; e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Colect., p. I?2107, n.º 34).

17 Consequentemente, o regime fiscal em causa no processo principal deve ser apreciado à luz do artigo 43.º CE.

#### *Quanto à existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento*

18 Importa recordar, a título preliminar, que a liberdade de estabelecimento compreende, para as sociedades constituídas nos termos da legislação de um Estado?Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade noutros Estados?Membros através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v. acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint?Gobain ZN, C?307/97, Colect., p. I?6161, n.º 35; de 14 de Dezembro de 2000, AMID, C?141/99, Colect., p. I?11619, n.º 20; e de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C?471/04, Colect., p. I?2107, n.º 29).

19 Embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado CE relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o direito a um tratamento nacional no Estado?Membro de acolhimento, opõem?se igualmente a 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 (v., designadamente, acórdãos de 16 de Julho

de 1998, ICI, C?264/96, Colect., p. I?4695, n.º 21, e de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C?298/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 33).

20 Estas considerações são igualmente aplicáveis quando uma sociedade estabelecida num Estado?Membro opera noutro Estado?Membro através de um estabelecimento estável.

21 Com efeito, como demonstram as disposições da Convenção, um estabelecimento estável constitui, à luz do direito fiscal convencional, uma entidade autónoma. Deste modo, dos sujeitos aos quais a Convenção é aplicável fazem parte, nos termos do seu artigo 2.º, para além das pessoas singulares e colectivas, todos os tipos de estabelecimentos estáveis enunciados no n.º 1, ponto 2, alínea a), desse artigo, isto por oposição a outras categorias de entidades enumeradas no n.º 1, ponto 2, alínea b), do referido artigo que estão excluídas desta definição convencional de estabelecimento estável.

22 Esta configuração de estabelecimento estável como entidade fiscal autónoma é conforme com a prática jurídica internacional nos termos em que resulta do modelo de convenção fiscal elaborado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE), designadamente nos seus artigos 5.º e 7.º Além disso, o Tribunal de Justiça já teve ocasião de declarar que, para efeitos da repartição da competência fiscal, é razoável que os Estados?Membros se inspirem na prática internacional, designadamente, nos modelos de convenção elaborados pela OCDE (v. acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C?336/96, Colect., p. I?2793, n.º 31, e de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten?van der Heijden, C?513/03, Colect., p. I?1957, n.º 48).

23 Relativamente ao regime fiscal em causa no processo principal, cumpre observar que uma disposição que permite tomar em consideração prejuízos de um estabelecimento estável para efeitos da determinação dos resultados e do cálculo do rendimento tributável da sociedade principal constitui uma vantagem fiscal.

24 Essa vantagem fiscal não é, no entanto, concedida, por força das disposições do referido regime fiscal, quando os prejuízos provenham de um estabelecimento estável situado num Estado?Membro diferente daquele em que a sociedade principal está estabelecida.

25 Nestas condições, a situação fiscal de uma sociedade que tem a sua sede estatutária na Alemanha e que possui um estabelecimento estável noutro Estado?Membro é menos favorável do que aquela que teria se esta última entidade estivesse estabelecida na Alemanha. Devido a esta diferença de tratamento fiscal, uma sociedade alemã pode ser dissuadida de exercer as suas actividades através de um estabelecimento estável situado noutro Estado?Membro.

26 Impõe-se concluir que o regime fiscal em causa no processo principal comporta uma restrição à liberdade de estabelecimento.

#### *Quanto à existência de uma justificação*

27 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma restrição à liberdade de estabelecimento só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que seja adequada a garantir a realização do objectivo em causa e que não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objectivo (v. acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Colect., p. I?10837, n.º 35; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 47; e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 64).

28 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha, designadamente, o facto de que

os rendimentos obtidos pelo estabelecimento estável situado no Luxemburgo não são tributados no Estado?Membro de residência da sociedade à qual pertence, nos termos do disposto na Convenção.

29 Nas observações que apresentaram ao Tribunal, os Governos alemão, helénico, francês, neerlandês, finlandês, sueco e do Reino Unido sustentam, no essencial, que uma legislação fiscal que restrinja a possibilidade de uma sociedade residente ter em conta os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável que lhe pertence situado noutro Estado?Membro, para efeitos da determinação da matéria colectável da referida sociedade, pode, em princípio, justificar?se.

30 Os referidos governos consideram que a justificação de tal legislação à luz do direito comunitário se pode basear, em primeiro lugar, na necessidade de preservar a repartição do poder de tributação nos Estados?Membros em causa e, em segundo lugar, na necessidade de prevenir o risco de os prejuízos serem tomados duplamente em consideração.

31 No que se refere ao primeiro elemento de justificação invocado, há que recordar que a preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados?Membros pode tornar necessária a aplicação das respectivas normas fiscais somente às actividades económicas das sociedades estabelecidas num dos referidos Estados, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos (v. acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 45, e acórdão de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C?231/05, Colect., p. I?6373, n.º 54).

32 Efectivamente, conceder às sociedades a faculdade de optarem 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, e Oy AA, n.º 55).

33 Relativamente à pertinência do primeiro elemento de justificação à luz das circunstâncias factuais do processo principal, observe?se que o Estado?Membro no qual se situa a sede da sociedade à qual pertence o estabelecimento estável goza, em caso de inexistência de uma convenção de prevenção de dupla tributação, do direito de tributar os lucros obtidos por essa entidade. Por conseguinte, o objectivo de preservar a repartição do poder de tributação entre os dois Estados?Membros em causa, que se reflecte nas disposições da Convenção, é susceptível de justificar o regime fiscal em causa no processo principal, na medida em que salvaguarda uma simetria entre o direito de tributar lucros e a faculdade de deduzir prejuízos.

34 Em circunstâncias como as do processo principal, admitir que os prejuízos de um estabelecimento estável não residente possam ser deduzidas do rendimento da sociedade principal teria por consequência permitir a esta última escolher livremente o Estado?Membro no qual poderia fazer valer esses prejuízos (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 56).

35 Quanto ao segundo elemento de justificação enunciado nas observações formuladas no Tribunal, relativas ao risco de uma dupla tomada em consideração dos prejuízos, o Tribunal reconheceu que os Estados?Membros devem poder impedi?lo (v. acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 47, e acórdão de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Colect., p. I?2647, n.º 47).

36 A este respeito, importa salientar que, em circunstâncias semelhantes às que estão na origem do litígio no processo principal, existe manifestamente um risco de que o mesmo prejuízo seja utilizado duas vezes (v. acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 48). Com efeito, não pode excluir?se que uma sociedade invoque, no Estado?Membro da sua sede, os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável que lhe pertence situado noutro Estado?Membro e que, não



obstante essa imputação, os mesmos prejuízos sejam tomados em consideração, num momento posterior, no Estado?Membro do estabelecimento estável, quando este último obtenha lucros, impedindo assim o Estado?Membro no qual a sociedade principal tem a sua sede de tributar esse lucro.

37 Por conseguinte, os dois elementos de justificação invocados devem ser considerados susceptíveis de justificar uma restrição à liberdade de estabelecimento resultante do tratamento fiscal, pelo Estado?Membro no qual se situa a sede de uma sociedade, dos resultados negativos obtidos por um estabelecimento estável que pertença a essa sociedade e que se situe noutra Estado?Membro.

38 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se os elementos de justificação enunciados nos n.os 44 a 50 do acórdão Marks & Spencer, já referido, que compreendem também a necessidade de prevenir o risco de evasão fiscal, devem ser interpretados no sentido de que revestem um carácter cumulativo ou se a existência de um único desses elementos é suficiente para que o regime fiscal em causa no processo principal possa, em princípio, ser considerado justificado.

39 Cumpre recordar, a este respeito, que o Tribunal declarou, no n.º 51 do acórdão Marks & Spencer, já referido, que os três elementos de justificação considerados no seu conjunto, que estão na base da legislação em causa no processo principal, prosseguem objectivos legítimos compatíveis com o Tratado e constituem razões imperiosas de interesse geral.

40 No entanto, atendendo à diversidade das situações nas quais um Estado?Membro pode invocar essas razões, não se pode exigir que todos os elementos de justificação enunciados no n.º 51 do acórdão Marks & Spencer, já referido, estejam reunidos para que uma legislação fiscal nacional que restringe a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º CE se possa, em princípio, justificar.

41 Deste modo, no processo que deu origem ao acórdão Oy AA, já referido, o Tribunal reconheceu, designadamente, que a legislação fiscal em causa podia, em princípio, justificar-se com base em dois dos três elementos de justificação constantes do n.º 51 do acórdão Marks & Spencer, já referido, a saber, a necessidade de salvaguardar a repartição do poder de tributação entre os Estados?Membros e a de prevenir a evasão fiscal, tomados no seu conjunto (v. acórdão Oy AA, já referido, n.º 60).

42 De igual modo, o regime fiscal em causa no processo principal pode, em princípio, justificar-se à luz de dois dos elementos constantes do referido número do acórdão Marks & Spencer, já referido, a saber, a necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados?Membros e a de prevenir o risco de que os prejuízos sejam tomados duplamente em consideração.

43 É igualmente facto assente que o referido regime é adequado a garantir a realização dos objectivos assim pretendidos.

44 Nestas condições, resta verificar se o regime fiscal em causa no processo principal não ultrapassa o que é necessário para atingir todos os objectivos prosseguidos (v. acórdãos, já referidos, Marks & Spencer, n.º 53, e Oy AA, n.º 61).

45 A Lidl Belgium e a Comissão das Comunidades Europeias referiram-se, designadamente, à possibilidade de uma sociedade principal deduzir prejuízos sofridos por um estabelecimento estável que lhe pertence desde que aquela reintegre nos seus resultados futuros os lucros posteriores do referido estabelecimento, até ao valor dos prejuízos anteriormente imputados.

Referem-se, neste contexto, ao sistema que a República Federal da Alemanha aplicava antes de 1999.

46 Saliente-se que, no n.º 54 do acórdão Marks & Spencer, já referido, foi evocada a possibilidade de fazer depender o benefício da vantagem fiscal em causa de esse pressuposto, em conjunto com a possibilidade de fazer depender o benefício da referida vantagem da condição de que a filial estabelecida num Estado-Membro diferente daquele onde se situa a sociedade principal tenha aproveitado plenamente as possibilidades de tomar em consideração prejuízos concedidas no seu Estado-Membro de residência.

47 A este respeito, o Tribunal considerou, no n.º 55 do acórdão Marks & Spencer, já referido, que uma medida que restringe a liberdade de estabelecimento ultrapassa o que é necessário para atingir os objectivos prosseguidos quando a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de tomar em consideração os prejuízos existentes no Estado-Membro no qual se situa a título do exercício fiscal em causa e dos exercícios fiscais anteriores e quando não haja possibilidade de os prejuízos da referida filial serem tomados em consideração no referido Estado a título de exercícios futuros.

48 O Tribunal, no n.º 56 do referido acórdão, precisou além disso que, quando, num Estado-Membro, a sociedade-mãe residente provar às autoridades fiscais nacionais que essas condições estão preenchidas, impedi-la de deduzir do seu lucro tributável nesse Estado-Membro os prejuízos sofridos pela sua filial não residente contraria o artigo 43.º CE.

49 No que se refere ao processo principal, há que constatar que a legislação fiscal luxemburguesa prevê a possibilidade de invocar, para efeitos do cálculo da matéria colectável, os prejuízos de um sujeito passivo nos exercícios fiscais futuros.

50 Como confirmado na audiência realizada no Tribunal, a Lidl Belgium beneficiou efectivamente dessa imputação dos prejuízos sofridos em 1999, pelo seu estabelecimento estável, num exercício fiscal posterior, a saber, o de 2003, exercício durante o qual essa entidade obteve lucros.

51 Deste modo, a Lidl Belgium não demonstrou que as condições estabelecidas no acórdão Marks & Spencer, já referido, que visam determinar em que situação uma medida que constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, na acepção do artigo 43.º CE, ultrapassa o que é necessário para atingir objectivos legítimos reconhecidos pelo direito comunitário, estavam reunidas.

52 Importa acrescentar que o Tribunal reconheceu o interesse legítimo dos Estados-Membros em prevenir comportamentos susceptíveis de pôr em causa o direito de exercer as competências fiscais que lhes incumbem. A este respeito, quando uma convenção preventiva da dupla tributação atribuiu ao Estado-Membro no qual se situa o estabelecimento estável o poder de tributar rendimentos deste, o facto de dar à sociedade principal a faculdade de optar pela tomada em consideração dos prejuízos do referido estabelecimento estável no Estado-Membro no qual se situa a sua sede ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros em causa (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 55).

53 À luz de tudo o que precede, impõe-se considerar o regime fiscal em causa no processo principal proporcionado, em relação aos objectivos por si prosseguidos.

54 Há assim que responder à questão submetida que o artigo 43.º CE não se opõe a que uma sociedade estabelecida num Estado-Membro não possa deduzir à sua matéria colectável os

prejuízos relativos a um estabelecimento estável que lhe pertence e que se situa noutro Estado?Membro, na medida em que, nos termos de uma convenção preventiva da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento são tributados neste último Estado?Membro, no qual os referidos prejuízos podem ser tomados em consideração no âmbito da tributação do rendimento desse estabelecimento estável a título de exercícios futuros.

### **Quanto às despesas**

55 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. 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 (Quarta Secção) declara:

**O artigo 43.º CE não se opõe a que uma sociedade estabelecida num Estado?Membro não possa deduzir à sua matéria colectável os prejuízos relativos a um estabelecimento estável que lhe pertence e que se situa noutro Estado?Membro, na medida em que, nos termos de uma convenção preventiva da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento são tributados neste último Estado?Membro, no qual os referidos prejuízos podem ser tomados em consideração no âmbito da tributação do rendimento desse estabelecimento estável a título de exercícios futuros.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.