ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
15 de Maio de 1997 *

No processo C-250/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Conseil d'État du Luxembourg, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Futura Participations SA,

Singer

e

Administration des contributions,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 52.° do Tratado CEE,

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray e L. Sevón, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward (relator), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet e R. Schintgen, juízes,

advogado-geral: C. O. Lenz,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Futura Participations SA e Singer, por Jean Kauffman, advogado no foro do Luxemburgo,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Frédéric Pascal, assessor da administração central na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo luxemburguês, por Nicolas Schmit, director das relações económicas internacionais e da cooperação no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Lindsey Nicoll, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Hélène Michard e Enrico Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Futura Participations SA e Singer, representadas por Jean Kauffman, do Governo luxemburguês, representado por Patrick Kinsch, advogado no foro do Luxemburgo, do Governo do Reino Unido, representado por Lindsey Nicoll e David Anderson, barrister, e da Comissão, representada por Hélène Michard, na audiência de 24 de Setembro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 5 de Novembro de 1996,

profere o presente

Acórdão

1 Por acórdão de 12 de Julho de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de Julho seguinte, o Conseil d'État du Luxembourg colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 52.° do Tratado CEE, actualmente Tratado CE.

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe a Futura Participations SA (a seguir «sociedade Futura»), com sede em Paris, e a sua sucursal luxemburguesa Singer (a seguir «Singer») à administração das contribuições a propósito da determinação da matéria colectável do imposto sobre rendimentos a pagar pela Singer relativamente ao ano de 1986.

3 A convenção entre a França e o Grão-Ducado do Luxemburgo de 1 de Abril de 1958, contra a dupla tributação e que fixa regras de assistência administrativa

recíproca em matéria de impostos sobre os rendimentos e a fortuna (a seguir «convenção»), estabelece, no seu artigo 4.°, n.° 2, que, quando uma empresa possua estabelecimentos estáveis nos dois Estados contratantes, cada Estado só pode tributar os rendimentos provenientes da actividade dos estabelecimentos estáveis situados no território respectivo. Nos termos desta convenção, uma sucursal é um estabelecimento estável [artigo 2.°, n.° 3, segundo parágrafo, alínea b)].

4 Os artigos 159.° e 160.° da lei luxemburguesa de 4 de Dezembro de 1967, relativa ao imposto sobre os rendimentos (a seguir «lei luxemburguesa»), sujeitam todos os organismos colectivos ao imposto sobre os rendimentos.

5 Relativamente aos organismos colectivos que se considere terem domicílio no Luxemburgo, esse imposto incide, em princípio, sobre o conjunto dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos (v. artigo 159.°, n.° 2, da lei luxemburguesa). Todavia, se esses contribuintes obtiverem rendimentos fora do Luxemburgo, beneficiam de determinadas isenções para evitar a dupla tributação. Assim, quando uma convenção internacional contra a dupla tributação for aplicável, o montante dos rendimentos realizados no estrangeiro fica isento do imposto luxemburguês (artigo 134.° da lei luxemburguesa). Não existindo tal convenção, o contribuinte residente é obrigado a pagar o imposto luxemburguês relativamente à totalidade dos rendimentos obtidos no estrangeiro, deduzido o montante das imposições que, no estrangeiro, pagou sobre os rendimentos em causa (artigo 134.°-A da lei luxemburguesa).

Por outro lado, nos termos do artigo 109.°, n.° 2, da lei luxemburguesa, os contribuintes residentes podem deduzir do total dos seus rendimentos líquidos os prejuízos anteriores cujo transporte tenha sido feito, desde que tenham mantido «uma contabilidade regular durante o exercício em que a perda se verificou» (artigo 114.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da lei luxemburguesa).

7 Quanto aos organismos colectivos que devem ser considerados contribuintes não residentes, o imposto só incide sobre o rendimento local, ou seja, o rendimento obtido, directa ou indirectamente, pelo seu estabelecimento estável situado no Luxemburgo (artigo 160.°, n.° 1, da lei luxemburguesa).

8 Os contribuintes não residentes não são obrigados a manter uma contabilidade distinta para as suas actividades no Luxemburgo. Não existindo essa contabilidade, é-lhes possível determinar o montante do seu rendimento tributável no Luxemburgo com base numa avaliação *pro rata* do seu rendimento global, presumindo-se que uma proporção desse rendimento provém das actividades luxemburguesas do contribuinte.

9 Além disso, o artigo 157.°, n.° 2, da lei luxemburguesa autoriza os contribuintes não residentes a deduzir da totalidade dos seus rendimentos líquidos as perdas anteriores transportadas «desde que tenham uma relação económica com rendimentos locais e a contabilidade seja feita no interior do país». Na audiência, o Governo luxemburguês confirmou que, para satisfazer esta última condição, a contabilidade relativa às actividades no Luxemburgo do contribuinte deve estar em conformidade com as regras luxemburguesas na matéria (a seguir «contabilidade regular»).

10 Não dispondo de uma contabilidade regular relativamente ao exercício de 1986, a Singer determinou o seu rendimento tributável desse ano com base numa repartição do rendimento global da sociedade Futura. Na sua declaração de imposto para esse exercício, a sucursal solicitou, além disso, à administração das contribuições que imputasse no seu rendimento desse ano determinadas perdas, no valor de mais de 23 000 000 LFR, suportadas entre 1981 e 1986. Como a Singer também não dispunha de uma contabilidade regular para esse período, o montante das perdas foi igualmente determinado com base numa repartição do conjunto das perdas suportadas pela sociedade Futura durante o referido período.

11 Todavia, a administração das contribuições recusou-se a acolher o pedido da Singer, alegando que, em direito luxemburguês, um contribuinte não residente só pode efectuar a transferência das perdas se respeitar as condições enunciadas no artigo 157.°, n.° 2, da lei luxemburguesa e não «mediante repartição». Esta decisão foi confirmada, em 14 de Julho de 1993, pelo director das contribuições.

12 Em consequência, a sociedade Futura e a Singer interpuseram recurso para o órgão jurisdicional nacional com vista à reforma, ou à anulação, da referida decisão. No âmbito desse recurso, alegaram que a recusa em ter em consideração as perdas em causa consubstanciava um obstáculo à liberdade de estabelecimento que lhes é garantida pelo artigo 52.° do Tratado.

13 Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio, por acórdão de 12 de Julho de 1995, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições do artigo 157.° da lei referente ao imposto sobre o rendimento e, na medida do necessário, os artigos 4.° e 21.°, n.° 2, segundo parágrafo, da convenção franco-luxemburguesa contra a dupla tributação são compatíveis com o disposto no artigo 52.° do Tratado CEE, na medida em que sujeitam a aplicação das disposições referentes ao transporte de perdas aos contribuintes não residentes com um estabelecimento estável no Luxemburgo à condição de tais perdas se relacionarem com rendimentos nesse país e de a contabilidade ser efectuada regularmente e conservada no mesmo país?»

Quanto à admissibilidade da questão prejudicial

14 De acordo com o Governo francês, o acórdão de reenvio não contém informações suficientes sobre o enquadramento factual e jurídico do litígio no processo principal para que os Estados-Membros sobre ele possam apresentar observações ou para que o Tribunal de Justiça possa responder de uma forma útil à questão colocada pelo órgão jurisdicional nacional. Por conseguinte, considera que o presente pedido de decisão prejudicial deve ser declarado inadmissível.

15 A este respeito, basta observar que, como o próprio advogado-geral observou nos n.os 21 e 22 das suas conclusões, todos os elementos necessários a uma apreciação do enquadramento factual e jurídico do presente processo resultam dos termos da questão colocada, bem como da decisão de reenvio. O pedido prejudicial é, portanto, admissível.

Quanto à questão colocada

16 Através da sua questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se o artigo 52.° do Tratado se opõe a que um Estado-Membro faça depender a transferência de perdas anteriores, solicitado por um contribuinte que possui uma sucursal nesse Estado sem aí ter a sua residência, da condição de, por um lado, as perdas terem uma relação económica com os rendimentos realizados pelo contribuinte nesse Estado e, por outro, durante o exercício em que as perdas se verificaram, de o contribuinte ter efectuado e conservado, nesse Estado, uma contabilidade relativa às actividades que aí desenvolveu, que estivesse em conformidade com as regras nacionais na matéria.

17 Assim, estando o transporte de perdas subordinado a duas condições, uma relativa ao nexo económico e outra à existência de uma contabilidade, há que examiná-las sucessivamente. Cabe sublinhar que, diferentemente da primeira condição que diz respeito aos elementos a que se pode atender para efeitos do cálculo do montante do imposto, a segunda apenas respeita aos meios de prova relativos a esse cálculo.

Quanto à primeira condição (nexo económico)

18 A primeira condição obriga a que as perdas transportadas tenham uma relação económica com os rendimentos realizados no Estado-Membro de tributação, de forma que as únicas perdas que podem ser transportadas são as que resultam da actividade do contribuinte não residente no território deste último Estado.

19 De acordo com uma jurisprudência constante, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário e, portanto, abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.^{os} 21 e 26; de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16, e de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36).

20 No caso em apreço, no que se refere aos contribuintes residentes, a lei luxemburguesa estabelece que o conjunto dos seus rendimentos é tributável, sem que a matéria colectável do imposto esteja limitada às suas actividades luxemburguesas. Em consequência, embora existam isenções por força das quais uma parte, ou mesmo, em alguns casos, o conjunto, dos seus rendimentos realizados fora do Luxemburgo não esteja sujeita ao imposto nesse país, a matéria colectável desses contribuintes inclui, pelo menos, os ganhos e perdas provenientes das suas actividades luxemburguesas.

21 Em contrapartida, para efeitos do cálculo da matéria colectável do imposto dos contribuintes não residentes, apenas os ganhos e as perdas provenientes das suas actividades luxemburguesas são atendidos para efeitos do cálculo do seu imposto neste Estado.

22 Este regime, que está em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade, não pode ser considerado como implicando uma discriminação, ostensiva ou dissimulada, proibida pelo Tratado.

Quanto à segunda condição (existência de contabilidade)

23 A segunda condição exige que o contribuinte tenha efectuado, durante o exercício em que sofreu as perdas cujo transporte solicita, a contabilidade, no Estado-Membro de imposição, em conformidade com as regras nacionais aplicáveis na matéria durante o referido exercício, no que toca às suas actividades nesse Estado.

24 Esta condição pode constituir uma restrição, na acepção do artigo 52.° do Tratado, à liberdade de estabelecimento de uma sociedade, equiparada, nos termos do artigo 58.° do Tratado, a uma pessoa singular nacional de um Estado-Membro, que pretenda estabelecer uma sucursal num Estado-Membro diferente do da sua sede.

25 Com efeito, conduz a que essa sociedade, se quiser estar em estado de transportar as eventuais perdas da sua sucursal, seja obrigada a manter, para além da sua própria contabilidade que deve estar em conformidade com as regras fiscais aplicáveis no Estado-Membro da sua sede, uma contabilidade distinta para as actividades da sua sucursal de acordo com as regras fiscais aplicáveis no Estado de implantação desta última. Esta contabilidade deve, além disso, ser conservada, não na sede da sociedade, mas no local de implantação da sucursal.

26 Em consequência, a imposição de semelhante condição, que atinge especificamente as sociedades que tenham a sua sede noutro Estado-Membro, é, em princípio, proibida pelo artigo 52.° do Tratado. Tal só não aconteceria se essa medida prosseguisse um objectivo legítimo compatível com o Tratado e se justificasse por razões imperativas de interesse geral. De qualquer modo, ainda seria necessário, em tal hipótese, que fosse adequada para garantir a realização do objectivo que prossegue e não ultrapassasse o que é necessário para atingir esse objectivo (v., neste sentido, acórdãos de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, n.° 37; de 31 de Março de 1993, Kraus, C-19/92, Colect., p. I-1663, n.° 32, e de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 104).

27 No caso em apreço, os Governos luxemburguês e do Reino Unido sustentam que uma medida nacional como a segunda condição é indispensável para que o montante dos rendimentos tributáveis num Estado-Membro possa ser controlado pelas autoridades fiscais desse Estado-Membro.

28 O Governo luxemburguês esclarece que a regra nacional segundo a qual o contribuinte não residente deve ter efectuado, durante o exercício em que sofreu as

perdas cujo transporte solicita, uma contabilidade regular das suas actividades no Luxemburgo constitui uma condição de prova que se justifica pela necessidade, para o Estado em causa, de se assegurar, por um lado, que as perdas cujo transporte foi solicitado resultam realmente das actividades luxemburguesas do contribuinte e, por outro, que o montante dessas perdas corresponde, de acordo com as regras luxemburguesas relativas ao cálculo dos rendimentos e das perdas que eram aplicáveis durante o exercício em que as perdas se verificaram, ao montante das perdas efectivamente suportadas pelo contribuinte.

29 Além disso, de acordo com o Governo luxemburguês, a razão pela qual o contribuinte é obrigado a conservar uma contabilidade regular no território luxemburguês durante o referido exercício é a de permitir às autoridades fiscais proceder a uma fiscalização, a todo o momento, dos documentos contabilísticos.

30 Em contrapartida, a Comissão considera que, embora os objectivos prosseguidos pela segunda condição sejam legítimos na perspectiva do Tratado, esta condição não é, todavia, indispensável à sua realização. Com efeito, as autoridades luxemburguesas podiam verificar o montante das perdas através da contabilidade mantida pelo contribuinte não residente na sua sede. Além disso, essas autoridades podiam sempre solicitar, ao abrigo da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), às autoridades de outro Estado-Membro as informações que se revelassem necessárias à determinação do imposto de um contribuinte.

31 O Tribunal de Justiça tem repetidamente considerado que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperativa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., por exemplo, acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, dito «Cassis de Dijon», Rewe-Zentral, 120/78, Recueil, p. 649, n.° 8). Assim, um Estado-Membro está autorizado a aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante tanto dos rendimentos tributáveis nesse Estado, como das perdas susceptíveis de aí ser transportadas.

32 Na fase actual do direito comunitário e contrariamente à tese da Comissão, os objectivos prosseguidos pela segunda condição não seriam alcançados se as autoridades luxemburguesas devessem, a fim de verificar os montantes dos componentes da matéria colectável, basear-se na contabilidade mantida pelo contribuinte não residente de acordo com as regras de outro Estado-Membro.

33 Com efeito, até agora, não se previu qualquer harmonização das regras nacionais no que toca à determinação da matéria colectável dos impostos directos. Em consequência, cada Estado-Membro estabelece as suas próprias regras para determinar tanto os lucros, rendimentos, despesas, deduções e isenções, como os montantes correspondentes a atender no cálculo dos rendimentos tributáveis ou no das perdas susceptíveis de ser transportadas.

34 A este propósito, é indiferente que o legislador comunitário tenha previsto, no artigo 54.°, n.° 3, alínea g), do Tratado, uma certa coordenação das regras relativas às contas anuais de certas formas de sociedades. Com efeito, mesmo que as contas de uma sociedade, efectuadas de acordo com regras comuns, distingam as actividades das suas diferentes sucursais — o que essas regras não exigem — os montantes eventualmente aí indicados para cada uma delas não são necessariamente relevantes para efeitos do cálculo da matéria colectável a elas relativa.

35 Assim, nada garante que as contas de uma sociedade efectuadas de acordo com as regras comuns de coordenação ou as contas efectuadas para determinar a matéria colectável do imposto no Estado-Membro da sua sede possam fornecer as indicações relevantes no que toca ao montante dos rendimentos tributáveis e das perdas susceptíveis de ser transportadas noutro Estado-Membro em que a sociedade estabeleceu uma sucursal.

36 Todavia, cabe ainda examinar se as exigências da segunda condição não excedem o necessário ao controlo do montante das perdas susceptíveis de ser imputadas no rendimento obtido por um contribuinte durante um exercício posterior àquele em que se verificaram as perdas.

37 A este propósito, importa sublinhar que, em direito luxemburguês, os contribuintes não residentes não são, regra geral, obrigados a manter uma contabilidade regular no que respeita às suas actividades no Luxemburgo, de forma que as autoridades luxemburguesas, em princípio, renunciaram à possibilidade de fiscalizar os seus documentos contabilísticos.

38 Só quando um contribuinte não residente solicitar o transporte de perdas que suportou durante um exercício anterior é que é obrigado a demonstrar que, durante esse período, manteve — e conservou no Luxemburgo — uma contabilidade regular no que se refere às suas actividades nesse Estado.

39 Todavia, no momento em que este pedido se concretiza, o único interesse das autoridades luxemburguesas é o de verificar, de forma clara e precisa, se o montante das perdas cujo transporte foi solicitado corresponde, de acordo com as regras luxemburguesas relativas ao cálculo dos rendimentos e das perdas aplicáveis durante o exercício em que se verificaram as perdas, ao montante das perdas efectivamente suportadas no Luxemburgo pelo contribuinte. Em consequência, desde que esse contribuinte tenha demonstrado, de forma clara e precisa, o montante das perdas em causa, essas autoridades não lhe podiam recusar o transporte com o fundamento de não ter, durante o exercício em causa, mantido — e conservado no Luxemburgo — uma contabilidade regular no que se refere às suas actividades nesse Estado.

40 Numa situação como a em apreço, não é indispensável que os meios através dos quais o contribuinte não residente pode demonstrar o montante das

perdas cujo transporte solicita estejam limitados aos previstos pela legislação luxemburguesa.

41 A este respeito, cabe recordar que as autoridades competentes de um Estado-Membro sempre podem, ao abrigo da Directiva 77/799, pedir às autoridades competentes de outro Estado-Membro que lhe forneçam todas as informações susceptíveis de lhes permitir determinar, por referência à legislação que têm de aplicar, o montante correcto do imposto sobre os rendimentos de um contribuinte que tem a sua residência nesse outro Estado-Membro.

42 No entanto, cabe esclarecer que o facto de um Estado-Membro permitir a um contribuinte não residente determinar o montante do seu rendimento tributável na base duma avaliação *pro rata* dos seus rendimentos globais não o obriga a aceitar o cálculo do montante das perdas que podem transportar para outro exercício na base de uma avaliação das perdas globais. Com efeito, dadas as inexactidões que o método de avaliação implica, um Estado-Membro não pode de forma alguma ser obrigado a determinar a matéria colectável do imposto de um contribuinte apenas com essa base.

43 À luz do exposto, cabe responder à questão colocada declarando que o artigo 52.° do Tratado não se opõe a que um Estado-Membro faça depender o transporte de perdas anteriores, solicitado por um contribuinte que tem uma sucursal no seu território sem aí ter estabelecido a sua residência, da condição de as perdas estarem em relação económica com os rendimentos obtidos pelo contribuinte nesse Estado, desde que os contribuintes residentes não sejam objecto de um tratamento mais favorável. Em contrapartida, opõe-se a que esse transporte de perdas dependa da condição de, durante o exercício em que as perdas se verificaram, o contribuinte tenha mantido e conservado, nesse Estado, uma contabilidade relativa às actividades que aí exerceu, em conformidade com as regras nacionais na matéria. Todavia, o Estado-Membro em causa pode exigir que o contribuinte não residente demonstre, de forma clara e precisa, que o montante das perdas, que alega ter sofrido, corresponde, de acordo com as regras nacionais relativas ao cálculo dos rendimentos e das perdas aplicáveis durante o exercício em causa, ao montante das perdas verdadeiramente suportadas pelo contribuinte nesse Estado.

Quanto às despesas

44 As despesas efectuadas pelos Governos francês, luxemburguês e do Reino Unido, bem como 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,

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Conseil d'État du Luxembourg, por acórdão de 12 de Julho de 1995, declara:

O artigo 52.° do Tratado CE não se opõe a que um Estado-Membro faça depender o transporte de perdas anteriores, solicitado por um contribuinte que tem uma sucursal no seu território sem aí ter estabelecido a sua residência, da condição de as perdas estarem em relação económica com os rendimentos obtidos pelo contribuinte nesse Estado, desde que os contribuintes residentes não sejam objecto de um tratamento mais favorável. Em contrapartida, opõe-se a que esse transporte de perdas dependa da condição de, durante o exercício em que as perdas se verificaram, o contribuinte tenha mantido e conservado, nesse Estado, uma contabilidade relativa às actividades que aí exerceu, em conformidade com as regras nacionais na matéria. Todavia, o Estado-Membro em causa pode exigir que o contribuinte não residente demonstre, de forma clara e precisa, que o montante das perdas, que alega ter sofrido, corresponde, de acordo

com as regras nacionais relativas ao cálculo dos rendimentos e das perdas aplicáveis durante o exercício em causa, ao montante das perdas verdadeiramente suportados pelo contribuinte nesse Estado.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 15 de Maio de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias