ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

14 de Dezembro de 2000 *

No processo C-141/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Hof van Beroep te Gent (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

e

Belgische Staat,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE),

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann (relator), presidente de secção, V. Skouris e J.-P. Puissochet, juízes,

advogado-geral: S. Alber,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), por F. Marck, advogado no foro de Antuérpia,

— em representação do Governo belga, por P. Rietjens, director-geral no Serviço Jurídico do Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e H. Speyart, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo belga, representado por B. van de Walle de Ghelcke, advogado no foro de Bruxelas, e da Comissão, representada por H. Speyart, na audiência de 13 de Abril de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 8 de Junho de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por acórdão de 13 Abril de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 do mesmo mês, o Hof van Beroep te Gent submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial a respeito da interpretação do artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE).

2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (a seguir «AMID») ao Belgische Staat (Estado belga) a propósito da recusa deste último de conceder à AMID a dedução fiscal das perdas sofridas pelo seu estabelecimento belga durante o exercício económico anterior nos lucros realizados por esse mesmo estabelecimento durante o exercício económico seguinte, sustentando que essas perdas deveriam ter sido imputadas nos lucros realizados pelo seu estabelecimento luxemburguês durante o exercício económico anterior.

O enquadramento jurídico nacional

3 Segundo o artigo 114.° do Código dos Impostos sobre os Rendimentos belga, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto real de 26 de Fevereiro de 1964 que coordena as disposições legislativas em matéria de impostos sobre os rendimentos (*Moniteur Belge* de 10 de Abril de 1964, p. 3809, a seguir «CIR de 1964»), aos lucros do período a tributar são deduzidas as perdas de exploração sofridas no decurso dos cinco períodos de tributação anteriores.

4 O artigo 66.° do Decreto real de 4 de Março de 1965, decreto de execução do CIR de 1964 (*Moniteur Belge* de 30 de Abril de 1965, p. 4722, a seguir «decreto real de execução do CIR de 1964»), dispõe:

«O montante total dos lucros apurados nos termos do artigo 65.° será eventualmente diferenciado, em função da proveniência, em:

1.° lucros realizados na Bélgica, adiante designados 'lucros belgas';

2.° lucros realizados no estrangeiro que beneficiam de uma redução de imposto, adiante designados 'lucros tributáveis à taxa reduzida';

3.° lucros realizados no estrangeiro e isentos de imposto por força de convenções destinadas a evitar a dupla tributação, adiante designados 'lucros isentos por convenção'.

Antes de se proceder a esta diferenciação, as perdas eventualmente sofridas durante o período tributável, num ou em vários estabelecimentos da sociedade na Bélgica ou no estrangeiro, serão imputadas sucessivamente no montante total dos lucros dos outros estabelecimentos pela ordem seguinte:

a) perdas sofridas num país relativamente ao qual há isenção de imposto sobre os lucros por força de uma convenção: em prioridade nos lucros isentos por convenção e, caso estes não sejam suficientes, nos lucros tributáveis à taxa reduzida e a seguir nos lucros belgas;

b) perdas sofridas num país relativamente ao qual os lucros sejam tributáveis à taxa reduzida: em prioridade nos lucros tributáveis à taxa reduzida e, caso estes não sejam suficientes, nos lucros isentos por convenção e a seguir nos lucros belgas;

c) perdas sofridas na Bélgica: em prioridade nos lucros belgas e, caso estes não sejam suficientes, nos lucros tributáveis à taxa reduzida e a seguir nos lucros isentos por convenção.»

5 Nos termos do artigo 69.° do decreto real de execução do CIR de 1964, as perdas de exploração anteriores a que se refere o artigo 114.° do CIR de 1964 são dedutíveis na parte em que não tenham podido sê-lo anteriormente ou em que não tenham sido cobertas anteriormente por lucros isentos por convenção.

6 O Reino da Bélgica celebrou com todos os outros Estados-Membros convenções bilaterais destinadas a evitar duplas tributações. Todas estas convenções são decalcadas de um modelo elaborado pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos. A convenção entre o Reino da Bélgica e o Grão-Ducado do Luxemburgo para evitar as duplas tributações (a seguir «convenção») foi celebrada em 17 de Setembro de 1970.

7 Segundo o artigo 7.° desta convenção, «[o]s lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na

medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável». Segundo o artigo 5.°, n.° 2, alínea 3), da convenção, a expressão «estabelecimento estável» designa nomeadamente um escritório ou uma sucursal.

8 Segundo o artigo 23.°, n.° 2, alínea 1), da convenção, os rendimentos provenientes do Luxemburgo, tributáveis neste Estado por força da convenção, estão isentos de impostos na Bélgica.

O litígio no processo principal

9 A AMID é uma sociedade anónima de direito belga que tem a sua sede e o seu domicílio fiscal na Bélgica. Esta sociedade possui ainda um estabelecimento estável no Grão-Ducado do Luxemburgo. Por força da convenção, os rendimentos da AMID provenientes do seu estabelecimento estável no Luxemburgo estão isentos de impostos na Bélgica.

10 Relativamente ao exercício económico de 1981, a AMID registou na Bélgica perdas no montante de 2 126 926 BEF, enquanto a sua sucursal luxemburguesa obteve, no mesmo período, lucros que ascenderam a 3 541 118 LUF.

11 Como a compensação das perdas belgas com o lucro luxemburguês não era possível no quadro do imposto luxemburguês das sociedades, a AMID, na sua declaração de imposto sobre as sociedades belga relativa ao exercício económico de 1982, incluiu as perdas belgas de 1981 para dedução aos lucros belgas de 1982.

12 A administração belga das contribuições directas rejeitou esta dedução, através de uma notificação de correcção, com fundamento no facto de que, naquele caso, as perdas belgas de 1981 deveriam, nos termos do disposto no artigo 66.°, segundo parágrafo, alínea c), do decreto real de execução do CIR de 1964, ter sido imputadas nos lucros registados no mesmo ano no Luxemburgo, de modo que, por força do artigo 69.° do decreto real de execução do CIR de 1964, não podiam ser deduzidas aos lucros belgas de 1982.

13 Em 8 de Março de 1985, a AMID apresentou uma reclamação contra a notificação de liquidação do imposto de 8 de Outubro de 1984 que se tinha seguido à notificação de correcção. Tendo esta reclamação sido rejeitada pelo director regional das contribuições directas em 11 de Julho de 1990, a AMID recorreu desta decisão para o Hop van Beroep te Gent.

14 No decurso do processo neste órgão jurisdicional, a AMID alegou que as disposições que lhe tinham sido aplicadas eram incompatíveis com a convenção e que, além disso, em violação do Tratado CE, colocavam em desvantagem as sociedades que tinham sucursais no estrangeiro em relação às sociedades que só tinham sucursais na Bélgica.

15 O Hof van Beroep te Gent considerou que a notificação de liquidação do imposto em causa no caso em apreço era conforme à convenção. Verificou, porém, que a AMID tinha sido tributada em imposto sobre as sociedades relativamente aos lucros obtidos tanto na Bélgica como no seu estabelecimento estável luxemburguês, sem nunca ter podido deduzir ao lucro tributável as perdas sofridas na Bélgica em 1981. Ora, se a AMID tivesse a sua sucursal não no Luxemburgo mas na Bélgica, as perdas por ela sofridas na Bélgica em 1981 teriam podido ser deduzidas ao seu rendimento tributável. O órgão jurisdicional belga considerou

que havia que indagar se a regulamentação fiscal belga não entravava deste modo a liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado CE.

16 Nestas condições, o Hof van Beroep te Gent decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronunciasse sobre a seguinte questão:

«O artigo 52.° do Tratado de 25 de Março de 1957 que institui a Comunidade Europeia constitui obstáculo à legislação de um Estado-Membro segundo a qual, para efeitos de notificações de liquidação de imposto sobre as sociedades, as perdas de exploração sofridas nesse Estado-Membro por uma sociedade desse mesmo Estado-Membro durante o período de tributação anterior só podem ser deduzidas aos lucros desta sociedade num período de tributação ulterior se as referidas perdas de exploração não puderem ser imputadas nos lucros relativos a esse período de tributação anterior de um estabelecimento estável que esta sociedade possua noutro Estado-Membro, o que tem como consequência que as perdas de exploração assim imputadas não podem ser deduzidas, nem neste nem no outro Estado-Membro, aos rendimentos tributáveis desta sociedade para efeitos de liquidação do imposto sobre as sociedades, ao passo que, se o estabelecimento estável se encontrasse no mesmo Estado-Membro que a sociedade, as referidas perdas de exploração poderiam efectivamente ser deduzidas ao rendimento tributável desta sociedade?»

Quanto à questão prejudicial

17 Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no fundo, se o artigo 52.° do Tratado obsta à existência de uma legislação nacional em virtude da qual uma sociedade de direito nacional com sede nesse Estado-Membro só pode deduzir ao lucro tributável de um ano, para efeitos de imposto sobre as sociedades, perdas sofridas no ano anterior se essas perdas não tiverem podido ser imputadas no lucro realizado, no decurso desse mesmo ano anterior, por um dos seus estabelecimentos estáveis situados noutro Estado-Membro, sempre que essas perdas assim imputadas não possam ser deduzidas ao rendimento tributável em nenhum dos Estados-Membros em causa, quando seriam dedutíveis se os

estabelecimentos dessa sociedade estivessem exclusivamente situados no Estado-Membro onde tem a sua sede.

18 A Comissão emitiu dúvidas, nas suas observações, sobre a conformidade com a convenção das disposições belgas aplicadas no caso em apreço no processo principal. No entanto, não há que responder a esta questão, dado que o órgão jurisdicional de reenvio não submeteu qualquer questão a este respeito (v., designadamente, o acórdão de 16 de Setembro de 1999, WWF e o., C-435/97, Colect., p. I-5613, n.° 29) e que, de qualquer modo, o Tribunal de Justiça não tem competência, no quadro do artigo 177.° do Tratado, para decidir sobre a interpretação de outras disposições que não as do direito comunitário (v., designadamente, o despacho de 12 de Novembro de 1998, Hartmann, C-162/98, Colect., p. I-7083, n.os 8, 9, 11 e 12).

19 Dito isto, há que recordar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não é menos verdade que estes últimos a devem exercer respeitando o direito comunitário (v., designadamente, os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21; de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 19, e de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., Rec. p. I-4071, n.° 32).

20 Acresce que, segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento que o artigo 52.° do Tratado reconhece aos nacionais dos Estados-Membros e que comporta o acesso destes às actividades não assalariadas e ao seu exercício nas mesmas condições que as definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, implica, nos termos do artigo 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE), para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu principal estabelecimento no interior da Comunidade, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em questão por intermédio de uma sucursal ou agência. Para as sociedades, importa observar, neste contexto, que a sua sede, na acepção acima referida, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade para as pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado (v., designadamente, os acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect.,

p. 273, n.º 18; de 13 de Julho de 1993, Commerzbank, C-330/91, Colect., p. I-4017, n.º 13, e ICI, já referido, n.º 20).

21 Importa, por último, precisar que, embora, de acordo com a sua letra, as disposições relativas à liberdade de estabelecimento se destinem designadamente a assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado 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, que corresponda, além disso, à definição do artigo 58.º do Tratado (v., designadamente, os acórdãos de 27 de Setembro de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Colect., p. 5483, n.º 16, e de 18 de Novembro de 1999, x e Y, C-200/98, Colect., p. I-8261, n.º 26).

22 Saliente-se que, no que diz respeito ao cálculo do rendimento tributável das sociedades, a regulamentação do Estado-Membro em causa no processo principal limita, para as sociedades de direito nacional que aí tenham a sua sede e que tenham feito uso do seu direito de livre estabelecimento a fim de criar sucursais noutros Estados-Membros, a possibilidade de reportar as perdas sofridas no Estado-Membro de origem no decurso de um período de tributação anterior quando essas sociedades realizaram, durante o mesmo período de tributação, lucros noutro Estado-Membro por intermédio de um estabelecimento estável, ao passo que a compensação dessas perdas seria possível se os estabelecimentos dessas sociedades estivessem exclusivamente situados no Estado-Membro de origem.

23 A legislação deste Estado-Membro instaura, pois, pelo jogo da imputação das perdas domésticas nos lucros isentos pela convenção, um tratamento fiscal diferenciado entre as sociedades de direito nacional que só têm estabelecimentos no território nacional e as que têm estabelecimentos noutro Estado-Membro. Com efeito, quando essas sociedades têm um estabelecimento estável num Estado-Membro que não o de origem e os dois Estados estão ligados por uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, essas sociedades correm o risco, como reconhece o próprio Governo belga, de ficar numa situação de desvantagem fiscal em que não se encontrariam se todos os seus estabelecimentos se encontrassem no Estado-Membro de origem.

24 Segundo o Governo belga, a legislação em causa no processo principal não constitui um entrave contrário ao artigo 52.° do Tratado. Com efeito, esta legislação teria que ser apreciada no seu contexto global. Este governo explica que, se é exacto que a situação específica sujeita a apreciação do órgão jurisdicional de reenvio se traduz numa desvantagem para a AMID, não é menos exacto que, supondo que essa mesma empresa realizava lucros na Bélgica e que o seu estabelecimento no Luxemburgo sofria perdas, a base tributável da empresa na Bélgica seria diminuída; essas perdas poderiam além disso ser imputadas no Luxemburgo nos lucros que aqui fossem posteriormente realizados. Neste caso, a posição dessa empresa seria melhor do que a das empresas sem estabelecimento no estrangeiro. Assim, o artigo 66.° do decreto real de execução do CIR de 1964, para responder à complexidade provocada pelas numerosas situações em que se podem encontrar as empresas do ponto de vista da legislação fiscal, teria posto de pé um sistema eficaz de imputação das perdas, correndo o risco de colocar em desvantagem nalguns casos e de favorecer noutros uma sociedade belga com um ou vários estabelecimentos noutros Estados-Membros. Na realidade, este sistema não influenciaria a escolha das empresas de abrir, ou não, um estabelecimento estrangeiro. Tendo em conta que, no momento em que uma empresa decide abrir um estabelecimento estável noutro Estado-Membro, não sabe se vai ter perdas duradouras ou lucros e que, além disso, não sabe de certeza se as perdas provirão do novo estabelecimento estável ou da sede principal, um sistema deste tipo não criaria entraves contrários ao Tratado.

25 O Governo belga alega, por outro lado, que, neste aspecto, as empresas belgas que têm estabelecimento estável no estrangeiro não estão na mesma situação que as empresas que concentraram toda a sua actividade na Bélgica. Estas últimas veriam a totalidade do seu rendimento calculado de modo global e sujeito ao imposto à taxa aplicável na Bélgica. As sociedades belgas com estabelecimento no estrangeiro seriam tributadas, em relação aos rendimentos deste último, de acordo com as disposições fiscais do Estado-Membro em que esse estabelecimento se situa, sem prejuízo das disposições destinadas a evitar a dupla tributação. O Governo belga sustenta que, do ponto de vista do tratamento fiscal, as duas categorias de empresas estarão sempre numa situação diferente, de modo que a aplicação de um regime que leva a resultados diferentes não constitui necessariamente uma discriminação.

26 Estes argumentos não merecem acolhimento.

27 Mesmo admitindo que o regime fiscal belga seja, na maior parte das vezes, favorável às sociedades com estabelecimentos no estrangeiro, tal não impede que, quando esse regime se revela desvantajoso para essas sociedades, leve a uma desigualdade de tratamento em relação às sociedades que não têm estabelecimentos fora da Bélgica, criando assim um entrave à liberdade de estabelecimento garantida pelo artigo 52.° do Tratado (v., neste sentido, o acórdão Comissão/ /França, já referido, n.° 21).

28 Relativamente ao argumento baseado nas diferenças entre as sociedades belgas que têm um estabelecimento estável no estrangeiro e as que não o têm, há que constatar que as diferenças evocadas pelo Governo belga não podem em nenhum caso explicar por que é que as primeiras não podem ser tratadas do mesmo modo que as segundas, para efeitos de dedução das perdas.

29 Com efeito, uma sociedade belga que, não tendo estabelecimento fora da Bélgica, sofre um prejuízo durante um determinado exercício fica, para efeitos de imposto, numa situação comparável à de uma sociedade belga que, tendo um estabelecimento no Luxemburgo, sofre perdas na Bélgica e realiza lucros no Luxemburgo durante esse mesmo exercício.

30 Não se demonstrando uma diferença de situação objectiva, a diferença de tratamento em relação à dedução das perdas no cálculo do rendimento tributável das sociedades não pode ser admitida.

31 Sem justificação, esta diferença de tratamento é contrária às disposições do Tratado CE em matéria de liberdade de estabelecimento.

32 A este propósito, ter-se-á que constatar que o Governo belga não tentou justificar, por outros motivos que não o que foi referido no n.° 25 do presente acórdão, essa diferença de tratamento à luz das disposições do Tratado sobre liberdade de estabelecimento.

33 Tendo em consideração quanto precede, há que responder à questão colocada que o artigo 52.° do Tratado se opõe a uma legislação de um Estado-Membro em virtude da qual uma sociedade de direito nacional, com sede nesse Estado-Membro, só pode deduzir as perdas sofridas no ano anterior aos lucros tributáveis em imposto sobre as sociedades de um determinado exercício, se estas não tiverem podido ser imputadas nos lucros realizados, no decurso desse mesmo ano anterior, por um dos seus estabelecimentos estáveis situado noutro Estado-Membro, sempre que essas perdas assim imputadas não possam ser deduzidas ao rendimento tributável em nenhum dos Estados-Membros em causa, quando seriam dedutíveis se os estabelecimentos dessa sociedade estivessem exclusivamente situados no Estado-Membro onde tem a sua sede.

Quanto às despesas

34 As despesas efectuadas pelo Governo belga e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Hof van Beroep te Gent, por acórdão de 13 de Abril de 1999, declara:

O artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro em virtude da qual uma sociedade de direito nacional, com sede nesse Estado-Membro, só pode deduzir as perdas sofridas no ano anterior aos lucros tributáveis em imposto sobre as sociedades de um determinado exercício, se estas não tiverem podido ser imputadas nos lucros realizados, no decurso desse mesmo ano anterior, por um dos seus estabelecimentos estáveis situado noutro Estado-Membro, sempre que essas perdas assim imputadas não possam ser deduzidas ao rendimento tributável em nenhum dos Estados-Membros em causa, quando seriam dedutíveis se os estabelecimentos dessa sociedade estivessem exclusivamente situados no Estado-Membro onde tem a sua sede.

Gulmann Skouris Puissochet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 14 de Dezembro de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

C. Gulmann