ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de Janeiro de 2010 *

No processo C-311/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo tribunal de première instance de Mons (Bélgica), por decisão de 19 de Junho de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Julho de 2008, no processo

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

contra

État belge,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, P. Lindh, A. Rosas (relator), U. Lõhmus e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Junho de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Société de Gestion Industrielle SA (SGI), por R. Forestini e J. F. Libert, avocats,

— em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco, por A. Falk e S. Johannesson, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 10 de Setembro de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 12.º CE, 43.º CE, 48.º CE e 56.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (a seguir «SGI»), sociedade de direito belga, ao État belge (Estado belga), pelo facto de a Administração Fiscal nacional ter adicionado aos lucros próprios desta sociedade o montante dos suprimentos a título excepcional ou gratuito que esta concedeu a sociedades com as quais mantém relações de interdependência e que estão estabelecidas noutros Estados-Membros.

Quadro jurídico nacional

3 O artigo 26.º do Código do Imposto sobre o Rendimento (code des impôts sur les revenus), codificado pelo Decreto Real de 10 de Abril de 1992 e aprovado pela Lei de 12 de Junho de 1992 (suplemento do *Moniteur belge* de 30 de Julho de 1992, p. 17120), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «CIR 1992»), tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 54.º, quando uma empresa com sede na Bélgica concede suprimentos a título excepcional ou gratuito, estes devem ser imputados aos seus lucros próprios, salvo se esses suprimentos forem considerados ao determinar os rendimentos tributáveis dos beneficiários.

Não obstante a restrição prevista no primeiro parágrafo, aos lucros próprios devem ser imputados os suprimentos a título excepcional ou gratuito que a empresa concede:

1.º a contribuintes referidos no artigo 227.º e com os quais a empresa estabelecida na Bélgica mantém, directamente ou indirectamente, uma relação de interdependência;

2.º a contribuintes referidos no artigo 227.º ou a estabelecimentos estrangeiros que, por força das disposições legislativas do país em que estão estabelecidos, aí não estejam sujeitos a imposto sobre os rendimentos ou aí estejam sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável do que aquele a que se encontra sujeita a empresa estabelecida na Bélgica;

3.º a contribuintes referidos no artigo 227.º que tenham interesses comuns com o sujeito passivo ou o estabelecimento mencionado no n.º 1 ou no n.º 2.»

4 Resulta da decisão de reenvio que, segundo a jurisprudência nacional, para constituir um suprimento «a título excepcional» na acepção do artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992, o suprimento concedido tem de ser contrário à ordem habitual das coisas, às regras e aos usos comerciais estabelecidos, atendendo às circunstâncias económicas do momento e à situação económica das partes. Um suprimento é concedido «a título gratuito» quando não é acompanhado por uma nenhuma obrigação ou contrapartida correspondente.

5 O artigo 49.º do CIR 1992 dispõe:

«São dedutíveis como despesas profissionais as despesas que o sujeito passivo efectuou ou suportou durante o período de tributação, para obter ou conservar rendimentos tributáveis, e cuja exactidão e montante demonstra através de documentos justificativos ou, se isto não for possível, através de quaisquer outros meios de prova admitidos pelo direito comum, salvo o juramento.

Considera-se que foram feitas ou suportadas durante o período de tributação as despesas que, durante este período, foram efectivamente pagas ou suportadas ou que adquiriram o carácter de dívidas ou perdas certas e líquidas e que são contabilizadas como tais.»

6 Nos termos do artigo 79.º do CIR 1992:

«Não pode ser feita uma dedução a título de perdas profissionais na parte dos lucros provenientes de suprimentos a título excepcional ou gratuito que o contribuinte retirou, directa ou indirectamente, sob qualquer forma ou por qualquer meio, de uma empresa com a qual mantém, directa ou indirectamente, uma relação de interdependência.»

7 O artigo 207.º do CIR 1992 exclui a possibilidade de efectuar um determinado número de deduções de lucros quando estes lucros existam por terem sido concedidos suprimentos a título excepcional ou gratuito.

8 O artigo 227.º, 2.º, do CIR 1992 define as sociedades não residentes do seguinte modo:

«As sociedades estrangeiras […] que não tenham na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sede da sua administração ou direcção.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A SGI é uma sociedade *holding* de direito belga. Detém uma participação de 65% no capital da sociedade de direito francês RECYDEM SA (a seguir «Recydem»). É igualmente um dos administradores desta última sociedade.

10 A sociedade de direito luxemburguês COBELPIN SA (a seguir «Cobelpin») é um dos accionistas da SGI. Na sua resposta de 7 de Abril de 2009 a uma questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça em 23 de Março de 2009, a SGI precisou que a participação da referida sociedade no seu capital ascende a 34%. A Cobelpin exerce funções de administrador e de administrador delegado da SGI.

11 D. Leone é administrador delegado da SGI e um dos administradores da Cobelpin e da Recydem.

12 Em 31 de Dezembro de 2000, a SGI emprestou à Recydem o montante de 37 836 113 BEF (937 933 euros) sem pedir o pagamento de juros a título de contrapartida. Segundo a Administração Fiscal belga, para o exercício fiscal de 2001, há que adicionar aos lucros próprios da SGI, nos termos do artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992, um montante de 1 891 806 BEF (46 897 euros) a título dos

suprimentos excepcionais ou gratuitos concedidos por esta sociedade à referida filial. Este montante corresponde aos juros presumidos calculados à taxa anual de 5%.

13 A partir de 1 de Julho de 2000, a SGI pagou mensalmente à Cobelpin remunerações de administrador no montante de 350 000 LUF (8 676 euros). Considerando que não estavam reunidos os requisitos previstos no artigo 49.º do CIR 1992, a Administração Fiscal belga não aceitou deduzir aquelas remunerações a título de despesas profissionais para os exercícios fiscais de 2001 e de 2002. Considerou que os montantes pagos eram manifestamente desproporcionados e não tinham nenhuma relação com a utilidade económica das prestações em causa. O representante da Cobelpin no conselho de administração da SGI fazia igualmente parte deste conselho a título pessoal.

14 Deste modo, foram enviados à SGI avisos de cobrança rectificativos para os exercícios fiscais de 2001 e de 2002. As reclamações apresentadas daquelas decisões fiscais em 28 de Janeiro e 9 de Fevereiro de 2004 foram indeferidas por decisão da Direcção do Serviço das Finanças de 22 de Julho de 2004, tendo a referida sociedade interposto, em 4 de Agosto de 2004, recurso para o tribunal de première instance de Mons.

15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a Administração Fiscal belga aplicou correctamente o artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992 ao reintegrar, nos lucros próprios da SGI, os juros presumidos do empréstimo concedido por esta à Recydem. Nenhuma razão económica justifica a concessão do referido empréstimo. Enquanto que durante o período em causa a mencionada filial manteve uma situação financeira equilibrada e obteve lucros, a SGI contraiu empréstimos que agravaram fortemente a sua situação financeira.

16 Relativamente às remunerações de administrador concedidas pela SGI à Cobelpin, o órgão jurisdicional de reenvio considera que as mesmas não são dedutíveis, nos termos do artigo 49.º do CIR 1992, a título de despesas profissionais. Há que adicionar aqueles suprimentos aos lucros próprios da SGI nos termos do artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992.

17 No entanto, o referido órgão jurisdicional pergunta se esta última disposição é conforme com o princípio da liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.º CE e seguintes e com o princípio da livre circulação de capitais consagrado nos artigos 56.º CE e seguintes. Com efeito, o montante dos suprimentos a título excepcional ou gratuito concedidos por uma sociedade residente é adicionado aos lucros próprios desta quando a sociedade beneficiária mantenha uma relação de interdependência com a sociedade residente e esteja estabelecida noutro Estado-Membro, embora tal não suceda quando aqueles suprimentos tenham sido concedidos a outra sociedade residente que se encontre na mesma situação e sejam utilizados para determinar os rendimentos tributáveis desta última.

18 Nestas condições, o tribunal de première instance de Mons decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 43.º […] CE, conjugado com os artigos 48.º [CE] e, eventualmente, 12.º [CE], opõe-se à legislação de um Estado-Membro que, como a ora em causa, tributa um suprimento [a título excepcional ou] gratuito concedido pela sociedade residente belga a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual a sociedade belga mantém, [directamente] ou indirectamente, relações de interdependência, quando, em condições idênticas, a sociedade residente belga não pode ser tributada por um suprimento [a título excepcional ou] gratuito que conceda a outra sociedade estabelecida na Bélgica, com a qual a sociedade belga mantém, directamente ou indirectamente, relações de interdependência?

2) O artigo 56.º […] CE, conjugado com os artigos 48.º [CE] e, eventualmente, 12.º [CE], opõe-se à legislação de um Estado-Membro que, como a ora em causa, tributa um suprimento [a título excepcional ou] gratuito concedido pela sociedade residente belga a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual a sociedade belga mantém, [directamente] ou indirectamente, relações de interdependência, quando, em condições idênticas, a sociedade residente belga não pode ser tributada [por] um suprimento [a título excepcional ou] gratuito que conceda a outra sociedade estabelecida na Bélgica, com a qual a sociedade belga mantém, [directamente] ou indirectamente, relações de interdependência?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Com as suas duas questões, colocadas em termos quase idênticos, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 43.º CE, lido em conjugação com o artigo 48.º CE, e/ou o artigo 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual uma sociedade residente é tributada por um suprimento «a título excepcional» ou «a título gratuito» que aquela sociedade tenha concedido a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual a primeira sociedade mantém, directamente ou indirectamente, relações de interdependência, ao passo que o suprimento concedido por uma sociedade residente não teria sido tributado caso esta o tivesse concedido a outra sociedade residente, com a qual a primeira sociedade mantém aquelas relações.

20 Resulta da decisão de reenvio que a primeira questão, que tem essencialmente por objecto o exercício da liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.º CE e 48.º CE, se refere, em substância, à concessão por parte da SGI de um empréstimo sem juros à sua filial de direito francês Recydem e, mais concretamente, ao facto de as autoridades fiscais belgas, para determinarem os rendimentos tributáveis desta primeira sociedade, terem adicionado aos lucros próprios desta o montante dos juros presumidos desse empréstimo, nos termos do artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992.

21 Decorre da mencionada decisão que a segunda questão, relativa, no essencial, à interpretação do artigo 56.º CE que rege a livre circulação de capitais, se refere ao pagamento, por parte da SGI à sua accionista de direito luxemburguês Cobelpin, das remunerações de administrador que foram consideradas pouco razoáveis e manifestamente elevadas e ao tratamento fiscal de que estas foram objecto relativamente àquela primeira sociedade. Resulta desta mesma decisão que a Administração Fiscal belga, baseando-se no artigo 49.º do CIR 1992, recusou deduzir estes últimos pagamentos a título de despesas profissionais. Os elementos constantes dos autos não permitem determinar que a Administração Fiscal aplicou, neste contexto, o artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do mesmo código.

22 No entanto, ainda que se admita que o artigo 49.º do CIR 1992 possa ser relevante para a solução do litígio no processo principal, não deixa de ser verdade que o órgão

jurisdicional de reenvio se limitou a questionar o Tribunal de Justiça sobre a interpretação da relação das liberdades em causa com o artigo 26.º, segundo parágrafo, 1.º, do CIR 1992. A este respeito, basta referir que o mencionado órgão jurisdicional, que é responsável pela decisão jurisdicional a proferir, é o que se encontra em melhor posição, face às particularidades do processo que lhe foi submetido, para definir o quadro jurídico nacional relevante e para delimitar o seu pedido de decisão prejudicial em função deste (v., neste sentido, acórdão de 23 de Abril de 2009, Angelidaki e o., C-378/07 a C-380/07, Colect., p. I-3071, n.º 48 e jurisprudência referida).

Quanto à liberdade aplicável

23 Há que determinar desde já se, e em que medida, uma legislação nacional, como a que é objecto do litígio no processo principal, é susceptível de afectar o exercício da liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.º CE e 48.º CE e/ou o da livre circulação de capitais consagrado nos artigos 56.º CE e seguintes.

24 Todos os interessados que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça consideram que a primeira questão submetida deve ser examinada sob a perspectiva da liberdade de estabelecimento. Relativamente às circunstâncias de facto que estão na origem da segunda questão, a SGI e os Governos belga e alemão sustentam que são aplicáveis as disposições que regem a livre circulação de capitais. Pelo contrário, os outros interessados consideram que deve ser dada a esta questão a mesma resposta que for dada à primeira questão. A SGI invoca o artigo 12.º CE no âmbito das duas questões.

25 É jurisprudência assente que, para determinar se uma legislação nacional se inscreve no âmbito de uma das liberdades de circulação, há que tomar em consideração o objecto da legislação em causa (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.os 31 a 33; de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Colect., p. I-9521, n.os 34 e 44 a 49; e de 17 de Setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Colect., p. I-8591, n.º 36).

26 Segundo o Governo belga, a legislação em causa no processo principal refere-se à determinação do lucro bruto das sociedades residentes para efeitos da tributação dos seus rendimentos. Para não permitir a evasão fiscal, são reintegrados, nos lucros destas, os rendimentos que as sociedades não obtêm por terem concedido suprimentos a título excepcional ou gratuito a sociedades não residentes que com elas mantenham uma relação de interdependência. O mencionado regime permite, nessas circunstâncias, que as autoridades fiscais nacionais tributem, relativamente à sociedade residente, os montantes que equivalem, consoante a situação, ao excedente pago por esta por comparação com o preço que teria sido pago caso o princípio da independência tivesse sido respeitado ou com os lucros cessantes desta sociedade.

27 Na sua resposta de 24 de Abril de 2009 a uma questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça em 23 de Março de 2009, o Governo belga precisou que a legislação em causa no processo principal visa situações nas quais as sociedades interessadas regulam as suas relações por condições diferentes das que existem entre empresas independentes. Uma «relação de interdependência» na acepção desta legislação existe, designadamente, quando uma das sociedades em causa detém no capital da outra uma participação que lhe permite exercer uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as respectivas actividades, na acepção da jurisprudência decorrente do acórdão de 13 de Abril de 2000, Baars (C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 22).

28 Ora, o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que as legislações nacionais aplicáveis a tais circunstâncias são abrangidas pelo âmbito de aplicação material das disposições do Tratado CE relativas à liberdade de estabelecimento (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Baars, n.os 21 e 22; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, n.º 31; e Glaxo Wellcome, n.º 47).

29 No entanto, segundo o Governo belga, a legislação em causa no processo principal não tem apenas por objecto as situações abrangidas pelo âmbito de aplicação da jurisprudência Baars, já referida. Com efeito, a existência de uma relação de interdependência entre as sociedades em causa não depende da amplitude da

participação de uma delas no capital da outra. Na sua resposta mencionada no n.º 27 do presente acórdão, aquele governo precisou que a mesma legislação visa todas as relações que, atendendo aos factos e às circunstâncias, estabelecem uma qualquer interdependência, directa ou indirecta, entre sociedades interessadas. Pode tratar-se de uma participação no capital da outra sociedade em causa que não se caracteriza pelo exercício de uma «influência certa», na acepção da referida jurisprudência, mas também, por exemplo, por uma dependência relativa às matérias-primas ou por uma dependência em matéria de cooperação técnica e de garantias.

30 À luz destas indicações, há que considerar que a legislação nacional em causa no processo principal é, em princípio, susceptível de afectar igualmente o exercício de outras liberdades de circulação, nomeadamente, o da livre circulação de capitais na acepção do artigo 56.º CE.

31 No que respeita à aplicabilidade do artigo 12.º CE, que estabelece um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, cumpre salientar que esta disposição só deve ser aplicada de modo autónomo a situações regidas pelo direito da União em relação às quais o Tratado CE não preveja regras específicas de não discriminação (v., designadamente, acórdãos de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/08, Colect., p. I-1727, n.os 38 e 39; de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, Colect., p. I-8491, n.os 28 e 29; e de 17 de Janeiro de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Colect., p. I-173, n.º 14).

32 Ora, os artigos 43.º CE e 56.º CE prevêem essas regras específicas de não discriminação nos domínios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais.

33 Quanto às disposições do Tratado aplicáveis a circunstâncias semelhantes às do litígio no processo principal, importa referir que a existência de uma «relação de interdependência», na acepção da mencionada legislação, entre, por um lado, a SGI e a Recydem e, por outro, a SGI e a Cobelpin, não foi contestada perante o órgão jurisdicional de reenvio.

34 No que respeita à natureza dessas relações, resulta da decisão de reenvio que a SGI detém uma participação de 65% no capital da Recydem. De acordo com a resposta referida no n.º 10 do presente acórdão, a participação da Cobelpin no capital da SGI ascende a 34%. O Tribunal de Justiça não dispõe de elementos que permitam determinar se existem outras relações de participação entre estas sociedades.

35 Em princípio, essas participações são susceptíveis de atribuir, respectivamente, à SGI uma «influência certa», na acepção da jurisprudência Baars, recordada nos n.os 27 e 28 do presente acórdão, nas decisões e actividades da Recydem e à Cobelpin aquela influência nas decisões e nas actividades da SGI. Por outro lado, segundo a decisão de reenvio, essas relações existem, entre essas sociedades, ao nível das suas administrações.

36 Por conseguinte, o litígio no processo principal refere-se exclusivamente ao impacto da mencionada legislação no tratamento fiscal a dar a uma sociedade que mantém com as outras sociedades em causa uma relação de interdependência que se caracteriza pelo exercício de uma «influência certa», na acepção da referida jurisprudência Baars, pelo que são aplicáveis àquele litígio os artigos 43.º CE e 48.º CE, relativos à liberdade de estabelecimento.

37 Por conseguinte, é exclusivamente à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE que importa responder às questões submetidas. Há que analisar em conjunto estas mesmas questões.

Quanto à existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento

38 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos nacionais de um Estado-Membro da Comunidade, confere-lhes o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Compreende, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa, por

intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., designadamente, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 29, e Glaxo Wellcome, já referido, n.º 45).

39 Embora, de acordo com a sua redacção, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o direito a um tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, aquelas disposições opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação noutro Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21; de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 31; de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 33; e de 27 de Novembro de 2008, Papillon, C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 16).

40 Em relação às sociedades, importa referir que a sua «sede», na acepção do artigo 48.º CE, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado-Membro. Admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa livremente aplicar um tratamento diferente apenas por a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro esvaziaria o artigo 43.º CE do seu conteúdo (v., neste sentido, 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 de 18 de Julho de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Colect., p. I-5145, n.º 38).

41 A SGI, o Governo sueco e a Comissão consideram que a legislação em causa no processo principal constitui uma restrição na acepção do direito da União. Os Governos belga e alemão defendem a opinião contrária. Atendendo ao contexto geral, a referida legislação não é susceptível de prejudicar as sociedades residentes que concedam suprimentos a título excepcional ou gratuito a sociedades que mantenham com elas uma relação de interdependência e que estejam estabelecidas noutros Estados-Membros, por comparação com as sociedades residentes que atribuem esses suprimentos a outras sociedades residentes que se encontrem na mesma situação. Deste modo, o mencionado regime não constitui uma restrição.

42 No presente caso, é facto assente que, por força da legislação em causa no processo principal, os suprimentos a título excepcional ou gratuito atribuídos por uma sociedade residente a uma sociedade que com ela mantém uma relação de interdependência só são adicionados aos lucros próprios desta primeira sociedade se a sociedade beneficiária estiver estabelecida noutro Estado-Membro. Pelo contrário, uma sociedade residente não é tributada pelo suprimento que tenha concedido a outra sociedade residente, com a qual mantenha a mesma relação de interdependência, desde que esse suprimento seja considerado na determinação dos rendimentos tributáveis desta última.

43 Decorre do exposto que a situação fiscal de uma sociedade residente na Bélgica que atribui, como a SGI, suprimentos a título excepcional ou gratuito a sociedades que com ela mantêm uma relação de interdependência e que estejam estabelecidas noutros Estados-Membros é menos favorável do que a situação em que se encontraria se atribuísse esses suprimentos a sociedades residentes que se encontrassem na mesma situação.

44 Semelhante diferença de tratamento fiscal entre sociedades residentes em função da sede das sociedades que recebem os suprimentos em causa é susceptível de constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento, na acepção do artigo 43.º CE. Com efeito, uma sociedade residente pode ser levada a renunciar a adquirir, criar ou manter uma filial noutro Estado-Membro ou a adquirir ou manter uma participação substancial numa sociedade neste estabelecida, devido à carga fiscal que onera, numa situação transfronteiriça, a concessão dos suprimentos visados pela legislação em causa no processo principal.

45 Por outro lado, a referida legislação é susceptível de produzir um efeito restritivo em relação às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros. Com efeito, essa sociedade pode ser levada a renunciar a adquirir, criar ou manter uma filial na Bélgica ou a adquirir ou manter uma participação substancial numa sociedade estabelecida neste último Estado, devido à carga fiscal que onera, nesse Estado, a concessão dos suprimentos visados por essa legislação.

46 Esta conclusão não é posta em causa pelos argumentos apresentados pelos Governos belga e alemão.

47 O Governo belga sustenta que a desvantagem fiscal que decorre da aplicação da referida legislação não consiste na reintegração nos lucros próprios da sociedade residente, por parte das autoridades fiscais belgas, do suprimento a título excepcional ou gratuito concedido que aquela atribuiu, mas antes no risco de ocorrer uma dupla tributação caso o Estado-Membro de estabelecimento da sociedade beneficiária não efectue o respectivo ajustamento fiscal. Este risco reduz-se fortemente devido à possibilidade de aplicar a Convenção 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10, a seguir «Convenção de arbitragem»).

48 Este governo chama igualmente a atenção para o facto de, nas situações internas, os artigos 79.º e 207.º do CIR 1992 limitarem o número de deduções fiscais que as sociedades residentes podem efectuar quando obtenham lucros provenientes de suprimentos a título excepcional ou gratuito. Assim, a diferença de tratamento fiscal das sociedades residentes em função do lugar da sede das sociedades beneficiárias é menos importante do que pode parecer.

49 Segundo o Governo alemão, as autoridades fiscais belgas não procedem a nenhuma tributação adicional numa situação transfronteiriça. Não sendo competentes para tributar os rendimentos de uma sociedade beneficiária estabelecida noutro Estado-Membro, tributam o suprimento a título excepcional ou gratuito da sociedade residente que o atribuiu. Este governo sublinha que, nas situações internas, não é a sociedade residente que o concedeu, mas a sociedade residente beneficiária, que está sujeita à tributação do mesmo tipo de suprimento. Assim, é questionável o efeito restritivo da legislação em causa no processo principal.

50 Desde já, refira-se que, para que uma legislação seja considerada uma restrição à liberdade de estabelecimento, basta que seja susceptível de restringir num Estado-Membro o exercício dessa liberdade por sociedades estabelecidas noutro Estado-

Membro, não sendo necessário demonstrar que a legislação em causa teve efectivamente por efeito levar algumas das referidas sociedades a renunciar à aquisição, à criação ou à manutenção de uma filial no primeiro Estado-Membro (v. acórdãos de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 62, e de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 42).

51 No que respeita aos argumentos relativos ao tratamento fiscal, numa situação interna, dos rendimentos da sociedade residente beneficiária, verifica-se, como observou a advogada-geral no n.º 45 das suas conclusões, que os governos em causa efectuam uma apreciação global do grupo de empresas e partem do princípio de que é indiferente saber a que sociedade, no seio do grupo, são imputados certos rendimentos.

52 A este propósito, importa sublinhar que a sociedade residente que atribui um suprimento a título excepcional ou gratuito e a sociedade que dele beneficia são pessoas colectivas distintas, estando cada uma sujeita a uma tributação que lhe é própria. Seja como for, a carga fiscal suportada pela sociedade beneficiária, numa situação interna, não pode ser equiparada à tributação, numa situação transfronteiriça, do suprimento em causa da sociedade que o concedeu.

53 Ainda que se admita que, numa situação interna e num caso em que as sociedades em causa estão directamente ou indirectamente relacionadas uma com outra a 100%, a repartição da carga fiscal entre estas possa, em determinadas condições, não ser relevante do ponto de vista fiscal, há que sublinhar que, seja como for, subsiste, numa situação transfronteiriça, o risco de uma dupla tributação. Com efeito, como referiu com razão a advogada-geral nos n.os 46 e 47 das suas conclusões, nessa situação, os suprimentos a título excepcional ou gratuito atribuídos por uma sociedade residente e reintegrados nos seus lucros próprios são passíveis de sujeição a imposto no Estado-Membro de estabelecimento da sociedade beneficiária, sendo que será esta a sociedade tributada.

54 Relativamente à possibilidade de aplicar a Convenção de arbitragem, cumpre salientar, à semelhança da advogada-geral no n.º 48 das suas conclusões, que da abertura do procedimento amigável entre as Administrações Fiscais envolvidas, previsto no artigo 6.º da secção 3 da mesma Convenção, decorrem para a sociedade que submete a sua situação ao referido procedimento encargos administrativos e económicos adicionais. Por outro lado, um procedimento amigável ao qual eventualmente se siga um processo de arbitragem pode prolongar-se durante vários anos. Ora, durante esse período, a mencionada sociedade tem de suportar a carga da dupla tributação. Além disso, decorre nomeadamente dos elementos referidos no n.º 29 do presente acórdão que a legislação em causa no processo principal se aplica a determinadas situações que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação da referida Convenção.

55 Daqui resulta que uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento na acepção do artigo 43.º CE, lido em conjugação com o artigo 48.º CE.

Quanto a uma justificação da legislação em causa no processo principal

56 É jurisprudência assente que uma medida que é susceptível de entravar a liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 43.º CE só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo compatível com o Tratado e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que a sua aplicação seja adequada a garantir a realização do objectivo assim prosseguido e que não ultrapasse o que é necessário para o atingir (v., designadamente, acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 26; de 11 de Março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 49; Marks & Spencer, já referido, n.º 35; e Lammers & Van Cleeff, já referido, n.º 25).

57 O Governo sueco e a Comissão consideram que a legislação em causa no processo principal se justifica pela necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, por receio da evasão fiscal e pela luta contra as práticas abusivas, considerados em conjunto. A Comissão sublinha no entanto a

necessidade de respeitar o princípio da proporcionalidade. Os Governos belga e alemão invocam os mesmos elementos de justificação a título subsidiário.

58 O Governo belga refere que a legislação em causa no processo principal visa combater a evasão fiscal permitindo rectificar, para efeitos fiscais, situações nas quais as sociedades em causa orientam as suas relações por condições que excedem o que teria sido convencionado caso o princípio da independência tivesse sido observado. Na audiência, este governo precisou que o regime em causa se inspirou no artigo 9.º do modelo de convenção fiscal relativo ao rendimento e ao património elaborado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE) e no artigo 4.º da Convenção de arbitragem, que prevêem correcções de lucros semelhantes quando operações entre empresas que mantenham relações entre si não respeitem o princípio da independência.

59 Segundo este governo, o conceito de «suprimento», na acepção da legislação em causa no processo principal, pressupõe o enriquecimento do beneficiário e, no que respeita à pessoa que concede esse suprimento, a inexistência de contrapartida efectiva equivalente a esse suprimento. A condição relativa ao carácter «excepcional» deste refere-se ao que é contrário à ordem habitual das coisas, às regras e aos usos comerciais ou ainda ao que é usual em casos semelhantes. Quanto ao critério de «gratuito», este pressupõe que a atribuição do suprimento não constitua a execução de uma obrigação ou que ele seja concedido sem nenhuma contrapartida.

60 Em primeiro lugar, no que respeita à repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, há que recordar que tal justificação pode ser aceite, designadamente, quando o regime em causa vise prevenir comportamentos susceptíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às actividades realizadas no seu território (v., designadamente, acórdãos Marks & Spencer, já referido, n.º 46; de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 42; Oy AA, já referido, n.º 54; e Aberdeen Property Fininvest Alpha, já referido, n.º 66).

61 O Tribunal de Justiça reconheceu que a preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros pode tornar necessário aplicar às actividades económicas das sociedades apenas as normas fiscais do Estado-Membro em que estão estabelecidas, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos (v., designadamente, acórdãos Oy AA, já referido, n.º 54, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 31).

62 Com efeito, conceder às sociedades a faculdade de optarem pela dedução dos seus prejuízos ou dos seus lucros no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada num dos Estados em causa e diminuída no outro, até ao montante dos prejuízos ou dos lucros transferidos (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Marks & Spencer, n.º 46; Oy AA, n.º 55; e Lidl Belgium, n.º 32).

63 No presente caso, impõe-se constatar que permitir que as sociedades residentes transfiram os seus lucros sob a forma de suprimentos a título excepcional ou gratuito para sociedades que mantêm com estas uma relação de interdependência e estão estabelecidas noutros Estados-Membros pode comprometer uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros. Essa situação pode comprometer o próprio sistema de repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, porquanto, em função da escolha efectuada pelas sociedades que mantenham relações de interdependência, o Estado-Membro da sociedade que atribui suprimentos a título excepcional ou gratuito seria obrigado a renunciar ao seu direito de tributar, enquanto Estado de residência dessa sociedade, os rendimentos desta, a favor, eventualmente do Estado-Membro da sede da sociedade beneficiária (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 56).

64 Ao prever a tributação de um suprimento a título excepcional ou gratuito da sociedade residente que concedeu esse suprimento a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, a legislação em causa no processo principal permite que o Estado belga exerça a sua competência fiscal relativamente às actividades realizadas no seu território.

65 Em segundo lugar, relativamente à prevenção da evasão fiscal, cumpre recordar que uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais que tenham por finalidade escapar à aplicação da legislação do Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, ICI, n.º 26; Marks & Spencer, n.º 57; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, n.º 51; e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 72).

66 Neste contexto, uma legislação nacional que não tenha como objectivo específico excluir da vantagem fiscal esses expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, criados com o objectivo de iludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por actividades realizadas no território nacional, pode no entanto ser considerada justificada pelo objectivo de prevenção da evasão fiscal conjugado com o da preservação da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 63).

67 No que respeita à relevância deste elemento de justificação à luz de circunstâncias semelhantes às do litígio no processo principal, há que salientar que permitir que as sociedades residentes concedam suprimentos a título excepcional ou gratuito a sociedades que mantêm uma relação de interdependência entre si e que estão estabelecidas noutros Estados-Membros, sem que esteja prevista nenhuma medida fiscal correctora, comporta o risco de que, através de expedientes puramente artificiais, sejam organizadas transferências de rendimentos dentro de um grupo de sociedades que mantenham uma relação de interdependência em direcção às sociedades estabelecidas em Estados-Membros que aplicam taxas de tributação mais baixas ou em Estados-Membros nos quais estes rendimentos não são tributados (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 58).

68 Ao prever a tributação de um suprimento a título excepcional ou gratuito da sociedade residente que concedeu esse suprimento a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, a legislação em causa no processo principal é susceptível de prevenir estas práticas, que podem inspirar-se na constatação da existência de importantes variações entre as matérias colectáveis ou das taxas de tributação aplicadas nos diferentes Estados-Membros e que têm por única finalidade iludir o imposto normalmente devido no Estado-Membro da sede da sociedade que atribuiu o referido suprimento (v., neste sentido, acórdão Oy AA, já referido, n.º 59).

69 À luz destes dois elementos, relativos à necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e à de prevenir a evasão fiscal, considerados em conjunto, constata-se que uma legislação como a que está em causa no processo principal prossegue objectivos legítimos compatíveis com o Tratado e justificados por razões imperiosas de interesse geral e é adequada para garantir a realização desses objectivos.

70 Nestas condições, resta verificar se uma legislação como a que está em causa no processo principal não excede o que é necessário para atingir todos os objectivos prosseguidos, considerados em conjunto.

71 Importa salientar que uma legislação nacional que se baseia numa análise de elementos objectivos e verificáveis para determinar se uma transacção reveste a natureza de um expediente artificial concebido unicamente para fins fiscais não excede o necessário para atingir os objectivos relativos à necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e a necessidade de prevenir a evasão fiscal, quando, em primeiro lugar, em cada um dos casos em que exista uma suspeita de que uma transacção excede aquilo que teria sido acordado entre as sociedades em causa caso tivesse sido respeitado o princípio da independência, seja dada ao contribuinte a possibilidade, sem o sujeitar a exigências administrativas excessivas, de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração dessa transacção (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 82, e despacho de 23 de Abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Colect., p. I-2875, n.º 84).

72 Em segundo lugar, se, quando da verificação desses elementos, se concluir que a transacção em causa excede aquilo que as sociedades em causa teriam acordado caso tivesse sido respeitado o princípio da independência, a medida fiscal correctora tem de se limitar à parte que excede o que teria sido acordado caso não existisse uma situação de interdependência entre aquelas.

73 Segundo o Governo belga, é a Administração Fiscal nacional que tem o ónus da prova da existência de um suprimento «a título excepcional» ou «a título gratuito», na acepção da legislação em causa no processo principal. Quando aquela aplica a referida legislação, tem de ser dada ao contribuinte a possibilidade de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração dessa transacção. O contribuinte dispõe de um prazo de um mês prorrogável para demonstrar que, atendendo às circunstâncias que estão na base daquela transacção, não se trata de um suprimento a título excepcional ou gratuito. Se, no entanto, a mencionada Administração persistir na sua vontade de efectuar uma cobrança rectificativa e caso não aceite os argumentos do contribuinte, este pode contestar essa tributação nos órgãos jurisdicionais nacionais.

74 Este governo acrescenta que, em caso de aplicação da legislação em causa no processo principal, só a parte excepcional ou gratuita do suprimento visado é reincorporada nos lucros próprios da sociedade residente que o atribuiu.

75 Nestas condições, sem prejuízo das verificações a efectuar pelo órgão jurisdicional de reenvio sobre estes dois últimos pontos, relativos à interpretação e à aplicação do direito belga, deve concluir-se que, atendendo ao exposto, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é proporcional relativamente a todos os objectivos que prossegue.

76 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que o artigo 43.º CE, lido em conjugação com o artigo 48.º CE, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe em princípio a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual uma sociedade residente é tributada por um suprimento a título excepcional ou gratuito quando esta o tenha concedido a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual aquela primeira sociedade mantém, directamente ou indirectamente, relações de interdependência, ao passo que uma sociedade residente não é tributada por esse suprimento quando este tenha sido concedido a outra sociedade residente, com a qual aquela primeira sociedade mantém o mesmo tipo de relações. No entanto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar que a legislação em causa no processo principal não excede o necessário para atingir os seus objectivos, considerados no seu conjunto.

Quanto às despesas

77 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 43.º CE, lido em conjugação com o artigo 48.º CE, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe em princípio a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual uma sociedade residente é tributada por um suprimento a título excepcional ou gratuito quando esta o tenha concedido a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual aquela primeira sociedade mantém, directamente ou indirectamente, relações de interdependência, ao passo que uma sociedade residente não é tributada por esse suprimento quando este tenha sido concedido a outra sociedade residente, com a qual aquela primeira sociedade mantém o mesmo tipo de relações. No entanto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar que a legislação em causa no processo principal não excede o necessário para atingir os seus objectivos, considerados no seu conjunto.

Assinaturas