Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

13 de março de 2025 *

«Reenvio prejudicial — Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes — Diretiva 2011/96/UE — Artigo 1.º, n.º 4 — Prevenção da evasão fiscal, fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal — Artigo 4.º, n.º 1 — Proibição de tributar lucros obtidos — Efeito direto — Inclusão do dividendo distribuído pela filial na matéria coletável da sociedade-mãe — Dedução do dividendo distribuído da matéria coletável da sociedade-mãe — Limitação da dedução — Regime de transferência intragrupo que permite transferir lucros obtidos por certas sociedades para outras»

No processo C-135/24,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primeira Instância de Liège, Bélgica), por Decisão de 29 de janeiro de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de fevereiro de 2024, no processo

John Cockerill SA

contra

État belge,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Kumin (relator), presidente de secção, I. Ziemele e S. Gervasoni, juízes,

advogado-geral: R. Norkus,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da John Cockerill SA, por M. Possoz, avocat, e H. Vanhulle, advocaat,

– em representação do Governo Belga, por S. Baeyens, P. Cottin e C. Pochet, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

– em representação da Comissão Europeia, por A. Ferrand e W. Roels, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 4, e do artigo 4.º da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO 2011, L 345, p. 8), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015 (JO 2015, L 21, p. 1) (a seguir «Diretiva 2011/96»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a John Cockerill SA ao État belge (Estado belga) a propósito da sua declaração de impostos relativa ao exercício fiscal de 2020.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 1.º da Diretiva 2011/96 prevê:

«1. Os Estados-Membros aplicam a presente diretiva:

a) À distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado-Membro e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-Membros;

[…]

2. Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

3. Para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.

4. A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.»

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

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

a) Abstêm-se de tributar esses lucros na medida em que não sejam dedutíveis pela filial, e tributam esses lucros na medida em que sejam dedutíveis pela filial, ou

b) Tributam esses lucros autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzirem do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades paga sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade subafiliada, na condição de cada sociedade e respetiva sociedade subafiliada estarem abrangidas pelas definições constantes do artigo 2.º e satisfazerem em cada nível os requisitos previstos no artigo 3.º, até ao limite do montante correspondente do imposto devido.»

Direito belga

5 O litígio no processo principal é regulado pelas disposições do code des impôts sur les revenus de 1992 (Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992), na versão em vigor durante o exercício fiscal de 2020 (a seguir «CIR 1992»).

6 O artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2011/96 foi transposto para o direito belga pelos artigos 202.º e seguintes do CIR 1992. O legislador belga optou pelo denominado método de «inclusão-dedução», segundo o qual, no essencial, os dividendos distribuídos por uma filial são, primeiro, incluídos na matéria coletável da sociedade mãe, e depois deduzidos da mesma, enquanto «rendimentos definitivamente tributados» (a seguir «RDT»), se estiverem reunidos os requisitos legais. Quando os RDT forem superiores à matéria coletável da sociedade, os excedentes podem ser reportados para os exercícios seguintes.

7 O CIR 1992 prevê, além disso, um regime de «transferência intragrupo». Este regime permite, em determinadas condições, às sociedades belgas beneficiárias transferirem a totalidade ou parte do seu lucro para sociedades do mesmo grupo que tenham sofrido prejuízos durante o mesmo período de tributação. Para a sociedade que efetua a transferência, o montante transferido é deduzido do lucro do período de tributação (artigo 205.º/5 do CIR 1992). Para a sociedade beneficiária da transferência, o montante transferido é integrado na matéria coletável (artigo 185.º, § 4, do CIR 1992).

8 Está prevista uma limitação no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, que tem a seguinte redação:

«Nenhuma das deduções previstas nos artigos 199.º a 206.º, 536.º e 543.º pode ser efetuada sobre o montante da transferência intragrupo a que se refere o artigo 185.º, [§ 4, primeiro parágrafo], que é incluído na matéria coletável.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A John Cockerill é uma sociedade com sede na Bélgica sujeita ao imposto sobre as sociedades.

10 Durante o ano de 2019, recebeu dividendos provenientes da sua participação em filiais estabelecidas na Bélgica, noutros Estados-Membros da União Europeia e em países terceiros, dos quais uma parte, no montante de 96 302 105 euros, preenchem, segundo esta sociedade, os requisitos para beneficiar do regime dos RDT. Além disso, durante esse mesmo ano, a sociedade beneficiou de uma transferência intragrupo de 43 697 824,53 euros, que foi acrescentada à sua matéria coletável.

11 Devido à limitação da dedução prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, a John Cockerill não pôde, no entanto, deduzir da sua matéria coletável todos os dividendos recebidos que preenchiam os requisitos para beneficiar do regime dos RDT. Por conseguinte, foi-lhe reclamado um montante de 13 057 328,95 euros a título de imposto sobre as sociedades relativamente ao exercício fiscal de 2020. Ora, segundo esta sociedade, se não tivesse recebido nenhum dividendo que preenchesse os requisitos para beneficiar do regime dos RDT durante o exercício em causa, a sua matéria coletável teria sido negativa, pelo que não teria sido tributada.

12 A John Cockerill considera que esta situação, que a leva a ser tributada quando não o teria sido se não tivesse recebido dividendos, é contrária à Diretiva 2011/96. Por conseguinte, em 20 de abril de 2021, apresentou uma reclamação à Autoridade Tributária belga destinada a contestar a tributação de que foi objeto. Tendo esta reclamação sido indeferida, interpôs, em 5 de dezembro de 2022, no Tribunal de Primeira Instância de Liège (Bélgica), que é o órgão jurisdicional de reenvio, um recurso com o mesmo objeto.

13 Neste órgão jurisdicional, a John Cockerill alega que, uma vez que o artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992 não permite a dedução dos RDT do ano em curso sobre a transferência intragrupo recebida, está privada de um benefício fiscal. Neste ponto, constata uma diferença de tratamento contrária à Diretiva 2011/96 quando se compara a situação de uma sociedade que recebe dividendos isentos de imposto por força da diretiva com a situação de outra sociedade que não os recebe, embora ambas tenham beneficiado da mesma transferência intragrupo.

14 O Estado belga sublinha, por seu turno, que a razão de ser do regime de transferência intragrupo é assegurar uma justa compensação entre os lucros e os prejuízos sofridos dentro de um grupo de sociedades. Por conseguinte, o artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992 visa limitar o interesse de uma transferência que vá além da perda fiscal da sociedade que recebe a transferência e contrariar, assim, qualquer vontade de abusar desse regime, neutralizando as vantagens que resultariam de uma transferência intragrupo demasiado elevada. Em todo o caso, os RDT que não puderam ser deduzidos ao abrigo dessa disposição podem ser reportados para os exercícios seguintes.

15 Tendo dúvidas quanto à compatibilidade da legislação nacional com a Diretiva 2011/96, o Tribunal de Primeira Instância de Liège decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 4.º da [Diretiva 2011/96] tem efeito direto e, conjugado com outras fontes do direito da União, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro:
(i) que institui um regime de consolidação fiscal (a transferência intragrupo) que permite que os grupos de sociedade transfiram, em determinadas condições, a totalidade ou parte dos lucros tributáveis obtidos por certas filiais para outras filiais que tenham registado prejuízos durante o ano fiscal (a transferência intragrupo), e

(ii) que excluiu desse benefício as sociedades deficitárias, no montante correspondente aos dividendos recebidos, que preencham os requisitos de isenção previstos na legislação do Estado-Membro que transpõe a [Diretiva 2011/96]?

2) Esta legislação pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação do [artigo 1.º, n.º 4, da Diretiva 2011/96], que prevê que a diretiva ["não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal]"?»

Quanto à admissibilidade

16 O Governo Belga contesta a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial.

17 Antes de mais, sustenta que este pedido não contém informações suficientes sobre os factos do processo principal e sobre as regras de direito interno pertinentes.

18 Em seguida, na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio se refere, na sua primeira questão, a «sociedades deficitárias», o Governo Belga alega que não estão de forma nenhuma em causa prejuízos no caso em apreço, uma vez que os resultados da John Cockerill no exercício fiscal em causa no processo principal foram positivos. Assim, o pedido de decisão prejudicial é puramente hipotético.

19 Por último, a Cour de cassation (Tribunal de Cassação, Bélgica) já se pronunciou sobre a forma como deve ser interpretada, à luz da Diretiva 2011/96, a proibição de dedução prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, pelo que o órgão jurisdicional de reenvio dispõe de todas as informações necessárias para apreciar os factos jurídicos concretos e para decidir quanto ao mérito.

20 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre este e os órgãos jurisdicionais nacionais, instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação ou à validade de uma regra de direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 28 de novembro de 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, n.º 40 e jurisprudência referida).

21 Daqui resulta que as questões relativas à interpretação ou à apreciação da validade do direito da União, submetidas pelo juiz nacional no quadro normativo e factual que este define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra da União não têm nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 28 de novembro de 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, n.º 41 e jurisprudência referida).

22 No caso em apreço, o pedido de decisão prejudicial contém indicações relativas ao quadro factual e regulamentar do processo principal que, embora limitados, são, no entanto, suficientes para permitir compreender o alcance das questões submetidas e a sua pertinência com vista à resolução desse processo, bem como para permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis, propiciando simultaneamente aos governos dos Estados-Membros e aos outros interessados a possibilidade de apresentarem observações em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

23 No que respeita, mais especificamente, à primeira questão, não cabe ao Tribunal de Justiça verificar a exatidão da premissa factual em que esta questão assenta e, em todo o caso, a referida questão não parece manifestamente hipotética, tendo em conta o objeto do litígio no processo principal, conforme descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio.

24 Por último, a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial não pode ser posta em causa à luz de uma eventual jurisprudência pertinente do Tribunal de Cassação. Mesmo admitindo que existe uma regra de direito nacional, nos termos da qual as apreciações jurídicas feitas por este último órgão jurisdicional vinculam o órgão jurisdicional de reenvio, essa regra de direito não o pode privar da faculdade de submeter ao Tribunal de Justiça questões de interpretação do direito da União relativas a essas apreciações. Com efeito, um órgão jurisdicional nacional, se considerar que a apreciação de direito feita pelo tribunal de grau superior o pode levar a proferir uma sentença contrária ao direito da União, deve ter a faculdade de colocar ao Tribunal de Justiça as questões que o preocupam (v., neste sentido, Acórdão de 15 de janeiro de 2013, Križan e o., C-416/10, EU:C:2013:8, n.º 68 e jurisprudência referida).

25 Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto às questões prejudiciais

26 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2011/96 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê que os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe da sua filial devem ser, num primeiro momento, incluídos na matéria coletável da primeira, antes de poderem, num segundo momento, ser objeto de uma dedução, sem que esta se aplique ao montante de uma transferência intragrupo incluído na matéria coletável e, em caso afirmativo, se o artigo 1.º, n.º 4, da referida diretiva autoriza, no entanto, essa regulamentação.

27 O artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2011/96 prevê que, sempre que uma sociedade-mãe ou o seu estabelecimento estável, em virtude da associação da sociedade-mãe com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado-Membro da sociedade-mãe e o Estado-Membro do estabelecimento estável da sociedade-mãe «abstêm-se de tributar esses lucros na medida em que não sejam dedutíveis pela filial […]», ou «[t]ributam esses lucros autorizando a sociedade-mãe e o estabelecimento estável a deduzirem do montante do imposto devido a fração do imposto sobre as sociedades paga sobre tais lucros pela sociedade afiliada e por qualquer sociedade subafiliada, na condição de cada sociedade e respetiva sociedade subafiliada estarem abrangidas pelas definições constantes do artigo 2.º [desta diretiva] e satisfazerem em cada nível os requisitos previstos no artigo 3.º [da mesma], até ao limite do montante correspondente do imposto devido».

28 A Diretiva 2011/96 deixa assim explicitamente aos Estados-Membros a escolha entre o regime de isenção e o regime de imputação previstos, respetivamente, nas alíneas a) e b) do artigo 4.º, n.º 1, desta (v., por analogia, Acórdão de 20 de outubro de 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, n.º 30 e jurisprudência referida).

29 Segundo os autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, o Reino da Bélgica optou pelo regime de isenção, previsto no artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96. É, portanto, à luz unicamente desta disposição que há que responder às questões submetidas.

30 A obrigação prevista no artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 não está sujeita a nenhum requisito e é expressa com a única ressalva dos n.ºs 2 a 5 do mesmo artigo e do artigo 1.º, n.ºs 2 a 4, desta diretiva (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 33 e jurisprudência referida).

31 Assim, os Estados-Membros não têm o direito de sujeitar o benefício da vantagem que resulta do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva a requisitos que não estejam previstos nesta (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 34 e jurisprudência referida).

32 Neste contexto, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a Diretiva 2011/96 procura garantir a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição de lucros por uma filial sita num Estado-Membro à sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 35 e jurisprudência referida).

33 A fim de alcançar o objetivo da neutralidade, no plano fiscal, da distribuição de lucros por uma filial sita num Estado-Membro à sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, a Diretiva 2011/96 pretende evitar, designadamente, através da regra prevista no seu artigo 4.º, n.º 1, alínea a), a dupla tributação desses lucros, em termos económicos, isto é, evitar que os lucros distribuídos sejam tributados, uma primeira vez, à sociedade filial e, uma segunda vez, à sociedade-mãe (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 36 e jurisprudência referida).

34 Assim, o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 proíbe os Estados-Membros de tributarem a sociedade-mãe a título dos lucros distribuídos pela sua filial, sem distinguir consoante a tributação da sociedade-mãe tenha como facto gerador o recebimento desses lucros ou a sua redistribuição. Está abrangida por essa proibição igualmente uma regulamentação nacional que, embora não tribute os dividendos recebidos pela sociedade-mãe enquanto tais, pode ter por efeito sujeitar indiretamente a sociedade-mãe a imposto sobre esses dividendos (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 37 e jurisprudência referida).

35 Com efeito, essa regulamentação não é compatível com a redação nem com os objetivos e o sistema da Diretiva 2011/96, uma vez que não permite alcançar plenamente o objetivo de prevenção da dupla tributação económica visado pela regra instituída no artigo 4.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 38 e jurisprudência referida).

36 No caso em apreço, como resulta do n.º 6 do presente acórdão, o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 foi transposto para o direito belga pelos artigos 202.º e seguintes do CIR 1992. Em substância, estas disposições preveem um sistema denominado de «inclusão-dedução», por força do qual, num primeiro momento, os dividendos recebidos pela sociedade-mãe são incluídos na sua matéria coletável e, num segundo momento, esses dividendos são deduzidos dessa matéria coletável, enquanto RDT, desde que subsistam lucros tributáveis na esfera da sociedade-mãe após a dedução dos prejuízos e dos outros lucros isentos. Se os RDT forem superiores à matéria coletável da sociedade em causa, os excedentes podem ser reportados para os exercícios seguintes.

37 Resulta igualmente da decisão de reenvio que o regime de «transferência intragrupo» permite, em certas condições, às sociedades belgas beneficiárias transferir a totalidade ou parte do seu lucro para sociedades do mesmo grupo que tenham sofrido prejuízos durante o mesmo período de tributação, sendo o montante transferido integrado na matéria coletável da sociedade que beneficia da transferência.

38 Dito isto, o artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992 prevê que nenhuma dedução, incluindo a dedução dos RDT, pode ser efetuada sobre o montante da transferência intragrupo que é incluído na matéria coletável da sociedade que beneficia dessa transferência.

39 A John Cockerill sustenta, em substância, que a aplicação da proibição prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992 implica uma tributação indireta dos dividendos que recebeu, apesar de estes preencherem os requisitos para beneficiarem de isenção nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96.

40 A este respeito, quanto à existência de uma eventual tributação indireta dos dividendos, à qual, como foi recordado no n.º 34 do presente acórdão, se oporia a este artigo 4.º, n.º 1, alínea a), há que comparar uma situação como a que está em causa no processo principal, no âmbito da qual uma sociedade-mãe como a John Cockerill teve de respeitar, no momento da dedução fiscal, a proibição prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, a uma situação em que o Estado-Membro em causa instituiu um regime de isenção simples que prevê a exclusão dos dividendos da matéria coletável dessa sociedade (v., por analogia, Acórdão de 20 de outubro de 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, n.ºs 42 a 44).

41 Ora, como alega a Comissão Europeia nas suas observações escritas, parece que a combinação do regime belga dos RDT, conforme estava em vigor quando do exercício fiscal em causa no processo principal, com o regime de transferência intragrupo tem por efeito que o recebimento de dividendos que devem beneficiar de isenção por força do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 é suscetível de conduzir a uma tributação mais pesada da sociedade-mãe que recebeu uma transferência intragrupo do que aquela a que estaria sujeita se não tivesse recebido tais dividendos, ou se esses dividendos tivessem pura e simplesmente sido excluídos da sua matéria tributável.

42 Se for esse o caso, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, o recebimento dos dividendos não é fiscalmente neutro para a sociedade-mãe, contrariamente ao objetivo prosseguido pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 46).

43 É irrelevante, neste contexto, o facto de o regime de transferência intragrupo ser um mecanismo voluntário regulado pelo direito nacional ou de os RDT que não puderam ser utilizados num determinado ano poderem ser reportados para o ano seguinte.

44 Com efeito, por um lado, a forma como o legislador belga aplica o regime de isenção previsto no artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 implica necessariamente uma interação entre os dividendos e os outros elementos da matéria coletável, como a transferência intragrupo, devendo, todavia, os efeitos de tal interação ser conformes com a Diretiva 2011/96 (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 49).

45 Por outro lado, embora seja certo que os RDT que não puderam ser utilizados num determinado ano, em aplicação da proibição de dedução prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, podem ser reportados para o exercício fiscal seguinte, não é menos certo que o recebimento de dividendos, no âmbito da aplicação de um regime fiscal como o que está em causa no processo principal, pode, em certas situações, levar a uma tributação mais pesada da sociedade-mãe do que se esses dividendos tivessem sido excluídos da sua matéria tributável. Uma vez que a carga fiscal da sociedade-mãe poderá ser afetada, deve considerar-se que esta última é, por esse facto, indiretamente tributada pelos dividendos recebidos da sua filial (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, n.º 53).

46 Quanto à questão de saber se um regime fiscal deste tipo é, no entanto, suscetível de ser autorizado ao abrigo do artigo 1.º, n.º 4, da Diretiva 2011/96, importa recordar que, por força desta disposição, esta diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.

47 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que se possa considerar que uma regulamentação nacional visa prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal, o seu objetivo específico deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, cujo objetivo seja beneficiar indevidamente de um benefício fiscal. Em contrapartida, uma presunção geral de fraude e de abuso não pode justificar uma medida fiscal que prejudique os objetivos de uma diretiva (v., neste sentido, Despacho de 14 de junho de 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, n.ºs 43 e 44 e jurisprudência referida).

48 Ora, no caso em apreço, nada indica que a proibição de dedução prevista no artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992 tenha por objeto específico excluir do benefício de uma vantagem fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade seja beneficiar indevidamente da mesma. Pelo contrário, afigura-se que esta disposição exclui, de modo geral, a imputação dos RDT à transferência intragrupo, independentemente da existência de um abuso fiscal.

49 O artigo 1.º, n.º 4, da Diretiva 2011/96 não autoriza, portanto, um Estado-Membro a aplicar uma disposição nacional, como o artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 1992, na parte em que esta vai além do necessário para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.

50 Uma vez que, nas suas observações escritas, o Governo Belga se refere, além disso, ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2011/96, importa recordar que, por força desta disposição, os Estados-Membros não concedem os benefícios desta diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo

sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da referida diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

51 A este respeito, basta salientar que, no caso em apreço, o Governo Belga não alega que a operação no termo da qual a John Cockerill recebeu dividendos suscetíveis de beneficiar de isenção, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96, se enquadrava numa dessas montagens. Aliás, não resulta de nenhum elemento dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que tenha sido esse o caso.

52 Por último, se, após ter procedido à comparação referida no n.º 40 do presente acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio concluir que, no caso em apreço, o recebimento de dividendos pela John Cockerill não era fiscalmente neutro, importa sublinhar, no que respeita às consequências a retirar dessa conclusão, que, por um lado, por força do princípio do primado, o juiz nacional encarregado de aplicar, no âmbito da sua competência, as disposições do direito da União tem a obrigação de garantir o pleno efeito das mesmas, não aplicando, se necessário, por sua própria iniciativa, nenhuma disposição contrária da legislação nacional, ainda que posterior, sem ter de pedir ou esperar pela sua revogação prévia por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (Acórdão de 24 de junho de 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, n.º 58 e jurisprudência referida).

53 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/96 tem efeito direto (v., por analogia, Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, n.ºs 63 a 65).

54 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 1.º, n.º 4, e o artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2011/96 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê que os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe da sua filial devem ser, num primeiro momento, incluídos na matéria coletável da primeira, antes de poderem, num segundo momento, ser objeto de uma dedução, sem que esta se aplique ao montante de uma transferência intragrupo incluído na matéria coletável.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 1.º, n.º 4, e o artigo 4.º, n.º1, da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015,

devem ser interpretados no sentido de que:

se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê que os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe da sua filial devem ser, num primeiro momento, incluídos na matéria coletável da primeira, antes de poderem, num segundo momento, ser objeto de uma dedução, sem que esta se aplique ao montante de uma transferência intragrupo incluído na matéria coletável.

Assinaturas