

62016CJ0650

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

12 de junho de 2018 ( \*1 )

«Reenvio prejudicial — Artigo 49.o TFUE — Imposto sobre as sociedades — Liberdade de estabelecimento — Sociedade residente — Lucro tributável — Isenção de imposto — Dedução dos prejuízos dos estabelecimentos estáveis residentes — Autorização — Dedução dos prejuízos dos estabelecimentos estáveis não residentes — Exclusão — Exceção — Regime opcional de tributação conjunta internacional»

No processo C-650/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca), por decisão de 12 de dezembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de dezembro de 2016, no processo

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vice-presidente, M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas e J. Malenovský, presidentes de secção, J.-C. Bonichot (relator), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras e E. Regan, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: R. Schiano, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 25 de outubro de 2017,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da A/S Bevola e da Jens W. Trock ApS, por H. Peytz, advokat,

—

em representação do Skatteministeriet, por S. Horsbøl Jensen, advokat,

—

em representação do Governo dinamarquês, por C. Thorning, na qualidade de agente, assistido por S. Horsbøl Jensen, advokat,

–

em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,

–

em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. De Socio, avvocato dello Stato,

–

em representação do Governo austríaco, por F. Koppensteiner, G. Eberhard e E. Lachmayer, na qualidade de agentes,

–

em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, R. Lyal e S. Maaløe, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 17 de janeiro de 2018,

profere o presente

Acórdão

1

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 49.o TFUE.

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a A/S Bevola e a Jens W. Trock ApS, sociedades de direito dinamarquês, ao Skatteministeriet (Ministério das Contribuições e Impostos, Dinamarca) acerca da recusa das autoridades dinamarquesas de autorizarem a Bevola a deduzir do seu rendimento tributável os prejuízos sofridos pela sua sucursal finlandesa.

Direito dinamarquês

3

O artigo 8.o, n.o 2, da selskabsskatteloven (Lei do imposto sobre as sociedades), conforme alterada pela Lei n.o 426, de 6 de junho de 2005 (a seguir «Lei do imposto sobre as sociedades»), dispõe:

«O rendimento tributável não inclui a receita e a despesa de estabelecimentos estáveis ou de propriedade imobiliária situados num Estado estrangeiro, nas Ilhas Faroé ou na Gronelândia, sem prejuízo do preceituado no artigo 31.o?A [...]»

4

O artigo 31.o desta lei enuncia:

«1) As filiais, empresas associadas e outras que integrem um grupo [...] são tributadas conjuntamente (tributação conjunta nacional). Por “filiais, empresas associadas e outras que integrem um grupo” entende-se as companhias e empresas que pertençam ao mesmo grupo em algum momento durante o ano fiscal (v. artigo 31.o?C). Em aplicação dos n.os 2 a 7, a propriedade imobiliária é equiparada a estabelecimentos estáveis. Por “sociedade?mãe final” entende-se uma companhia que é a sociedade?mãe sem ser uma filial (v. artigo 31.o?C).

2) Para as sociedades submetidas a tributação conjunta é estabelecida uma declaração de rendimentos conjunta, que consiste na soma do rendimento tributável das companhias individuais abrangidas pela tributação conjunta, calculado de acordo com as regras gerais da legislação tributária, com as exceções aplicáveis às companhias submetidas a tributação conjunta. Os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável apenas podem ser utilizados para compensar os lucros de outras sociedades se, de acordo com as regras vigentes no Estado estrangeiro, nas Ilhas Faroé ou na Gronelândia, onde a sociedade seja residente, não puderem ser incluídos no cálculo da respetiva declaração de rendimentos nesse Estado estrangeiro, nas Ilhas Faroé ou na Gronelândia, em que a sociedade é residente, ou em caso de opção pela tributação conjunta internacional ao abrigo do artigo 31.o?A. O rendimento para efeitos de tributação conjunta é calculado somente após ter sido efetuada, para cada sociedade individual, a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores suscetíveis de transitar. Caso o saldo do rendimento em sede de tributação conjunta seja positivo, o lucro é distribuído proporcionalmente entre as sociedades que tenham registado lucros. Caso o saldo num dado ano fiscal seja negativo, os prejuízos são distribuídos proporcionalmente entre as sociedades que tenham registado perdas, transitando nas respetivas contas para compensação no exercício seguinte. As perdas respeitantes a períodos em que uma sociedade esteve sujeita a tributação conjunta apenas podem ser usadas para compensar lucros da mesma sociedade. Os prejuízos mais antigos transitam em primeiro lugar. As perdas de uma sociedade referentes a anos fiscais anteriores só podem ser usadas para compensar lucros de outra sociedade quando tenham sido registadas num ano fiscal em que as sociedades em causa se encontrassem submetidas a tributação conjunta e se esta não tiver sido interrompida posteriormente.

[...]

4) No regime de tributação conjunta nacional, a sociedade?mãe final do grupo sob tributação conjunta é designada como sociedade gestora para efeitos de tributação conjunta. Se não existir uma sociedade?mãe final dinamarquesa tributável, mas sim uma rede de companhias dinamarquesas tributáveis com ligações de tipo horizontal, é designada uma sociedade gestora uma das companhias submetidas a tributação conjunta. [...] A sociedade gestora responde pelo pagamento do imposto global liquidado. [...]

5) Todas as empresas submetidas a tributação conjunta calculam o rendimento tributável referente ao mesmo período que a sociedade gestora, independentemente do exercício contabilístico a que este possa corresponder à luz das normas do direito das sociedades (v. artigo 10.o, n.o 5).

[...]

7) No cálculo do rendimento tributável, uma sociedade submetida a tributação conjunta pode optar por ignorar os prejuízos, incluindo os transitados de anos fiscais anteriores. Os prejuízos correspondentes ao rendimento tributável de um estabelecimento estável submetido a tributação conjunta na Dinamarca ou de uma filial submetida a tributação conjunta na Dinamarca podem ser

ignorados quando o rendimento do estabelecimento estável ou filial esteja incluído na declaração de rendimentos fora da Dinamarca, desde que o método de abatimento do Estado em causa por conta da tributação na Dinamarca corresponda ao método previsto no artigo 33.o da lei que regula o processo de liquidação do imposto sobre os rendimentos. A quantia que não é tida em conta transitiva, então, para os anos fiscais subsequentes nos termos do disposto no artigo 15.o da mesma lei. Caso seja inferior aos prejuízos globais, o valor do montante ignorado é distribuído proporcionalmente pelas entidades individuais que registaram prejuízos.»

5

O artigo 31.o?A, n.o 1, da Lei do imposto sobre as sociedades dispõe:

«A sociedade?mãe final pode optar pela aplicação do regime de tributação conjunta às filiais, empresas associadas e outras de um grupo que sejam tributadas conjuntamente ao abrigo do artigo 31.o; o mesmo se aplica a todas as empresas associadas e afins não dinamarquesas do grupo, em que nenhuma das entidades participantes seja pessoalmente responsável pelo cumprimento das obrigações da sociedade, e que distribua os lucros na proporção do capital subscrito pelos participantes (tributação conjunta internacional). A opção abrange ainda todos os estabelecimentos estáveis e toda a propriedade imobiliária situados fora da Dinamarca, pertencentes às mesmas empresas associadas e afins dinamarquesas e não dinamarquesas sujeitas a tributação conjunta. As disposições do artigo 31.o sobre tributação conjunta nacional aplicam?se, por analogia, à tributação conjunta internacional, com os aditamentos e ressalvas decorrentes dos n.os 2 a 14. [...]»

6

O artigo 31.o?A, n.o 3, desta lei tem a seguinte redação:

«A opção pela tributação conjunta internacional vincula a sociedade?mãe por um período de 10 anos, sem prejuízo do disposto na sexta e sétima frases. [...] A sociedade?mãe final pode optar por pôr termo à tributação conjunta, o que dará origem a recuperação integral do imposto (v. n.o 11).»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7

A Bevola tem a sua sede na Dinamarca. Oferece linhas de produtos destinados ao fabrico de camiões e atrelados utilizados no comércio grossista. É filial e subfilial de sociedades dinamarquesas, por sua vez controladas pela Jens W. Trock, sociedade?mãe do grupo, que tem igualmente a sua sede na Dinamarca.

8

A sucursal finlandesa da Bevola encerrou em 2009. Segundo esta sociedade, os prejuízos sofridos pela sua sucursal, de um montante líquido de 2,8 de milhões de coroas dinamarquesas (DKK) (cerca de 375000 euros), não foram nem podem ser deduzidos na Finlândia após esse encerramento.

9

Nestas circunstâncias, a Bevola pediu para deduzir esses prejuízos no seu rendimento tributável na Dinamarca a título do exercício de 2009.

10

A Administração Tributária indeferiu esse pedido, alegando que o artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades não permitia incluir no rendimento tributável as receitas e as despesas de um estabelecimento estável ou de propriedade imobiliária situados num Estado estrangeiro, exceto se a sociedade tiver optado pelo regime de tributação conjunta internacional, em conformidade com o artigo 31.o?A da referida lei.

11

Uma vez que o indeferimento da Administração Tributária foi confirmado por Decisão do Landsskatteretten (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) de 20 de janeiro de 2014, a Bevola e a Jens W. Trock recorreram desta última decisão para o Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca). Alegam que a Bevola teria tido a possibilidade de deduzir os prejuízos em questão se tivessem sido sofridos por uma sucursal dinamarquesa e que esta diferença de tratamento constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.o TFUE. Esta restrição vai além do necessário para preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados?Membros num caso como o da Bevola em que não existe nenhuma possibilidade de tomar em conta os prejuízos da sua sucursal finlandesa. Consideram que se pode transpor para a situação da Bevola a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763), no qual o Tribunal de Justiça declarou que é contrário à legislação da União impedir uma sociedade?mãe residente de deduzir os prejuízos sofridos pela sua filial não residente, quando esta esgotou as possibilidades de deduzir esses prejuízos no país em que está estabelecida.

12

O órgão jurisdicional de reenvio interroga?se sobre a pertinência deste precedente, especialmente à luz da possibilidade conferida pelo direito nacional, de optar por um regime de «tributação conjunta internacional», que permite essa dedução.

13

Nestas condições, o Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 49.o TFUE opõe?se a um regime nacional de tributação como o que está em causa no processo principal, ao abrigo do qual é possível deduzir prejuízos sofridos por sucursais domésticas, quando não é possível deduzir os prejuízos sofridos por sucursais situadas noutro Estado?Membro, inclusive em condições equivalentes ao caso em que o Tribunal de Justiça proferiu o Acórdão [de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763)], n.os 55 e 56, salvo na eventualidade de o grupo ter optado pelo regime de tributação conjunta internacional, nos termos enunciados no processo principal?»

Quanto à questão prejudicial

14

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.o TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado?Membro que exclui a possibilidade de uma sociedade residente deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos pelo seu estabelecimento estável situado noutro Estado?Membro, inclusive quando

esses prejuízos já não podem definitivamente ser tidos em conta nesse outro Estado-Membro, a menos que essa sociedade tenha optado por um regime de tributação conjunta internacional, como o que está em causa no processo principal.

#### Observações preliminares

15

A liberdade de estabelecimento, reconhecida aos cidadãos da União Europeia pelo artigo 49.º TFUE, compreende, em conformidade com o artigo 54.º TFUE, no que se refere às sociedades constituídas segundo a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União, o direito de exercerem a sua atividade noutros Estados-Membros através de filiais, sucursais ou agências.

16

Embora, de acordo com a sua letra, as disposições do direito da União relativas à liberdade de estabelecimento se destinem a assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (Acórdão de 23 de novembro de 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, n.º 24).

17

Estas considerações são igualmente aplicáveis quando uma sociedade estabelecida num Estado-Membro opera noutro Estado-Membro através de um estabelecimento estável (Acórdão de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 20).

18

Como o Tribunal de Justiça já declarou, uma disposição que permite tomar em consideração os prejuízos de um estabelecimento estável para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade a que pertence constitui uma vantagem fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 23).

19

O facto de conceder essa vantagem quando os prejuízos provenham de um estabelecimento estável situado no Estado-Membro da sociedade residente, mas não quando esses prejuízos provenham de um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente do da sociedade residente, tem a consequência de a situação fiscal de uma sociedade residente que possui um estabelecimento estável noutro Estado-Membro ser menos favorável do que aquela que teria se esse estabelecimento estivesse estabelecido no mesmo Estado-Membro que ela. Devido a esta diferença de tratamento, uma sociedade residente pode ser dissuadida de exercer as suas atividades através de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdão de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.os 24 e 25).

20

No entanto, uma diferença de tratamento resultante da legislação fiscal de um Estado-Membro em detrimento das sociedades que exercem a sua liberdade de estabelecimento não é constitutiva de um entrave a esta liberdade se disser respeito a situações que não são

objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e proporcionada a esse objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.o 20).

Quanto à diferença de tratamento

21

Nos termos do artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades, o rendimento tributável não inclui as receitas e as despesas de estabelecimentos estáveis ou de propriedade imobiliária situados num Estado estrangeiro, nas Ilhas Faroé ou na Gronelândia, sem prejuízo do preceituado no artigo 31.o?A desta lei. Em conformidade com este artigo 31.o?A, a sociedade?mãe final pode optar pelo regime de tributação conjunta internacional, isto é, decidir que todas as sociedades do grupo, residentes ou não, incluindo os seus estabelecimentos estáveis e propriedade imobiliária, situados ou não na Dinamarca, serão tributadas na Dinamarca.

22

Em primeiro lugar, há que examinar se o referido artigo 8.o, n.o 2, institui uma diferença de tratamento entre as sociedades dinamarquesas que detêm um estabelecimento estável na Dinamarca e aquelas cujo estabelecimento estável se situa noutro Estado?Membro.

23

A este respeito, há que salientar que este mesmo artigo 8.o, n.o 2, exclui do rendimento tributável das sociedades dinamarquesas tanto as receitas como as despesas dos seus estabelecimentos estáveis situados noutro país. Ora, a renúncia por parte do Reino da Dinamarca a exercer a sua competência fiscal sobre os estabelecimentos estáveis das sociedades dinamarquesas situados no estrangeiro não é necessariamente desvantajosa para estas últimas e pode mesmo constituir uma vantagem fiscal, nomeadamente no caso de os rendimentos gerados pelo estabelecimento estável serem tributados a uma taxa inferior à aplicada na Dinamarca.

24

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, isso será, todavia, diferente numa situação, como a da Bevola, em que os prejuízos sofridos pelo estabelecimento estável não residente que cessou a sua atividade não puderam e já não podem ser deduzidos no Estado em que está situado. Com efeito, a sociedade dinamarquesa está assim impedida, pelas disposições do artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades, de deduzir os prejuízos sofridos por esse estabelecimento estável não residente, quando poderia proceder a essa dedução se o seu estabelecimento estável se situasse na Dinamarca. Nestas circunstâncias, a sociedade dinamarquesa que detém um estabelecimento estável noutro Estado?Membro sofre uma diferença de tratamento desfavorável em relação à que detém um estabelecimento desse tipo na Dinamarca.

25

Em segundo lugar, há que apreciar se a constatação dessa diferença de tratamento é suscetível de ser posta em causa pela possibilidade, conferida, nos termos do artigo 31.o?A da Lei do imposto sobre as sociedades, às sociedades dinamarquesas que possuem filiais, sucursais ou propriedade imobiliária noutros Estados?Membros, de optarem pelo regime de tributação conjunta internacional.

26

É certo que, no âmbito desse regime opcional, uma sociedade dinamarquesa pode deduzir do seu rendimento tributável na Dinamarca os prejuízos sofridos pelo seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro à semelhança dos sofridos pelos seus estabelecimentos estáveis situados na Dinamarca.

27

Contudo, o benefício da tributação conjunta internacional está subordinado a duas condições que representam fortes condicionalismos. Por um lado, implica que todos os rendimentos do grupo, que provenham de sociedades, estabelecimentos estáveis ou de propriedade imobiliária situados na Dinamarca ou noutro país, estejam sujeitos ao imposto sobre as sociedades nesse Estado-Membro. Por outro lado, em conformidade com o artigo 31.º A da Lei do imposto sobre as sociedades, a escolha da opção tem, em princípio, uma duração mínima de dez anos.

28

Resulta do exposto que a Lei do imposto sobre as sociedades institui uma diferença de tratamento entre as sociedades dinamarquesas que detêm um estabelecimento estável na Dinamarca e aquelas cujo estabelecimento estável se situa noutro Estado-Membro.

29

Esta diferença de tratamento é suscetível de tornar menos atrativo para uma sociedade dinamarquesa o exercício da sua liberdade de estabelecimento através da criação de estabelecimentos estáveis noutros Estados-Membros. Há que verificar, contudo, se essa diferença se refere a situações que não são objetivamente comparáveis, como recordado no n.º 20 do presente acórdão.

Quanto à comparabilidade das situações

30

Os Governos dinamarquês, alemão e austríaco defendem que uma sucursal de uma sociedade dinamarquesa estabelecida noutro Estado-Membro não se encontra numa situação objetivamente comparável à de uma sucursal dinamarquesa dessa sociedade, uma vez que não está sujeita à competência fiscal do Reino da Dinamarca. O Tribunal de Justiça já declarou nos Acórdãos de 17 de julho de 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), e de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), que um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente do da sede da sociedade a que pertence só se encontra na mesma situação que um estabelecimento situado no Estado-Membro da sede se este último Estado submeter igualmente o estabelecimento estável não residente à sua legislação fiscal e tributar, assim, os rendimentos desse estabelecimento estável.

31

Partilhando desta interpretação dos Acórdãos de 17 de julho de 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), e de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), a Comissão Europeia considera que estes contradizem a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça que não dava muita importância ao motivo da diferença de tratamento. Considera que tal motivo não deve ser tido em conta na análise da comparabilidade da situação transfronteiriça com a interna. Caso contrário, duas situações seriam consideradas não comparáveis pelo simples facto de o Estado-Membro ter decidido tratá-las de maneira diferente.

A este respeito, há que recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (Acórdãos de 18 de julho de 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, n.o 38; de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.o 22; e de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o., C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:1758, n.o 28).

Contrariamente ao que defende a Comissão, os Acórdãos de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), e de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), não marcam o abandono por parte do Tribunal de Justiça deste método de apreciação da comparabilidade das situações, o que, de resto, é expressamente implementado em acórdãos posteriores (Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Masco Denmark e Daxima, C?593/14, EU:C:2016:984, n.o 29; de 22 de junho de 2017, Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, n.o 53; e de 22 de fevereiro de 2018, X e X, C?398/16 e C?399/16, EU:C:2018:110, n.o 33).

Nos Acórdãos de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), e de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), o Tribunal de Justiça considerou apenas que não era necessário examinar a finalidade das disposições nacionais quando reservam o mesmo tratamento fiscal aos estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro e aos instalados no território nacional. Com efeito, quando o legislador de um Estado-Membro trata de maneira idêntica essas duas categorias de estabelecimentos para efeitos da tributação dos lucros realizados, reconhece que, tendo em conta as modalidades e as condições dessa tributação, não existe entre as duas nenhuma diferença de situação objetiva que possa justificar uma diferença de tratamento (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, EU:C:1986:37, n.o 20).

Contudo, os Acórdãos de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), e de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), não podem ser interpretados no sentido de que, quando a legislação fiscal nacional trata de forma diferente duas situações, estas não podem ser consideradas comparáveis. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que a aplicação de um regime fiscal diferente a uma sociedade residente consoante disponha de um estabelecimento estável residente ou de um estabelecimento estável não residente não pode constituir um critério válido para apreciar a comparabilidade objetiva das situações (v., neste sentido, Acórdão de 22 de janeiro de 2009, STEKO Industriemontage, C?377/07, EU:C:2009:29, n.o 33). De resto, admitir que um Estado-Membro possa, em todos os casos, aplicar um tratamento diferente unicamente pelo facto de o estabelecimento estável de uma sociedade residente estar situado noutra Estado-Membro esvaziaria o artigo 49.o TFUE do seu conteúdo (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.o 23). Por conseguinte, há que apreciar a comparabilidade das situações tendo em conta a finalidade das disposições nacionais em causa, em conformidade com a jurisprudência referida nos n.os 32 e 33 do presente acórdão.

36

No caso em apreço, o artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades exclui do rendimento tributável das sociedades dinamarquesas os lucros e os prejuízos de um estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro, a menos que a sociedade em causa tenha optado pelo regime de tributação conjunta internacional previsto no artigo 31.o da referida lei. Essa legislação visa evitar a dupla tributação dos lucros e, simetricamente, a dupla dedução dos prejuízos das sociedades dinamarquesas detentoras de tais estabelecimentos estáveis. É, portanto, a situação destas sociedades que deve ser comparada com a das sociedades dinamarquesas que detenham estabelecimentos estáveis na Dinamarca.

37

A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que, no que se refere às medidas previstas por um Estado-Membro a fim de evitar ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente, as sociedades detentoras de um estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro, em princípio, não estão numa situação comparável com a das sociedades que possuem um estabelecimento estável residente (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de julho de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.o 24, e de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, n.o 27).

38

No entanto, no que se refere aos prejuízos imputáveis a um estabelecimento estável não residente que cessou toda a atividade e cujos prejuízos não foram e já não podem ser deduzidos do seu lucro tributável no Estado-Membro onde exercia a sua atividade, à luz do objetivo de prevenção da dupla dedução dos prejuízos, a situação de uma sociedade residente que detém esse estabelecimento não é diferente da situação de uma sociedade residente que detém um estabelecimento estável residente.

39

Por último, deve-se salientar que as disposições nacionais em causa, destinadas a evitar a dupla tributação dos lucros e a dupla dedução dos prejuízos de um estabelecimento estável não residente, tendem, de um modo mais geral, a garantir a adequação da tributação de uma sociedade que detém um estabelecimento dessa natureza com a sua capacidade contributiva. Ora, a capacidade contributiva de uma sociedade que detém um estabelecimento estável não residente que tenha sofrido prejuízos definitivos é afetada da mesma forma que a de uma sociedade cujo estabelecimento estável residente sofreu prejuízos. Por conseguinte, como afirmou o advogado-geral no n.o 59 das suas conclusões, as duas situações são igualmente comparáveis a este respeito.

40

Resulta do exposto que a diferença de tratamento em causa no processo principal diz respeito a situações objetivamente comparáveis.

Quanto à justificação da restrição

41

O Reino da Dinamarca sustenta que esta diferença de tratamento pode ser justificada, em primeiro lugar, pela manutenção de uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os

Estados?Membros.

42

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 respetivas normas fiscais às atividades económicas das sociedades estabelecidas num dos referidos Estados, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos (Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.o 28).

43

No caso em apreço, se o Reino da Dinamarca conferisse às sociedades residentes o direito de deduzir os prejuízos provenientes dos seus estabelecimentos estáveis situados noutros Estados?Membros, quer na Dinamarca quer no Estado?Membro em que está situado o estabelecimento estável, mesmo que não tivessem optado pelo regime de tributação conjunta internacional, essa faculdade comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados?Membros, sendo a matéria coletável, consoante a escolha da sociedade, aumentada num Estado?Membro e diminuída no outro (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.o 29 e jurisprudência aí referida).

44

O Governo dinamarquês justifica, em segundo lugar, a diferença de tratamento em causa no processo principal pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

45

A este respeito, o Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado FUE. Contudo, para que essa justificação possa ser admitida, é necessário demonstrar a existência de umnexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através da tributação de um determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexoser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (Acórdão de 30 de junho de 2016, Max?Heinz Feilen, C?123/15, EU:C:2016:496, n.o 30 e jurisprudência aí referida).

46

No caso em apreço, a vantagem fiscal em causa consiste na possibilidade de uma sociedade residente que detém um estabelecimento igualmente residente imputar no seu resultado tributável os prejuízos desse estabelecimento. O artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades exclui dessa vantagem as sociedades cujo estabelecimento estável se situa noutro Estado?Membro, a menos que estas tenham optado pelo regime de tributação conjunta internacional previsto no artigo 31.o?A da referida lei.

47

Esta vantagem tem como contrapartida direta a integração no resultado tributável da sociedade residente dos eventuais lucros do estabelecimento estável residente. Inversamente, o artigo 8.o, n.o 2, da referida lei isenta do imposto sobre as sociedades os lucros realizados pelo estabelecimento estável implantado noutra Estado-Membro, a menos que a sociedade que detém esse estabelecimento tenha optado pelo regime de tributação conjunta internacional previsto no artigo 31.o A da referida lei.

48

Assim, o próprio texto do artigo 8.o, n.o 2, da Lei do imposto sobre as sociedades estabelece umnexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto.

49

Este nexodireto é necessário à luz do objetivo das disposições nacionais em causa no processo principal, que visam, nomeadamente, como exposto no n.o 39 do presente acórdão, assegurar a adequação da tributação de uma sociedade que detém um estabelecimento estável não residente com a capacidade contributiva da mesma.

50

Com efeito, se uma sociedade que dispõe de um estabelecimento estável noutra Estado-Membro pudesse imputar no seu resultado os prejuízos desse estabelecimento sem ser tributada sobre os lucros deste último, a capacidade contributiva dessa sociedade seria sistematicamente subavaliada.

51

A preservação da coerência do regime fiscal constitui assim uma justificação convincente da diferença de tratamento em causa.

52

Por outro lado, a prevenção do risco de dupla utilização dos prejuízos, embora não seja expressamente invocada pelo Governo dinamarquês, é igualmente suscetível de justificar um entrave à liberdade de estabelecimento como a que está em causa no presente caso (v., neste sentido, Acórdão de 3 de fevereiro de 2015, Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.o 24).

53

Por conseguinte, a legislação em causa no processo principal pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral que se prendem, simultaneamente, com a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, a coerência do sistema fiscal dinamarquês e a necessidade de prevenir os riscos de dupla dedução dos prejuízos.

54

No entanto, cumpre ainda verificar se a referida legislação não vai além do necessário para alcançar esses objetivos.

Quanto à proporcionalidade

55

Como salientado nos n.os 26 e 27 do presente acórdão, uma sociedade dinamarquesa que detém um estabelecimento estável não residente não pode deduzir os prejuízos desse estabelecimento, a menos que recorra ao regime de tributação conjunta internacional, no respeito das condições associadas a esse regime.

56

A este respeito, há que salientar que, se uma sociedade residente fosse livre de definir o perímetro desta integração, poderia decidir, consoante a sua vontade, incluir aí apenas os estabelecimentos estáveis não residentes confrontados com prejuízos que seriam deduzidos do seu rendimento tributável na Dinamarca, deixando de fora do referido perímetro os estabelecimentos rentáveis e beneficiando, no seu próprio Estado?Membro, de uma taxa de tributação mais favorável do que na Dinamarca. Do mesmo modo, a possibilidade deixada à sociedade residente de alterar o perímetro da tributação conjunta internacional de um ano para o outro equivaleria a deixar?lhe a liberdade de escolher o Estado?Membro onde o prejuízo do estabelecimento estável não residente em causa deve ser tido em conta (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.os 31 e 32). Essas faculdades poriam em perigo tanto a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados?Membros como a simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução dos prejuízos pretendida pelo regime fiscal dinamarquês.

57

Contudo, sem que seja necessário tomar posição, de uma maneira geral, quanto ao caráter proporcionado, à luz dos objetivos referidos nos n.os 41 a 53 do presente acórdão, das condições de tributação conjunta internacional recordadas no n.o 27 do mesmo, há que recordar que, no caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio interroga?se sobre a necessidade da diferença de tratamento em causa no processo principal no caso específico de os prejuízos do estabelecimento estável não residente serem definitivos.

58

Ora, quando não existe nenhuma possibilidade de deduzir os prejuízos de um estabelecimento estável não residente no Estado?Membro onde está situado, o risco da dupla dedução dos prejuízos não existe.

59

Em tal caso, uma legislação como a que está em causa no processo principal vai além do necessário para atingir os objetivos visados nos n.os 41 a 53 do presente acórdão. Com efeito, a adequação entre a tributação e a capacidade contributiva da sociedade é maior se a sociedade que detém um estabelecimento estável noutro Estado?Membro estiver autorizada, neste caso específico, a deduzir do seu rendimento tributável os prejuízos definitivos desse estabelecimento.

60

Todavia, de modo a não comprometer a coerência do regime fiscal dinamarquês, em vista de cuja preservação foi adotada a legislação em causa, a dedução desses prejuízos só pode ser admitida se a sociedade residente provar o caráter definitivo dos prejuízos cuja imputação no seu resultado

ela pede (v., neste sentido, Acórdãos de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 56, e de 3 de fevereiro de 2015, Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 27).

61

A este respeito, deve demonstrar que os prejuízos em causa cumprem as exigências enunciadas pelo Tribunal de Justiça no n.º 55 do Acórdão de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), ao qual, acertadamente, faz referência o órgão jurisdicional de reenvio na sua questão prejudicial.

62

Também no n.º 55 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que a restrição que uma legislação de um Estado-Membro impõe à liberdade de estabelecimento é desproporcionada numa situação em que, por um lado, a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de tomar em consideração os prejuízos existentes no seu Estado de residência a título do exercício fiscal em causa no pedido de dedução e dos exercícios fiscais anteriores e, por outro, não exista a possibilidade de esses prejuízos serem tomados em consideração no seu Estado de residência a título de exercícios futuros quer pela própria quer por um terceiro, nomeadamente em caso de cessação da filial a este último.

63

O critério do carácter definitivo dos prejuízos, na aceção do n.º 55 do Acórdão de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), foi precisado no n.º 36 do Acórdão de 3 de fevereiro de 2015, Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50). Daí resulta que o carácter definitivo dos prejuízos sofridos por uma filial não residente apenas pode ser declarado se esta já não obtiver rendimentos no Estado-Membro da sua residência. Com efeito, enquanto esta filial continuar a obter rendimentos, ainda que mínimos, existe a possibilidade de os prejuízos sofridos ainda serem compensados pelos lucros futuros obtidos no seu Estado-Membro de residência.

64

Resulta desta jurisprudência, aplicável por analogia aos prejuízos de estabelecimentos estáveis não residentes, que os prejuízos de um estabelecimento estável não residente adquirem carácter definitivo quando, por um lado, a sociedade que o detém esgotou todas as possibilidades de dedução desses prejuízos disponíveis ao abrigo da legislação do Estado-Membro em que se encontra esse estabelecimento e, por outro lado, deixou de receber deste último qualquer receita, de modo que não existe nenhuma possibilidade de esses prejuízos serem tidos em conta no referido Estado-Membro.

65

Cabe ao juiz nacional apreciar se estas condições estão satisfeitas no caso da sucursal finlandesa da Bevola.

66

À luz de todas estas considerações, há que responder à questão submetida que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que exclui a possibilidade de uma sociedade residente que não tenha optado por um regime de tributação conjunta internacional, como o que está em causa no processo principal, deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado noutra

Estado?Membro, quando, por um lado, essa sociedade esgotou todas as possibilidades de dedução desses prejuízos que lhe oferece o direito do Estado?Membro em que está situado esse estabelecimento e, por outro, deixou de receber qualquer receita deste último, de modo que não existe nenhuma possibilidade de os mesmos prejuízos poderem ser tidos em conta no referido Estado?Membro, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Quanto às despesas

67

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 (Grande Secção) declara:

O artigo 49.o TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado?Membro que exclui a possibilidade de uma sociedade residente que não tenha optado por um regime de tributação conjunta internacional, como o que está em causa no processo principal, deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado noutro Estado?Membro, quando, por um lado, essa sociedade esgotou todas as possibilidades de dedução desses prejuízos que lhe oferece o direito do Estado?Membro em que está situado esse estabelecimento e, por outro, deixou de receber qualquer receita deste último, de modo que não existe nenhuma possibilidade de os mesmos prejuízos poderem ser tidos em conta no referido Estado?Membro, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Assinaturas

( \*1 ) Língua do processo: dinamarquês.