Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

26 de outubro de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre as sociedades — Diretiva 90/435/CEE — Artigo 1.º, n.º 2, e artigo 4.º, n.º 2 — Sociedades-mãe e filiais de Estados-Membros diferentes — Regime fiscal comum — Dedutibilidade do lucro tributável da sociedade-mãe — Disposições nacionais destinadas a eliminar a dupla tributação dos lucros distribuídos pelas filiais — Não tomada em consideração da existência de uma relação entre os juros dos empréstimos e o financiamento da participação que deu origem ao pagamento de dividendos»

No processo C-39/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia, Bélgica), por decisão de 8 de janeiro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de janeiro de 2016, no processo

Argenta Spaarbank NV

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, A. Tizzano (relator), vice-presidente do Tribunal de Justiça, E. Levits, A. Borg Barthet e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 30 de março de 2017,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Argenta Spaarbank NV, por B. De Cock e K. Van Duyse, advocaten,

– em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, P. Cottin e M. Jacobs, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 27 de abril de 2017,

* Língua do processo: neerlandês.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO 1990, L 225, p. 6).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Argenta Spaarbank NV e o Belgische Staat (Estado belga) a propósito da legalidade de um aviso de liquidação do imposto sobre as sociedades relativo aos exercícios de 2000 e 2001 de que esta sociedade foi destinatária.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O terceiro considerando da Diretiva 90/435 enuncia:

«Considerando que as disposições fiscais que regem atualmente as relações entre sociedades-mãe e afiliadas de Estados-Membros diferentes variam sensivelmente de uns Estados-Membros para os outros e são, em geral, menos favoráveis que as aplicáveis às relações entre sociedades-mãe e afiliadas de um mesmo Estado-Membro; que, por esse facto, a cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes é penalizada em comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro; que se torna necessário eliminar essa penalização através da instituição de um regime comum e facilitar assim os agrupamentos de sociedades à escala [da União]».

4 O artigo 1.º desta diretiva prevê:

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

– à distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-Membros,

– à distribuição dos lucros efetuada por sociedades desse Estado a sociedades de outros Estados-Membros, de que aquelas sejam afiliadas.

2. A presente diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos.»

5 Nos termos do artigo 3.º da referida diretiva:

«1. Para efeitos da presente diretiva:

a) É reconhecida a qualidade de sociedade-mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado-Membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25%;

b) Deve entender-se por "sociedade afiliada" a sociedade em cujo capital é detida a participação referida na alínea a).

2. Em derrogação do n.º 1, os Estados-Membros têm a faculdade:

– de, por via de acordo bilateral, substituir o critério de participação no capital pelo de detenção de direitos de voto,

– de não aplicar a presente diretiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-Membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos.»

6 O artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva dispõe:

«1. Sempre que uma sociedade-mãe receba, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado da sociedade-mãe:

– ou se abstém de tributar esses lucros;

– ou os tributa, autorizando esta sociedade a deduzir do montante do imposto a fração do imposto da afiliada correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efetuada pelo Estado-Membro da residência afiliada nos termos das disposições derrogatórias do artigo 5.º, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente.

2. Todavia, todos os Estados-Membros conservam a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e as menos-valias resultantes da distribuição dos lucros da sociedade afiliada não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe. Se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, o montante forfetário não pode exceder 5% dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada.»

Direito belga

7 A Diretiva 90/435 foi transposta para o direito belga através da loi du 23 octobre 1991 (Lei de 23 de outubro de 1991) (*Moniteur belge* de 15 de novembro de 1991, p. 25619), que alterou o regime dos rendimentos tributados a título definitivo (a seguir «regime RDT»), então em vigor.

8 Na sequência da codificação da regulamentação em matéria de imposto sobre o rendimento, que ocorreu no ano de 1992, as disposições pertinentes relativas ao regime RDT foram reunidas nos artigos 202.º, 204.º e 205.º do code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992 (Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992, coordenado pelo Decreto real de 10 de abril de 1992 e confirmado pela Lei de 12 de junho de 1992) (suplemento do *Moniteur belge* de 30 de julho de 1992, a seguir «CIR 1992»), tal como aplicados pelo arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (Decreto real de execução do Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992), de 27 de agosto de 1993 (*Moniteur belge* de 13 de setembro de 1993, p. 20096).

9 Em conformidade com estas disposições, uma sociedade pode deduzir do seu resultado 95% dos dividendos recebidos das suas filiais na aceção da Diretiva 90/435, enquanto rendimentos tributados a título definitivo (a seguir «dedução RDT»).

10 O funcionamento do regime RDT pode ser sucintamente descrito como segue. Numa primeira fase, o dividendo distribuído pela filial deve ser incluído na matéria coletável da sociedade-mãe. Numa segunda fase, o referido dividendo é deduzido desta matéria coletável, mas apenas na medida em que, no período de tributação em causa, subsista um lucro após dedução dos outros lucros isentos.

11 Neste contexto, a loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (Lei de 20 de dezembro de 1995 relativa a disposições fiscais, financeiras e diversas) (*Moniteur belge* de 23 de dezembro de 1995, p. 34578), introduziu, no CIR 1992, um artigo 198.º, 10º. Este, na sua versão aplicável ao processo principal, dispõe:

«Não constituem despesas profissionais:

[…]

10º Sem prejuízo da aplicação do artigo 55.º [do CIR 1992], os juros, até ao montante igual ao dos dividendos dedutíveis nos termos dos artigos 202.º a 204.º [do CIR 1992] e recebidos da venda de ações por uma sociedade que, no momento da transmissão dessas ações, não as detinha ininterruptamente há pelo menos um ano.

O parágrafo [anterior] não é, porém, aplicável às ações ou participações detidas em sociedades coligadas ou com as quais existe uma relação de participação, mesmo quando tenham caráter de aplicações financeiras, nem às outras ações ou participações que figuram nas imobilizações financeiras.»

12 O artigo 202.º do CIR 1992, na sua versão aplicável ao processo principal, tem a seguinte redação:

«§ 1. Aos lucros do período de tributação são igualmente deduzidos, na medida em que neles estejam incluídos:

1º os dividendos, com exceção dos rendimentos obtidos por ocasião da cessão a uma sociedade das suas próprias ações ou participações ou aquando da partilha total ou parcial do património de uma sociedade;

[…]

§ 2. Os rendimentos referidos no § 1, 1º e 2º, só são dedutíveis na medida em que, na data da atribuição ou de pagamento dos mesmos, a sociedade beneficiária detenha, no capital da sociedade que os distribui, uma participação de pelo menos 5% ou que atinja um valor de investimento de pelo menos [50 milhões de francos belgas (BEF) (cerca de 1 240 000 euros)].

Contudo, esta condição não se aplica aos rendimentos:

1º obtidos pelas instituições de crédito referidas no artigo 56.º, § 1 […]»

13 O artigo 204.º do CIR 1992, na sua versão aplicável ao processo principal, dispõe:

«Os rendimentos dedutíveis nos termos do artigo 202.º, § 1, 1°, 3° e 4°, são considerados incluídos nos lucros do período de tributação até 95% do montante cobrado ou recebido, a que eventualmente acrescem as retenções do imposto sobre os rendimentos de valores mobiliários, reais ou fictícias, ou a que são deduzidos, no tocante aos rendimentos referidos no artigo 202.º, § 1, 4° e 5°, os juros atribuídos ao vendedor caso a aquisição dos valores mobiliários tenha tido lugar durante o período de tributação.»

14 O artigo 106.º, n.º 5, do Decreto real de execução do Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992, de 27 de agosto de 1993, na sua versão aplicável ao processo principal, prevê:

«Os dividendos cujo devedor seja uma filial belga e cujo beneficiário seja uma sociedade-mãe de outro Estado-Membro da Comunidade Económica Europeia ficam integralmente isentos de retenção na fonte do imposto sobre os rendimentos mobiliários.

Contudo, a renúncia não se aplica se a participação da sociedade-mãe que deu origem ao pagamento de dividendos não for uma participação representativa de, pelo menos, 25% do capital da filial e se essa participação mínima de 25% não for ou não tiver sido conservada durante um período ininterrupto de, pelo menos, um ano.

Para efeitos de aplicação do primeiro e segundo parágrafos, entende-se por filiais e por sociedades-mãe as filiais e as sociedades-mãe como definidas na Diretiva [90/435].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A Argenta Spaarbank é uma instituição de crédito autorizada de direito belga que, nos exercícios contabilísticos de 1999 e 2000 (anos fiscais de 2000 e 2001), recebeu dividendos provenientes de participações em sociedades belgas e de outros Estados-Membros da União Europeia, detidas, no momento da distribuição desses dividendos, em alguns casos, há menos de um ano e, noutros casos, há mais de um ano.

16 Nos termos dos artigos 202.º e 204.º do CIR 1992, na sua versão aplicável ao processo principal, a Argenta Spaarbank beneficiou, enquanto sociedade-mãe, da dedução RDT até 95% dos referidos dividendos.

17 Por outro lado, tendo em conta o seu estatuto de instituição de crédito, pagou igualmente, nos exercícios contabilísticos em questão, juros num montante de 11 702 186 712 BEF (cerca de 290 090 000 euros) e de 13 322 033 492 BEF (cerca de 330 245 000 euros), que foram inscritos na rubrica «Despesas de juros e despesas semelhantes» da conta de resultados.

18 Como resulta da decisão de reenvio, estes juros não foram pagos sobre empréstimos contraídos para adquirir participações no capital de uma filial. Em contrapartida, os referidos juros diziam respeito a contas poupança, contas à ordem, contas a prazo e outros produtos de investimento geridos pela Argenta Spaarbank para os seus clientes, enquanto instituição de crédito, e que poderiam ter sido objeto, a esse título, de uma dedução enquanto despesas profissionais.

19 Contudo, o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 prevê a não dedutibilidade de todos os juros pagos até um montante igual ao dos dividendos dedutíveis nos termos dos artigos 202.º a 204.º do CIR 1992, provenientes de ações ou de participações adquiridas por uma sociedade-mãe que as deteve durante um período ininterrupto de menos de um ano, até ao momento da sua transmissão, sem exigir a existência de um nexo causal entre tais juros e os dividendos que beneficiaram da dedução RDT.

20 Ora, a Argenta Spaarbank recebeu os montantes de 3 059 292 BEF (cerca de 75 838 euros), no exercício contabilístico de 1999 (ano fiscal de 2000), e de 11 960 419 BEF (cerca de 296 490 euros), no exercício contabilístico de 2000 (ano fiscal de 2001), a título de dividendos resultantes de participações que, no momento da distribuição desses dividendos, eram detidas há menos de um ano.

21 Assim, nos termos do artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, a Administração Fiscal enviou à Argenta Spaarbank dois avisos de liquidação retificativos relativos aos anos fiscais de 2000 e 2001, indicando que seriam acrescidos juros no montante de, respetivamente, 75 837,87 euros e 296 491,04 euros às «despesas não admitidas», que não podiam, por isso, ser deduzidos do lucro tributável desta sociedade-mãe.

22 Por decisão de 4 de maio de 2004, o diretor regional do Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Centro Nacional de Inspeções I da Administração Fiscal para Pessoas Coletivas e Singulares, Bélgica) indeferiu as reclamações apresentadas pela Argenta Spaarbank desses avisos de liquidação.

23 Em 3 de agosto de 2004, a Argenta Spaarbank impugnou esta decisão no órgão jurisdicional de reenvio, o rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia, Bélgica), para obter a anulação dos referidos avisos de liquidação, alegando, nomeadamente, que o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 é incompatível com o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435, pois esta última disposição permitia unicamente aos Estados-Membros considerarem não dedutíveis os juros que apresentassem um nexo causal com os dividendos que beneficiaram da dedução RDT.

24 Nestas condições, o rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 198.º, 10º, [do CIR 1992], na versão aplicável nos anos fiscais de 2000 e 2001, viola o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva [90/435], na medida em que prevê que não são considerados despesas profissionais os juros até um montante igual ao dos dividendos, que podem ser isentos nos termos dos artigos 202.º a 204.º [do CIR 1992], recebidos de ações que, no momento da transmissão não eram ininterruptamente detidas há pelo menos um ano, sendo que [aquele artigo do referido código] não distingue consoante os referidos juros dizem ou não respeito à participação ou ao financiamento da [aquisição da] participação que originou os dividendos isentos?

2) O artigo 198.º, 10º, [do CIR 1992], na versão aplicável nos anos fiscais de 2000 e 2001, constitui uma disposição necessária para evitar fraudes e abusos, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva [90/435,] e, em caso afirmativo, vai para além do que seria necessário para evitar tais fraudes e abusos, na medida em que prevê que não são considerados despesas profissionais os juros até um montante igual ao dos dividendos que podem ser isentos nos termos dos artigos 202.º a 204.º [do CIR 1992] que, no momento da transmissão dessas ações, não eram ininterruptamente detidos há pelo menos um ano, sendo que [aquele artigo do referido código] não distingue consoante os referidos juros dizem ou não respeito à participação ou ao financiamento da [aquisição da] participação que originou os dividendos isentos?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

25 O Governo belga contesta a admissibilidade do presente pedido de decisão prejudicial. Em apoio deste fundamento de inadmissibilidade, recorda que o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 autoriza as autoridades fiscais belgas a rejeitar, enquanto encargos não dedutíveis, todos os juros pagos por uma sociedade-mãe, no período de tributação em causa, no montante dos dividendos recebidos a título de participações no capital de uma filial, detidas há menos de um ano e que beneficiem da dedução RDT.

26 Nestas condições, este governo alega que é certo que este artigo se aproxima do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435, na medida em que oferece um meio de combater uma prática abusiva que consiste em contrair um empréstimo para reduzir a base tributável da sociedade-mãe, gerando juros dedutíveis através da aquisição de participações em filiais que geram dividendos igualmente dedutíveis.

27 Todavia, na medida em que o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 tem como efeito indireto neutralizar a dedução, a título dos artigos 202.º a 204.º do CIR 1992, dos dividendos provenientes de participações de curta duração, deveria considerar-se que o referido artigo está abrangido pelo artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 90/435, que permite aos Estados-Membros não aplicar o sistema de dedução dos lucros estabelecido por esta diretiva às sociedades «que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe». Com efeito, segundo este governo, esta última disposição implica que, na hipótese aí referida, os Estados-Membros não têm

de respeitar a Diretiva 90/435. Assim, ser-lhes-ia possível não só não conferir as vantagens previstas no artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva mas também considerar os encargos como não dedutíveis numa medida e em condições que não correspondem às previstas no artigo 4.º, n.º 2, da referida diretiva, ou ainda utilizar uma disposição destinada a evitar fraudes e abusos na aceção do artigo 1.º, n.º 2, desta mesma diretiva, para além do que seria necessário para evitar essas fraudes e abusos.

28 Nesta medida, o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 visa uma situação que se situa fora do âmbito de aplicação da Diretiva 90/435.

29 A este respeito, há que salientar que o artigo 3.º, n.º 2, segundo travessão, da Diretiva 90/435 prevê, em derrogação do n.º 1 deste artigo, que os Estados-Membros têm a «faculdade» «de não aplicar» essa diretiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-Membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos.

30 Segundo os seus próprios termos, esta disposição não prevê uma exceção de ordem geral à aplicação da Diretiva 90/435, mas limita-se a prever uma faculdade, a qual caberá aos Estados-Membros que pretendem fazer uso dela transpor para o respetivo direito nacional. A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as disposições de uma diretiva devem ser transpostas com um caráter vinculativo incontestável, com a especificidade, a precisão e a clareza requeridas, para cumprir a exigência da segurança jurídica (v. acórdão de 15 de outubro de 2015, Comissão/Alemanha, C-137/14, EU:C:2015:683, n.º 51 e jurisprudência referida).

31 Ora, sobre este ponto, há que constatar que o órgão jurisdicional de reenvio faz uma interpretação do sistema do CIR 1992, em especial do artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, diferente da apresentada pelo Governo belga no Tribunal de Justiça.

32 Com efeito, esse órgão jurisdicional salienta que o legislador belga transpôs inicialmente para o direito interno a Diretiva 90/435, aplicando-a na totalidade às sociedades-mãe nacionais, sem prever expressamente nenhum período mínimo de detenção, por uma sociedade, de ações que lhe conferisse a qualidade de sociedade-mãe da filial que era objeto de tal aquisição de participação e lhe permitisse invocar a dedução dos dividendos gerados por essas ações.

33 Assim, segundo esse órgão jurisdicional, o Reino da Bélgica não exerceu a faculdade reconhecida aos Estados-Membros pelo artigo 3.º, n.º 2, segundo travessão, primeira parte, da Diretiva 90/435, ao adotar o CIR 1992.

34 Em contrapartida, ao analisar em detalhe os trabalhos preparatórios, o objeto e a finalidade do artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, o órgão jurisdicional de reenvio considera que esta disposição transpõe, para o direito belga, o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435, uma vez que se destina a impedir que sociedades-mãe nacionais operem uma dupla dedução fiscal através da aquisição, mediante um financiamento externo dedutível, de ações de filiais, geradoras de dividendos igualmente dedutíveis.

35 Consequentemente, a razão pela qual o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 não prevê nenhuma relação entre a aquisição de tais ações e o financiamento desta operação prende-se com a vontade do legislador belga, não de neutralizar a dedução dos dividendos resultantes de participações de curta duração, utilizando a autorização prevista no artigo 3.º, n.º 2, segundo travessão, primeira parte, da Diretiva 90/435, mas de ultrapassar a dificuldade, de um ponto de vista prático, da Administração Fiscal, de verificar concretamente a relação entre o financiamento de uma operação e o bem adquirido, no âmbito da aplicação da regra derrogatória referida no artigo 4.º, n.º 2, desta diretiva.

36 Ora, foi com fundamento nesta interpretação do artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 que o órgão jurisdicional de reenvio considerou necessário, para efeitos da resolução do litígio que é chamado a conhecer, submeter o presente pedido de decisão prejudicial.

37 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre este último 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 da decisão judicial a proferir, 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 (acórdãos de 22 de dezembro de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, n.º 16, e de 21 de dezembro de 2016, Vervloet e o., C-76/15, EU:C:2016:975, n.º 56 e jurisprudência referida).

38 Além disso, há que precisar que não compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito de um reenvio prejudicial, sobre a interpretação das disposições nacionais nem decidir se a interpretação que o órgão jurisdicional de reenvio faz das mesmas é correta. Com efeito, incumbe ao Tribunal de Justiça ter em conta, no quadro da repartição das competências entre os tribunais comunitários e nacionais, o contexto factual e regulamentar no qual se inserem as questões prejudiciais, tal como definido pela decisão de reenvio (acórdão de 23 de abril de 2009, Angelidaki e o., C-378/07 a C-380/07, EU:C:2009:250, n.º 48 e jurisprudência referida).

39 Resulta do que precede que, com vista a examinar a exceção de inadmissibilidade invocada pelo Governo belga, há que fazer referência unicamente à interpretação do artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 dada pelo órgão jurisdicional de reenvio, como recordada, em substância, nos n.os 32 a 35 do presente acórdão.

40 Ora, à luz desta interpretação e tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 30 do presente acórdão, há que considerar que uma disposição como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992 está abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 90/435, pois o seu conteúdo não pode ser entendido como podendo estar abrangido, nem diretamente nem, por maioria de razão, indiretamente, como defende o Governo belga, pela derrogação facultativa prevista no artigo 3.º, n.º 2, segundo travessão, primeira parte, desta diretiva.

41 Por conseguinte, há que declarar admissível o presente pedido de decisão prejudicial.

Quanto ao mérito

Quanto à primeira questão

42 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 se opõe a uma disposição de direito nacional, como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, nos termos da qual os juros pagos por uma sociedade-mãe a título de um empréstimo não são dedutíveis do lucro tributável dessa sociedade-mãe até um montante igual ao dos dividendos, que já beneficiam de uma dedutibilidade fiscal, obtidos de participações detidas pela referida sociedade-mãe no capital de filiais durante um período inferior a um ano, mesmo que esses juros não digam respeito ao financiamento dessas participações.

43 Para dar uma resposta útil a esta questão, há que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, ter em conta não só a redação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 mas também os objetivos e o sistema desta diretiva (v., neste sentido, acórdãos de 3 de abril de 2008, Banque

Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, n.º 22; de 1 de outubro de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, n.º 26; e de 8 de março de 2017, Wereldhave Belgium e o., C-448/15, EU:C:2017:180, n.º 24).

44 Antes de mais, há que observar que a redação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 está formulada de maneira clara e inequívoca, no sentido de que esta disposição permite unicamente a um Estado-Membro excluir da dedutibilidade do lucro tributável de uma sociedade-mãe apenas os «encargos respeitantes à participação» desta no capital de uma filial.

45 Resulta, assim, dos próprios termos da referida disposição que esta não permite aos Estados-Membros excluir tal dedutibilidade no que respeita a todos os juros de empréstimos contraídos por uma sociedade-mãe até um montante igual ao dos dividendos gerados pelas suas participações nas suas filiais.

46 Tal interpretação literal é corroborada pela sistemática da Diretiva 90/435 e pelo objetivo prosseguido por esta.

47 A este respeito, há que recordar, como enuncia o seu terceiro considerando, que a Diretiva 90/435 se destina a eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes, em comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro, e facilitar, assim, o agrupamento de sociedades à escala da União Europeia. Esta diretiva tem, pois, como fim último garantir a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição de lucros por uma filial estabelecida num Estado-Membro à sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro (acórdãos de 1 de outubro de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, n.º 27, e de 8 de março de 2017, Wereldhave Belgium e o., C-448/15, EU:C:2017:180, n.º 25).

48 O objetivo da referida diretiva é, assim, evitar, através dos mecanismos previstos no seu artigo 4.º, n.º 1, e no seu artigo 5.º, n.º 1, a dupla tributação dos lucros distribuídos pelas filiais às sociedades-mãe, evitando que os lucros distribuídos sejam tributados, uma primeira vez, à filial e, uma segunda vez, à sociedade-mãe (v., neste sentido, acórdãos de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, n.º 27; de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, n.º 29; de 1 de outubro de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, n.º 57; e de 8 de março de 2017, Wereldhave Belgium e o., C-448/15, EU:C:2017:180, n.º 36).

49 No que respeita, em especial, ao artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435, este prevê que, quando uma sociedade-mãe receba, na qualidade de acionista da sua filial, lucros distribuídos, o Estado-Membro da sociedade-mãe abstém-se de tributar esses lucros ou autoriza a sociedade-mãe a deduzir do montante do seu imposto a fração do imposto da filial correspondente a esses lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte cobrado pelo Estado-Membro de residência da filial, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente (acórdãos de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 102; de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, n.º 25; e de 8 de março de 2017, Wereldhave Belgium e o., C-448/15, EU:C:2017:180, n.º 37).

50 É, pois, a título derrogatório que o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 confere aos Estados-Membros a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e as menos-valias resultantes da distribuição dos lucros da filial não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe.

51 Neste contexto, por um lado, há que sublinhar que esta disposição deve ser objeto de interpretação estrita e, por conseguinte, não pode, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, ter uma interpretação que vá além dos seus próprios termos (v., neste sentido, acórdãos de 17 de outubro de 1996, Denkavit e o., C-283/94, C-291/94 e C-292/94, EU:C:1996:387, n.º 27, e de 25 de setembro de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, n.º 86).

52 Por outro lado, há que concluir que a regra estabelecida no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 privaria de efeito útil a regra constante do n.º 1 desse artigo, se a primeira regra fosse interpretada no sentido de que permite aos Estados-Membros opor-se à dedução do lucro tributável de uma sociedade-mãe de todos os encargos decorrentes de juros de empréstimos até um montante correspondente ao dos dividendos, que beneficiam de uma isenção de imposto, recebidos a título de uma participação no capital de uma filial, sem que essa não dedutibilidade esteja limitada aos encargos decorrentes de juros relativos ao financiamento de tal participação e da qual resultam esses dividendos. Com efeito, tal interpretação equivaleria a permitir aos Estados-Membros aumentar indiretamente o rendimento tributável de uma sociedade-mãe, afetando, assim, a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição dos dividendos pagos por uma filial com sede num Estado-Membro à sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro.

53 Por último, a interpretação literal da regra constante do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435, referida nos n.ºs 44 e 45 do presente acórdão, é a única compatível com o objetivo específico previsto nesta disposição no âmbito do sistema da Diretiva 90/435.

54 Com efeito, a faculdade que esta disposição reconhece aos Estados-Membros destina-se a impedir que uma sociedade-mãe goze de uma dupla vantagem fiscal, resultante, por um lado, dos lucros isentos de imposto nos termos do artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Diretiva 90/435 e, por outro, da redução do imposto, obtida por efeito da dedução, a título de encargos, das menos-valias das participações resultantes da distribuição desses lucros (v., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, n.º 42).

55 Nesta perspetiva, o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 deve ser necessariamente interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros impedir apenas que uma sociedade-mãe goze da dupla vantagem fiscal referida no número anterior. Com efeito, permitir aos Estados-Membros recusar às sociedades-mãe a dedução dos juros que não estão relacionados com a aquisição das participações que geram a distribuição dos referidos lucros isentos iria manifestamente além do que é necessário para alcançar tal objetivo.

56 Daí decorre que não pode constituir uma aplicação conforme da regra derrogatória constante do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, que exclui, de maneira geral e automática, a dedutibilidade fiscal, a título de encargos ou despesas profissionais, dos juros relacionados com um empréstimo contraído por uma sociedade-mãe até um montante correspondente aos dividendos gerados por uma participação dessa sociedade-mãe no capital de uma filial, os quais beneficiam já de uma dedutibilidade fiscal, ainda que o pagamento desses juros não diga respeito ao financiamento da aquisição de tal participação.

57 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, nos termos da qual os juros pagos por uma sociedade-mãe a título de um empréstimo não são dedutíveis do lucro tributável dessa sociedade-mãe até um montante igual ao dos dividendos, que já beneficiam de uma dedutibilidade fiscal, obtidos de participações detidas pela referida sociedade-mãe no capital de filiais durante um período inferior a um ano, mesmo que esses juros não digam respeito ao financiamento dessas participações.

Quanto à segunda questão

58 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que autoriza os Estados-Membros a aplicar uma disposição nacional como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992.

59 A este respeito, há que recordar que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 prevê que esta diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos.

60 Como a advogada-geral salientou no n.º 51 das suas conclusões, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 reflete o princípio geral do direito da União de que o abuso de direito é proibido (acórdão de 5 de julho de 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, n.º 38), pelo que os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente invocar normas do direito da União (v., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 69, e de 28 de julho de 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, n.º 37).

61 Contudo, há que salientar, como observou igualmente a advogada-geral no n.º 52 das suas conclusões, que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 constitui uma disposição de princípio cujo conteúdo é retomado de maneira específica noutras disposições desta diretiva, nomeadamente no seu artigo 4.º, n.º 2, na medida em que se destina precisamente a combater os abusos das sociedades-mãe resultantes de uma dupla dedução fiscal (v., por analogia, acórdão de 17 de outubro de 1996, Denkavit e o., C-283/94, C-291/94 e C-292/94, EU:C:1996:387, n.º 31).

62 Ora, resulta da resposta dada à primeira questão que o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, que vá além das medidas que o legislador da União considerou adequadas para evitar os abusos das sociedades-mãe relacionados com a possibilidade de operar uma dupla dedução fiscal.

63 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que não autoriza os Estados-Membros a aplicar uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do CIR 1992, na medida em que esta vai além do necessário para evitar fraudes e abusos.

Quanto às despesas

64 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 (Quinta Secção) declara:

1) **O artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992, coordenado pelo Decreto real de 10 de abril de 1992 e confirmado pela Lei de 12 de junho de 1992, nos termos da qual os juros pagos por uma sociedade-mãe a título de um empréstimo não são dedutíveis do lucro tributável dessa sociedade-mãe até um montante igual ao dos dividendos, que já beneficiam de uma dedutibilidade fiscal, obtidos de participações detidas pela referida sociedade-mãe no capital de filiais durante um período inferior a um ano, mesmo que esses juros não digam respeito ao financiamento dessas participações.**

2) **O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que não autoriza os Estados-Membros a aplicar uma disposição nacional, como o artigo 198.º, 10º, do Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992, coordenado pelo Decreto real de 10 de abril de 1992 e confirmado pela Lei de 12 de junho de 1992, na medida em que esta vai além do necessário para evitar fraudes e abusos.**

Assinaturas