

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

18 de outubro de 2012 (\*)

«Aproximação das legislações — Diretiva 90/434/CEE — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Artigo 11.º, n.º 1, alínea a) — Legislação nacional que subordina a concessão de benefícios fiscais à obtenção de uma autorização — Pedido de autorização a apresentar o mais tardar 30 dias antes da realização da operação pretendida»

No processo C-603/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Upravno sodišče Republike Slovenije (Eslovénia), por decisão de 8 de dezembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2010, no processo

**Pelati d.o.o.**

contra

**Republika Slovenija,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Levits, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, J-J. Kasel (relator) e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da Pelati d.o.o., por A. Jarkovič, odvetnik,

¾ em representação do Governo esloveno, por V. Klemenc, na qualidade de agente,

¾ em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Žebre, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Pelati d.o.o. (a seguir «Pelati») à Republika Slovenija relativamente ao indeferimento, pela Administração Fiscal desta última, de um pedido de concessão de benefícios fiscais por ocasião de uma cisão de empresa.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434, que figura no título V desta, intitulado «Disposições finais», tem, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, a seguinte redação:

«Qualquer Estado-Membro poderá recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nos títulos II, III e IV ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de fusão, de cisão, de entrada de ativos ou de permuta de ações:

a) Tenha como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou a evasão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1.º não ser realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que participam na operação, pode constituir presunção de que essa operação tem como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou a evasão fiscais.»

### *Legislação nacional*

4 Nos termos do artigo 47.º da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, n.º 17/05, a seguir «ZDDPO-1»), «os direitos visados nos artigos 41.º a 47.º [desta lei] são reconhecidos à sociedade contribuidora, à sociedade beneficiária e ao sócio da sociedade contribuidora com base numa autorização emitida pela autoridade tributária quando estejam preenchidos os pressupostos previstos nos artigos 41.º a 47.º».

5 O procedimento de tributação em caso de fusão ou cisão de sociedades está previsto na Lei relativa ao processo tributário (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS, n.º 25/05, a seguir «ZDavP-1»).

6 Nos termos do artigo 345.º, n.º 2, da ZDavP-1, o sujeito passivo apresenta a declaração tributária à Administração Fiscal o mais tardar no prazo de 60 dias após a inscrição da cisão no registo das sociedades comerciais da jurisdição competente.

7 O artigo 363.º da ZDavP-1 dispõe:

«(1) A autorização prevista no artigo 47.º da ZDDPO-1 é emitida para uma única transação.

(2) O pedido de autorização é apresentado pela sociedade contribuidora [...] ou pela sociedade beneficiária [...], o mais tardar 30 dias antes da data prevista para a transação a que se refere o artigo 41.º da ZDDPO-1.

[...]

(5) A Administração Fiscal decide sobre o pedido de autorização no prazo máximo de 30 dias a contar da data de receção do pedido [...]»

8 A obrigação de autorização prévia da Administração Fiscal, prevista no artigo 47.º da ZDDPO-1, lido em conjugação com o artigo 363.º da ZDavP-1, foi abolida com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2007, de uma nova versão das Leis relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e ao processo tributário (Uradni list RS, n.º 117/06), que introduziram um procedimento simplificado de notificação no âmbito do qual a inobservância pelo sujeito passivo dos pressupostos processuais deixa de conduzir automaticamente à perda dos direitos conferidos pela Diretiva 90/434.

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

9 Por ato notarial de 30 de junho de 2005, a Pelati adotou um projeto de cisão que previa a transferência de uma parte da sua empresa para uma nova sociedade. Em 27 de setembro de 2005, a Pelati apresentou na jurisdição competente do registo das sociedades comerciais um pedido de inscrição das modificações relativas aos seus estatutos. Essas modificações foram registadas por um despacho de 12 de outubro de 2005. Em 21 de outubro de 2005, a Pelati apresentou um pedido de concessão de benefícios fiscais por ocasião de tal cisão.

10 A Administração Fiscal concluiu que a transformação da sociedade se tinha realizado no momento do registo das modificações estatutárias no registo das sociedades comerciais. Consequentemente, indeferiu o pedido da Pelati com fundamento na não apresentação do pedido no prazo previsto no artigo 363.º da ZDavP-1, isto é, o mais tardar 30 dias antes da realização da transformação pretendida.

11 A Pelati deduziu reclamação da referida decisão de indeferimento alegando que a Administração Fiscal não tinha sequer examinado a questão de saber se estavam preenchidos os pressupostos substanciais para a concessão dos benefícios fiscais, nos termos da ZDDPO-1. Esta reclamação foi também indeferida com o fundamento de que o prazo de 30 dias é imperativo, o que tornava o pedido da Pelati inadmissível por intempestivo.

12 A Pelati interpôs um recurso de anulação dessa decisão para o Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Administrativo da República da Eslovénia). Alega que a caducidade que lhe é oposta enquanto sanção pela inobservância do prazo de 30 dias estabelecido no artigo 363.º, n.º 2, da ZDavP-1 é contrária à Diretiva 90/434. Além disso, a observância desse prazo não depende inteiramente da sociedade tributada, dado que é a data de inscrição da modificação estatutária no registo das sociedades comerciais pela jurisdição competente que determina a data em que o referido prazo expira.

13 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, antes de mais, que a ZDDPO-1 transpõe para a ordem jurídica eslovena as disposições da Diretiva 90/434. Em seguida, assinala que, embora o pedido que permite beneficiar de benefícios fiscais deva ser apresentado, nos termos do artigo 363.º, n.º 2, da ZDavP-1, o mais tardar 30 dias antes da operação pretendida, esta lei não precisa em que momento se deve considerar que esta operação foi realizada. A este respeito, recorda que a Administração Fiscal se baseia no artigo 533.º da lei sobre as sociedades comerciais (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, n.º 30/1993, na versão aplicável aos factos), nos termos da qual a jurisdição competente inscreve simultaneamente no registo das sociedades comerciais a cisão e a constituição da nova sociedade. O órgão jurisdicional de reenvio deduz deste facto que a data da operação corresponde à data da inscrição das modificações

estatutárias neste registo. Por último, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a Diretiva 90/434 não fornece nenhuma base que permita recusar a concessão de benefícios fiscais a uma sociedade tributada sem que se tenha analisado se esta preencheu ou não os pressupostos que justificam a concessão desses benefícios.

14 Neste contexto, o Upravno sodišče Republike Slovenije decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o disposto no artigo 11.º da [Diretiva 90/434] ser interpretado no sentido de que obsta a uma regulamentação nacional por força da qual a República da Eslovénia [...] subordina a concessão de um benefício fiscal a uma sociedade comercial que pretenda proceder a uma [cisão] (cisão de uma parte da sociedade e criação de uma nova sociedade) à apresentação, dentro do prazo, de um pedido de emissão de uma autorização de reconhecimento dos benefícios fiscais decorrentes da cisão, se estiverem preenchidos os pressupostos previstos, [e] nos termos da qual o sujeito passivo do imposto perde automaticamente, pelo decurso do prazo, os benefícios fiscais previstos na legislação nacional?»

### **Quanto à questão prejudicial**

#### *Observações preliminares*

15 Cabe recordar, a título preliminar, que, por força do artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial, designadamente sobre a interpretação dos Tratados bem como dos atos adotados pelas instituições da União Europeia.

16 É pacífico que o litígio no processo principal tem por objeto uma disposição de direito nacional que se aplica num contexto puramente interno.

17 No entanto, como resulta da decisão de reenvio, o legislador esloveno, quando da transposição das disposições da Diretiva 90/434 para a ordem jurídica nacional, decidiu aplicar o tratamento fiscal previsto por esta diretiva também às situações puramente internas, de forma que as reestruturações nacionais e transfronteiriças ficam sujeitas ao mesmo regime fiscal.

18 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando a legislação nacional se adequa, nas soluções que dá a situações puramente internas, às soluções do direito da União, nomeadamente com o objetivo de evitar as discriminações contra cidadãos nacionais ou eventuais distorções de concorrência, existe um interesse manifesto da União em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou as noções retomadas do direito da União sejam interpretadas de forma uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devem aplicar (v. acórdãos de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Colet., p. I-4161, n.º 32; de 15 de janeiro de 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Colet., p. I-379, n.º 18; e de 20 de maio de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Colet., p. I-4303, n.º 33).

19 Acrescente-se que incumbe em exclusivo ao juiz nacional apreciar o alcance exato dessa remessa para o direito da União, limitando-se a competência do Tribunal de Justiça à análise das disposições deste direito (v. acórdãos, já referidos, Leur-Bloem, n.º 33, e Modehuis A. Zwijnenburg, n.º 34).

20 Resulta das considerações precedentes que o Tribunal de Justiça é competente para interpretar as disposições da Diretiva 90/434, embora estas não regulem diretamente a situação em causa no processo principal, e, portanto, para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

## *Quanto ao mérito*

21 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão dos benefícios fiscais aplicáveis a uma operação de cisão à condição de o pedido relativo a essa operação ser apresentado num prazo determinado, cujo início não é conhecido pelo sujeito passivo e no termo do qual este último perde o direito a esses benefícios fiscais sem que tenha sido verificado se preenche ou não os requisitos que justificam a respetiva concessão.

22 Como concluíram tanto a recorrente no processo principal como o Governo esloveno e a Comissão Europeia, que apresentaram observações escritas ao Tribunal de Justiça, a Diretiva 90/434 não contém nenhuma disposição relativa às modalidades processuais que os Estados-Membros devem respeitar para conceder os benefícios fiscais previstos por esta diretiva.

23 Ora, de acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, não havendo regulamentação da União na matéria, as modalidades processuais destinadas a salvaguardar os direitos que para os particulares decorrem do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, na condição, porém, de não serem menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e de não tornarem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (v., designadamente, acórdãos de 19 de setembro de 2006, *i-21 Germany e Arcor*, C-392/04 e C-422/04, Colet., p. I-8559, n.º 57, e de 30 de junho de 2011, *Meilicke e o.*, C-262/09, Colet., p. I-5669, n.º 55).

24 No que se refere ao princípio da equivalência, importa salientar que, no caso vertente, o Tribunal de Justiça não dispõe de nenhum elemento que permita duvidar da conformidade de uma regulamentação como a que está em causa no processo principal com este princípio.

25 Em contrapartida, importa verificar se essa regulamentação responde às exigências do princípio da efetividade, que se deve considerar que foi infringido quando o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica da União se afigura impossível ou excessivamente difícil.

26 No que respeita aos direitos conferidos pela Diretiva 90/434, há que recordar que o regime fiscal comum instituído por esta diretiva, o qual inclui diferentes benefícios fiscais, se aplica indistintamente a todas as operações de fusão, de cisão, de entradas de ativos e de permuta de ações, independentemente dos seus fundamentos, quer sejam financeiros, económicos ou puramente fiscais (v. acórdãos, já referidos, *Leur-Bloem*, n.º 36, e *Modehuis A. Zwijnenburg*, n.º 41).

27 Só a título excecional e em casos específicos os Estados-Membros podem, em aplicação do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434, recusar aplicar todas ou parte das disposições desta diretiva, ou retirar os benefícios que resultam das mesmas (acórdãos de 5 de julho de 2007, *Kofoed*, C-321/05, Colet., p. I-5795, n.º 37, e *Modehuis A. Zwijnenburg*, já referido, n.º 45), isto é, quando a operação de reestruturação pretendida tenha como objetivo principal ou como um dos objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais.

28 No caso vertente, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que, por força do artigo 47.º da ZDDPO-1, lido em conjugação com o artigo 363.º, n.º 2, da ZDavP-1, o sujeito passivo deve apresentar o seu pedido de concessão dos benefícios fiscais previstos pela Diretiva 90/434 o mais tardar 30 dias antes da operação de reestruturação pretendida, sob pena de os

direitos conferidos pela diretiva caducarem.

29 Por conseguinte, importa verificar se esse prazo de 30 dias responde às exigências do princípio da efetividade no que diz respeito à sua duração e ao momento em que se inicia.

30 No que se refere à duração do prazo, o Tribunal de Justiça já considerou, no quadro da análise do princípio da proteção jurisdicional efetiva dos direitos conferidos aos particulares pelo direito da União, que é compatível com este a fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica, de modo a proteger simultaneamente o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, esses prazos não são, na prática, suscetíveis de impossibilitar ou de tornar excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (acórdãos de 10 de julho de 1997, Palmisani, C-261/95, Colet., p. I-4025, n.º 28, e de 17 de novembro de 1998, Aprile, C-228/96, Colet., p. I-7141, n.º 19). Neste contexto, o Tribunal de Justiça também já declarou que um prazo de recurso de 60 dias não é, em si, criticável (acórdãos de 14 de dezembro de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Colet., p. I-4599, n.º 16, e de 6 de outubro de 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Colet., p. I-9579, n.º 43).

31 Por outro lado, o Tribunal de Justiça considerou que esta jurisprudência é igualmente aplicável ao apreciar as modalidades de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados (acórdão Meilicke e o., já referido, n.os 55 a 58). Deve, por isso, aplicar-se a mesma jurisprudência ao apreciar o respeito pelo princípio da efetividade relativamente à fixação de um prazo para a apresentação de um pedido de obtenção de benefícios fiscais.

32 Consequentemente, não se afigura que uma regulamentação nacional que apenas concede os benefícios fiscais previstos pela Diretiva 90/434 na condição de o respetivo pedido ser apresentado o mais tardar 30 dias antes da operação de reestruturação pretendida seja suscetível de tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos que decorrem do direito da União para o sujeito passivo.

33 Embora um prazo de caducidade como o que está em causa no processo principal não seja, em si, contrário ao princípio da efetividade, não se pode excluir que, nas circunstâncias específicas do processo submetido ao órgão jurisdicional de reenvio, as modalidades de aplicação desse prazo possam provocar uma violação do referido princípio.

34 Com efeito, no que respeita ao início do prazo de 30 dias previsto pelo artigo 363.º, n.º 2, da ZDavP-1, resulta da decisão de reenvio que esse prazo é contado para trás a partir do dia em que a operação de reestruturação é efetuada, sendo indicado que a data em que se considera que esta teve lugar é a data da inscrição da operação no registo das sociedades comerciais pela jurisdição competente.

35 Por conseguinte, em tal situação, o período durante o qual corre o prazo de 30 dias não depende do sujeito passivo, dado que este não está em condições de conhecer com exatidão nem o início desse prazo nem o seu termo, isto é, o dia da inscrição da operação de reestruturação pretendida no registo das sociedades comerciais.

36 Ora, importa recordar que os objetivos prosseguidos pela Diretiva 90/434 devem ser realizados em direito nacional no respeito das exigências de segurança jurídica. Para tanto, os Estados-Membros têm a obrigação de instituir um regime de prazos suficientemente preciso, claro e previsível para permitir aos particulares conhecerem os seus direitos e obrigações [v., por analogia, acórdão de 28 de janeiro de 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Colet., p. I-817, n.º 39 e jurisprudência referida]. Cabe ao juiz nacional verificar se essas exigências são respeitadas.

37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida

que o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão dos benefícios fiscais aplicáveis a uma operação de cisão, nos termos das disposições desta diretiva, à condição de o pedido relativo a essa operação ser apresentado num prazo determinado. Não obstante, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as modalidades de aplicação desse prazo, mais concretamente a determinação do início do mesmo, são suficientemente precisas, claras e previsíveis para permitir aos sujeitos passivos conhecer os seus direitos e certificar-se de que estes são suscetíveis de beneficiar dos benefícios fiscais previstos pelas disposições da referida diretiva.

### **Quanto às despesas**

38 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 (Quinta Secção) declara:

**O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão dos benefícios fiscais aplicáveis a uma operação de cisão, nos termos das disposições desta diretiva, à condição de o pedido relativo a essa operação ser apresentado num prazo determinado. Não obstante, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as modalidades de aplicação desse prazo, mais concretamente a determinação do início do mesmo, são suficientemente precisas, claras e previsíveis para permitir aos sujeitos passivos conhecer os seus direitos e certificar-se de que estes são suscetíveis de beneficiar dos benefícios fiscais previstos pelas disposições da referida diretiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: esloveno.