

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

18 de outubro de 2012 (*)

«Reenvio prejudicial — Admissibilidade — Remissão do direito interno para o direito da União — Diretiva 90/435/CEE — Diretiva 90/434/CEE — Prevenção da dupla tributação económica — Exceção — Liquidação de filial devido a fusão — Distribuição dos lucros — Conceito de ‘liquidação’»

No processo C-371/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo hof van Beroep te Gent (Bélgica), por decisão de 28 de junho de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de julho de 2011, no processo

Punch Graphix Prepress Belgium NV

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Malenovský, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, T. von Danwitz (relator) e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da Punch Graphix Prepress Belgium NV, por J. Dumon, advocaat,

¾ em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux e M. Jacobs, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e W. Roels, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-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 4.º n.º 1, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 129, a seguir «Diretiva 90/435»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Punch Graphix Prepress Belgium NV (a seguir «Punch Graphix») ao Belgische Staat a propósito da tributação dos lucros realizados pela Punch Graphix quando da fusão por incorporação através da qual a Strobbe Graphics NV (a seguir «Strobbe Graphics»), posteriormente Punch Graphix, incorporou as sociedades Advantra Belgium NV (a seguir «Advantra Belgium») e Strobbe NV (a seguir «Strobbe»).

Quadro jurídico

Regulamentação da União

Diretiva 90/435

3 Nos termos do primeiro, terceiro e quarto considerandos da Diretiva 90/435:

«Considerando que os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessários para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e para garantir assim o estabelecimento e o bom funcionamento do mercado comum; que essas operações não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais decorrentes das disposições fiscais dos Estados-Membros; [...]

[...]

Considerando que as disposições fiscais que regem atualmente as relações entre sociedades-[mãe] e afiliadas de Estados-Membros diferentes variam sensivelmente de uns Estados-Membros para os outros e são, em geral, menos favoráveis que as aplicáveis às relações entre sociedades-[mãe] e afiliadas de um mesmo Estado-Membro; que, por esse facto, a cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes é penalizada em comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro; que se torna necessário eliminar essa penalização através da instituição de um regime comum e facilitar assim os agrupamentos de sociedades à escala comunitária;

Considerando que, quando uma sociedade-mãe recebe, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos, o Estado da sociedade-mãe deve:

¾ ou abster-se de tributar estes lucros,

¾ ou tributá-los, autorizando simultaneamente esta sociedade a deduzir do montante do seu imposto a fração do imposto da sociedade afiliada correspondente a estes lucros».

4 O artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável, em virtude da associação com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado da sociedade-mãe e o Estado do estabelecimento estável da sociedade-mãe:

¾ ou se abstém de tributar esses lucros,

¾ ou os tributa, autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzir do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades pago sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade subafiliada, sob condição de cada sociedade e respetiva sociedade subafiliada satisfazerem em cada nível os requisitos previstos nos artigos 2.º e 3.º, até ao limite do montante do correspondente imposto devido.»

5 A Diretiva 90/435 foi substituída pela Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 345, p. 8).

Diretiva 90/434/CEE

6 Nos termos do primeiro considerando da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro (JO L 225, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2006/98 (a seguir «Diretiva 90/434»):

«Considerando que as fusões, as cisões, as entradas de ativos e as permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessárias para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e assegurar deste modo a realização e o bom funcionamento do mercado comum; que essas operações não devem ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados-Membros; [...]»

7 Segundo o artigo 1.º, alínea a), desta diretiva:

«Os Estados-Membros aplicam a presente diretiva às seguintes operações:

a) Operações de fusão, de cisão, de cisão parcial, de entrada de ativos e de permuta de ações que digam respeito a sociedades de dois ou mais Estados-Membros.»

8 O artigo 2.º da Diretiva 90/434 dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por

a) 'Fusão': a operação pela qual:

[...]

¾ uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social».

9 A Diretiva 90/434 foi substituída pela Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro (JO L 310, p. 34).

10 O artigo 671.º do Código das sociedades tem a seguinte redação:

«A fusão mediante incorporação consiste na operação pela qual uma ou mais sociedades transferem para outra sociedade, na sequência de uma dissolução sem liquidação, a totalidade do seu património, ativo e passivo, mediante a distribuição de ações ou de quotas da sociedade incorporante aos sócios da sociedade ou sociedades dissolvidas e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico das ações ou quotas distribuídas.»

11 Os artigos 208.º a 210.º do Código dos impostos sobre os rendimentos (code des impôts sur les revenus) na sua versão 1992 (a seguir «CIR 92») dispõem:

«Artigo 208.º

As sociedades em liquidação permanecem sujeitas ao imposto sobre as sociedades [...]

Os seus lucros também incluem as mais-valias realizadas ou constatadas na partilha do património social.

Artigo 209.º

Em caso de partilha do património social de uma sociedade, na sequência de dissolução ou por qualquer outro motivo, a diferença positiva entre as quantias distribuídas, em numerário, em títulos, ou sob qualquer outra forma, e o valor revalorizado do capital realizado é considerada um dividendo distribuído.

Artigo 210.º

§ 1 Os artigos 208.º e 209.º também são aplicáveis:

1º À fusão mediante incorporação, à fusão mediante a constituição de uma nova sociedade, à cisão mediante incorporação, à cisão mediante a constituição de novas sociedades, à cisão mista ou a operações equiparadas a fusão mediante incorporação;

[...]

§ 2 Nos casos referidos no § 1, o valor real do património social é equiparado, na data da realização das referidas operações, a uma quantia distribuída na partilha do património social.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 No decurso do ano de 2001, a Advantra Belgium, a Strobbe e a Strobbe Graphics, cuja sede social se encontrava na Bélgica, realizaram uma fusão tácita. A Strobbe Graphics era anteriormente acionista a 100% das duas outras sociedades. A operação consistiu numa fusão por incorporação na aceção do artigo 671.º do Código das sociedades, na qual a Advantra Belgium e a Strobbe foram dissolvidas sem serem liquidadas e cederam a totalidade do seu património à Strobbe Graphics, posteriormente Punch Graphix.

13 Na qualidade de sociedade incorporante, a Punch Graphix realizou uma mais-valia de fusão de 10 669 985,69 euros. Cerca de 95% desse montante, ou seja, 10 136 486,41 euros, eram em princípio suscetíveis de serem deduzidos do lucro tributável enquanto «rendimentos definitivamente tributados». Contudo, a base tributável da Punch Graphix, no exercício fiscal de

2002, foi só de 8 206 489,70 euros, de forma que a diferença não pôde ser deduzida no ano de 2002.

14 Na sua declaração relativa ao exercício de tributação de 2003, a Punch Graphix não invocou a dedução dos «rendimentos definitivamente tributados» suscetível de ser reportada.

15 Em 19 de outubro de 2007, a Punch Graphix apresentou um pedido de desagravamento oficioso por dupla tributação. A este respeito, sustentou que a limitação da dedução dos «rendimentos definitivamente tributados» no montante da base tributável positiva do ano em que a mais-valia de fusão foi realizada violava o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435. Pediu para afetar ao exercício contabilístico de 2002, pertinente para o exercício de tributação de 2003, os «rendimentos definitivamente tributados» no montante de 911 426,85 euros que não tinham sido utilizados.

16 Este pedido de desagravamento oficioso foi indeferido pela Administração Fiscal por decisão de 8 de maio de 2008.

17 Por petição inicial de 5 de agosto de 2008, a Punch Graphix recorreu para o rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Na sua sentença de 28 de outubro de 2009, o rechtbank van eerste aanleg te Brugge negou provimento ao recurso. Embora esse órgão jurisdicional tenha seguido a posição da Punch Graphix na parte em que defende que o regime belga dos «rendimentos definitivamente tributados» viola, em princípio, o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435 ao não permitir reportar para os exercícios contabilísticos posteriores o montante da dedução dos «rendimentos definitivamente tributados» que não foi utilizado, rejeitou o pedido da Punch Graphix, considerando que a mais-valia da fusão em causa no presente caso integrava a exceção prevista por essa disposição na medida em que se tratava de um caso de «liquidação» de filiais.

19 A Punch Graphix interpôs recurso dessa sentença no hof van beroep te Gent.

20 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a Administração Fiscal admite que o regime belga de dedução dos «rendimentos definitivamente tributados» viola o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, na medida em que não permite reportar para exercícios contabilísticos posteriores o montante da dedução dos «rendimentos definitivamente tributados» que não pôde ser utilizado por falta de base tributável suficiente. Constatava também que o que está em discussão entre as partes é a questão de saber se a fusão em causa deve ser considerada uma «liquidação», na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435.

21 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a questão central do presente processo consiste em saber se as autoridades fiscais nacionais podem definir o âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, mais precisamente das exceções que prevê, remetendo para uma disposição de direito interno e mais precisamente para uma disposição que cria uma equiparação, ou mesmo uma ficção, dando assim uma definição própria a uma disposição de direito da União. Com efeito, ao equiparar, pela aplicação dos artigos 208.º e 210.º do CIR 92, uma fusão por incorporação a uma liquidação da filial, o regime belga subtrai essa transação à aplicação da regra prevista no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435.

22 Nestas condições, o hof van beroep te Gent decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Podem as autoridades fiscais nacionais excluir a aplicação do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435[...] com base na disposição deste artigo que o torna inaplicável em caso da liquidação da

sociedade afiliada, invocando uma disposição do direito interno (concretamente, [o] artigo 210.º do [CIR 92]) que equipara uma fusão mediante incorporação[,] na qual, na realidade, não há qualquer liquidação da sociedade afiliada, a uma fusão na qual, de facto, há realmente liquidação da sociedade afiliada?»

Quanto à admissibilidade do pedido de reenvio

23 A admissibilidade do reenvio prejudicial é posta em causa pelo Governo alemão, que sustenta que a operação em causa no processo principal constitui uma situação puramente interna em que só estão envolvidas sociedades belgas, não sendo, por isso, regulada pela Diretiva 90/435, uma vez que esta se aplica unicamente à cooperação das sociedades dos diferentes Estados-Membros.

24 Segundo esse governo, o reenvio prejudicial também não pode ser admitido com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às remissões do direito nacional para o direito da União relativamente a situações internas. Com efeito, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio não refere de forma alguma que exista uma remissão do direito belga para a Diretiva 90/435. Por outro lado, a Diretiva 90/435 não visa regular as consequências fiscais das fusões, sendo esta questão regulada exclusivamente pela Diretiva 90/434. Logo, a regra instituída pelo artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435 não pode ser alargada por uma remissão do direito nacional para uma situação não visada por esta disposição, mas regulamentada, no direito da União, pela Diretiva 90/434.

25 Na verdade, é pacífico que o litígio no processo principal incide numa disposição de direito interno que se aplica num contexto puramente nacional, ao passo que a Diretiva 90/435 visa a distribuição dos lucros obtidos por sociedades de um Estado-Membro e provenientes das suas filiais de outros Estados-Membros (v. acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret, C-138/07, Colet., p. I-731, n.º 20).

26 Contudo, resulta, em primeiro lugar, do pedido de reenvio que as duas partes em causa partem da premissa de que o direito interno belga remete, no que diz respeito ao regime dos «rendimentos definitivamente tributados», para a Diretiva 90/435, o que, além disso, foi corroborado pelo Governo belga nas suas observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça. Por outro lado, a existência dessa remissão do direito belga para a Diretiva 90/435, bem como a admissibilidade de um pedido de decisão prejudicial decorrente dessa remissão, já foram reconhecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, de entre a qual, por último, o despacho de 4 de junho de 2009, KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 e C-499/07, Colet., p. I-4409, n.os 58 e 59).

27 Em segundo lugar, segundo jurisprudência assente, quando uma legislação nacional se adequa, quanto às soluções que dá a situações puramente internas, às soluções escolhidas no direito da União, é da competência exclusiva do órgão jurisdicional nacional, no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça prevista no artigo 267.º TFUE, apreciar o alcance exato dessa remissão para o direito da União, sendo o Tribunal de Justiça apenas competente para analisar as disposições deste direito (despacho KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, já referido, n.º 59 e jurisprudência referida).

28 Consequentemente, não se pode pôr em causa a admissibilidade do pedido de reenvio com base na hipótese de o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435 não visar *ratione materiae* uma situação como a do processo principal que é, em princípio, regulada exclusivamente pela Diretiva 90/434.

29 Resulta do exposto que há que responder à questão prejudicial.

Quanto à questão prejudicial

30 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o conceito de «liquidação», que figura no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, deve ser interpretado no sentido de que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação deve ser considerada uma liquidação.

31 Esta questão tem por contexto a equiparação dessa operação, na legislação belga, à liquidação de uma filial. Assim, segundo o Belgische Staat, a regra geral prevista no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, a saber, a obrigação de evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, não é aplicável devido à exceção relativa aos lucros distribuídos «por ocasião da liquidação» da filial.

32 A fim de responder a esta questão, há que constatar que a Diretiva 90/435 não define o conceito de «liquidação».

33 Ora, segundo o artigo 2.º, alínea a), terceiro travessão, da Diretiva 90/434, uma «fusão» é definida como sendo uma operação pela qual «uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social».

34 Na verdade, esta definição de «fusão» figura na Diretiva 90/434 e não na Diretiva 90/435. Contudo, esta circunstância não se opõe a que essa definição seja tida em consideração para efeitos da interpretação do conceito de «liquidação» do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435.

35 Com efeito, há que recordar que a Proposta de Diretiva 90/435 foi apresentada pela Comissão Europeia no mesmo dia que a de Diretiva 90/434, que estas duas diretivas foram aprovadas no mesmo dia pelo Conselho da União Europeia e que ambas se destinavam também a ser transpostas simultaneamente. Além disso, no plano material, as referidas diretivas têm por objetivo comum, como resulta do respetivo primeiro considerando, abolir restrições, desvantagens ou distorções especiais decorrentes das disposições fiscais dos Estados-Membros para as operações visadas por essas diretivas, a saber, no que se refere à Diretiva 90/435, a cooperação entre sociedades-mãe e filiais de Estados-Membros diferentes e, no que se refere à Diretiva 90/434, as fusões, cisões e entradas de ativos entre sociedades de Estados-Membros diferentes. Logo, estas diretivas, regulando diferentes formas de cooperação transnacional das sociedades, constituem, segundo o plano do legislador, um todo, na medida em que se completam mutuamente.

36 Assim, a referida definição do conceito de «fusão», que figura no artigo 2.º, alínea a), terceiro travessão, da Diretiva 90/434, é igualmente pertinente para a interpretação do conceito de «liquidação» do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, de forma que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação não pode ser considerada uma «liquidação», na aceção desta última disposição.

37 À luz das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o conceito de «liquidação», que figura no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, deve ser interpretado no sentido de que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação não pode ser considerada como uma liquidação.

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 (Sétima Secção) declara:

O conceito de «liquidação», que figura no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação não pode ser considerada como uma liquidação.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.