Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

16 de fevereiro de 2023 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade direta — Imposto sobre as sociedades — Artigos 49.º, 63.º e 64.º TFUE — Liberdade de estabelecimento — Livre circulação de capitais — Cessão de ativos dentro de um grupo de sociedades — Sociedade com residência fiscal num Estado-Membro cuja sociedade-mãe tem residência fiscal noutro Estado-Membro e cuja sociedade-irmã tem residência fiscal num país terceiro — Cessão de direitos de propriedade intelectual da sociedade com residência fiscal num Estado-Membro à sua sociedade-irmã com residência fiscal num país terceiro — Cessão pela sociedade com residência fiscal num Estado-Membro de ações de uma das suas filiais à sua sociedade-mãe com residência fiscal noutro Estado-Membro — Contrapartida igual ao valor de mercado dos ativos cedidos — Isenção fiscal ou tributação em função do Estado da sede da sociedade beneficiária»

No processo C-707/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido], por Decisão de 29 de dezembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de dezembro de 2020, no processo

Gallaher Limited

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Jürimäe, presidente de secção, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (relator) e M. Gavalec, juízes,

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: inglês.

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Gallaher Limited, por I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond e E. Buxton, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Baxter, F. Shibli e J. Simpson, na qualidade de agentes, assistidos por R. Baldry, QC, e B. Elliott, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por P.-J. Loewenthal e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de setembro de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º, 63.º e 64.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Gallaher Limited (a seguir «GL»), uma sociedade com residência fiscal no Reino Unido, aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Tributária e Aduaneira, Reino Unido) (a seguir «Administração Tributária») a respeito da sujeição da GL a uma obrigação fiscal, sem direito a diferimento do pagamento do imposto, relativamente a duas operações de cessão de ativos a sociedades sem residência fiscal no Reino Unido que integram o mesmo grupo de sociedades que a GL.

Quadro jurídico

Acordo de Saída

3 O Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atómica (JO 2020, L 29, p. 7; a seguir «Acordo de Saída») foi aprovado pela Decisão (UE) 2020/135 do Conselho, de 30 de janeiro de 2020 (JO 2020, L 29, p. 1).

4 Segundo o preâmbulo do Acordo de Saída, sob reserva das disposições nele estabelecidas, o direito da União deixa de ser aplicável na íntegra ao Reino Unido a partir da data de entrada em vigor do acordo.

5 O Acordo de Saída prevê, no seu artigo 126.º, um período de transição com início na data de entrada em vigor deste acordo e termo em 31 de dezembro de 2020, durante o qual o direito da União é aplicável ao Reino Unido, salvo disposição em contrário do referido acordo.

6 O artigo 86.º do Acordo de Saída, sob a epígrafe «Processos pendentes no Tribunal de Justiça da União Europeia», prevê, nos seus n.os 2 e 3:

«2. O Tribunal de Justiça da União Europeia continua a ser competente para decidir, a título prejudicial, sobre os pedidos dos órgãos jurisdicionais do Reino Unido apresentados antes do termo do período de transição.

3. Para efeitos do presente capítulo, considera-se [que um] pedido de decisão prejudicial é apresentado […] no momento em que o ato introdutório da instância foi registado pela [S]ecretaria do Tribunal de Justiça […]»

7 O artigo 89.º, n.º 1, do Acordo de Saída enuncia:

«Os acórdãos e despachos do Tribunal de Justiça da União Europeia proferidos antes do termo do período de transição, bem como os referidos acórdãos e despachos proferidos após o termo do período de transição nos processos referidos nos artigos 86.º e 87.º, são plenamente vinculativos para o Reino Unido e no seu território.»

8 Em aplicação do artigo 185.º do Acordo de Saída, o mesmo entrou em vigor em 1 de fevereiro de 2020.

Direito do Reino Unido

9 Nos termos das sections 2 e 5 do Corporation Tax Act 2009 (Lei de 2009 relativa ao Imposto sobre as Sociedades; a seguir «CTA 2009») e da section 8 do Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Lei de 1992 relativa à Tributação das Mais-valias; a seguir «TCGA 1992»), as sociedades com residência fiscal no Reino Unido estão sujeitas ao pagamento de imposto sobre as sociedades sobre todos os seus lucros (incluindo as mais-valias) realizados durante o ano contabilístico relevante.

10 Em conformidade com a section 5(3) do CTA 2009, as sociedades sem residência fiscal no Reino Unido, mas que aí exerçam uma atividade comercial por intermédio de um estabelecimento estável no Reino Unido, são devedoras do imposto sobre os lucros atribuíveis a esse estabelecimento estável. Além disso, nos termos da section 10B do TCGA 1992, tais sociedades estão sujeitas ao imposto sobre as mais-valias que realizem na cessão de ativos se esses ativos estiverem localizados no Reino Unido e se forem utilizados para efeitos da atividade comercial ou do estabelecimento estável. Estes ativos são qualificados de «ativos tributáveis» nos termos da section 171(1A) do TCGA 1992.

11 Nos termos das sections 17 e 18 do TCGA 1992, a cessão de um ativo é considerada como tendo sido feita por uma remuneração igual ao valor de mercado desse ativo, quando não for realizada no âmbito de um acordo celebrado em condições diferentes das condições normais de mercado ou quando for realizada a favor de uma pessoa associada.

12 A section 170 do TCGA 1992 dispõe:

«(1) A presente section serve para efeitos de interpretação das sections 171 a 181, salvo indicação em contrário […].

(2) Salvo disposição em contrário,

[…]

b) as subsections (3) a (6) *infra* são aplicáveis para determinar se as sociedades em causa formam um grupo e, nesse caso, qual é a sociedade principal do grupo;

[…]

d) os conceitos de "grupo" e de "filial" devem ser interpretados com as devidas adaptações quando aplicados a uma sociedade constituída segundo o direito de um Estado diferente do Reino Unido.

(3) Sem prejuízo das subsections (4) a (6) *infra*,

(a) um grupo é constituído por uma sociedade (a seguir qualificada, bem como nas sections 171 a 181, de "sociedade principal do grupo") e pelas filiais das quais detém 75 % do capital; se estas filiais detiverem 75 % do capital de outras filiais, estas últimas estão abrangidas pelo grupo, bem como as suas filiais detidas a 75 %, e assim sucessivamente; porém

(b) um grupo não abrange nenhuma sociedade (além da sociedade principal do grupo) que não seja uma filial efetiva em que 51 % do capital é detido pela sociedade principal do grupo.

(4) Uma sociedade não pode ser a sociedade principal de um grupo se ela própria for uma filial em que 75 % do capital é detido por outra sociedade.

[…]»

13 A section 171 do TCGA 1992 e as sections 775 e 776 do CTA 2009 (a seguir, em conjunto, «regras em matéria de transferências dentro de grupos») estabelecem que a cessão de ativos efetuada entre sociedades de um grupo sujeitas ao imposto sobre as sociedades no Reino Unido deve ocorrer numa base fiscalmente neutra.

14 A section 171 do TCGA 1992 dispõe:

«(1) Quando

(a) uma sociedade ("sociedade A") cede um ativo a outra sociedade ("sociedade B") numa data em que as duas sociedades pertencem ao mesmo grupo, e

(b) estão reunidas as condições da subsection (1A) *infra*,

a sociedade A e a sociedade B são tratadas, para efeitos do imposto sobre as sociedades que incide sobre as mais-valias, como se o ativo em causa fosse adquirido pela sociedade B como contrapartida de uma remuneração de um montante tal que garante que a sociedade A não regista mais-valias nem perdas no momento da cessão.

(1A) As condições referidas na subsection (1)(b) *supra* são as seguintes:

a) a sociedade A tem residência no Reino Unido à data da cessão, ou o ativo é um ativo tributável dessa sociedade imediatamente antes dessa data, e

b) a sociedade B tem residência no Reino Unido à data da cessão, ou o ativo é um ativo tributável dessa sociedade imediatamente após essa data.

Para o efeito, um ativo é um "ativo tributável" de uma sociedade numa determinada data quando, se o ativo fosse cedido por essa sociedade nessa data, todas as mais-valias realizadas pela sociedade seriam mais-valias tributáveis e estariam abrangidas, por força da section 10B, pelos seus lucros tributáveis para efeitos do imposto sobre as sociedades.

[…]»

15 A section 775 do CTA 2009 enuncia:

«(1) A cessão de um ativo intangível de uma sociedade ("cedente") para outra sociedade ("cessionário") é fiscalmente neutra para efeitos da presente parte se

a) à data da cessão as duas sociedades pertencerem ao mesmo grupo,

b) imediatamente antes da cessão o ativo em causa constituir, para o cedente, um ativo intangível tributável e

c) imediatamente após a cessão o ativo em causa constituir, para o cessionário, um ativo intangível tributável.

(2) A section 776 prevê, para efeitos da presente parte, as consequências associadas a uma cessão fiscalmente neutra.

[…]»

16 A section 776 do CTA 2009 dispõe:

«(1) A presente section enuncia as consequências associadas a uma cessão de ativos "fiscalmente neutra" para efeitos da presente parte.

(2) A cessão é tratada para os devidos efeitos como não abrangendo

a) a realização do ativo pelo cedente, ou

b) a aquisição do ativo pelo cessionário.

(3) O cessionário é tratado para os devidos efeitos

a) como tendo sido o titular do ativo a qualquer momento quando este era detido pelo cedente, e

b) como tendo efetuado todas as diligências relativas ao ativo que foram realizadas pelo cedente.

(4) Em particular,

a) o custo inicial do ativo à disposição do cedente é considerado o custo inicial do ativo à disposição do cessionário, e

b) todos os créditos e débitos relativos ao ativo que tenham sido contabilizados para efeitos fiscais pelo cedente nos termos da presente parte serão tratados como se tivessem sido contabilizados pelo cessionário.

(5) As referências ao custo do ativo na subsection (4)(a) referem-se ao custo reconhecido para efeitos fiscais.»

17 A section 764 do CTA 2009 enuncia:

«(1) Este capítulo aplica-se para efeitos da presente parte a fim de determinar se as sociedades formam um grupo e, se for caso disso, qual é a sociedade principal do grupo.

[…]»

18 A section 765 do CTA 2009 prevê:

«(1) Ao abrigo da regra geral

(a) um grupo é constituído por uma sociedade ("A") e por todas as suas filiais das quais detenha 75 % do capital; e

(b) se estas filiais detiverem 75 % do capital de outras filiais, estas últimas estão abrangidas pelo grupo, bem como as suas filiais detidas a 75 %, e assim sucessivamente.

(2) A sociedade principal do grupo é designada, para efeitos do presente capítulo e do capítulo 9, como "A".

(3) As subsections (1) e (2) estão sujeitas às disposições seguintes do presente capítulo.»

19 A section 767 do CTA 2009 dispõe:

«(1) A regra geral é que uma sociedade ("A") não constitui a sociedade principal de um grupo se ela própria for a filial de outra sociedade ("B") que detém 75 % do seu capital.

[…]»

20 A section 59D do Taxes Management Act 1970 (Lei de 1970 relativa à Gestão dos Impostos, a seguir «TMA 1970») prevê:

«(1) O imposto sobre as sociedades relativo a um exercício contabilístico é devido e exigível no dia seguinte ao termo de um período de nove meses após o final desse exercício.

(2) Se o imposto devido for excedido pela totalidade dos montantes relevantes anteriormente pagos (conforme resultam da respetiva declaração de imposto sobre as sociedades), o excedente deverá ser reembolsado.

[…]»

21 Por força da section 87A do TMA 1970, os juros são imputáveis ao imposto não pago a partir da data em que este se torna exigível.

22 Nos termos das sections 55 e 56 do TMA 1970, quando uma decisão da Administração Tributária (incluindo um aviso de encerramento parcial) que altera a declaração de uma sociedade num dado período contabilístico tiver sido objeto de recurso para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], o pagamento do imposto fixado pode ser diferido por acordo com a Administração Tributária ou mediante pedido apresentado a este tribunal, de modo a que este imposto só se torne exigível quando o recurso perante o referido tribunal tiver sido decidido.

23 O artigo 13.º, n.º 5, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Reino Unido e a Confederação Suíça, inspirada no Modelo de Convenção Fiscal da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE) sobre o Rendimento e o Património, prevê que as mais-valias resultantes de uma transferência de ativos, como as que estão em causa no processo principal, só são tributáveis no território onde reside o cedente.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

24 A GL pertence ao grupo de sociedades Japan Tobacco Inc. (a seguir «Grupo JT»).

25 O Grupo JT é um grupo de dimensão mundial que distribui produtos do tabaco em 130 países de todo o mundo. A sociedade de topo deste grupo é uma sociedade cotada em bolsa com residência fiscal no Japão.

26 Resulta da decisão de reenvio que a sociedade de topo do Grupo JT na Europa é a JTIH, uma sociedade com residência fiscal nos Países Baixos (a seguir «sociedade neerlandesa») que é a sociedade-mãe indireta da GL, sendo a relação de participação entre a sociedade neerlandesa e a GL criada por intermédio de outras quatro sociedades, todas elas estabelecidas no Reino Unido.

27 Em 2011, a GL cedeu a uma sociedade-irmã, a JTISA, com residência fiscal na Suíça (a seguir «sociedade suíça») e que é uma filial direta da sociedade neerlandesa, direitos de propriedade intelectual relativos a marcas de tabaco e ativos conexos (a seguir «cessão de 2011»). A remuneração auferida pela GL em contrapartida da cessão foi disponibilizada pela sociedade suíça, à qual, para o efeito, tinham sido concedidos empréstimos interempresas pela sociedade neerlandesa de montante correspondente ao da remuneração.

28 Em 2014, a GL cedeu a totalidade do capital social que detinha numa das suas filiais, uma sociedade constituída na Ilha de Man, à sociedade neerlandesa (a seguir «cessão de 2014»).

29 A Administração Tributária adotou dois avisos de encerramento parcial relativos, respetivamente, à cessão de 2011 e à cessão de 2014, que determinavam o montante das mais-valias e dos lucros tributáveis que foram realizados pela GL no âmbito destas cessões durante os períodos contabilísticos relevantes. Não sendo as cessionárias residentes fiscais no Reino Unido, a mais-valia sobre os ativos foi objeto de uma obrigação fiscal imediata e nenhuma disposição do direito fiscal nacional previa o diferimento desta obrigação ou o pagamento escalonado do imposto.

30 A GL interpôs dois recursos desses dois avisos de encerramento parcial para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)].

31 No âmbito desses recursos, a GL alegou, em substância, uma diferença de tratamento fiscal entre as cessões de ativos em causa no processo principal e as cessões efetuadas entre os membros de um grupo de sociedades com residência ou estabelecimento estável no Reino Unido, que beneficiam de uma isenção do imposto sobre as sociedades. Com efeito, resulta da decisão de reenvio que as regras em matéria de transferências dentro de grupos preveem que uma cessão de ativos efetuada entre sociedades de um grupo que estão sujeitas a tributação no Reino Unido deve ter lugar numa base fiscalmente neutra.

32 Por um lado, no que respeita ao recurso interposto do aviso de encerramento parcial relativo à cessão de 2011 (a seguir «recurso de 2011»), a GL alegou, em primeiro lugar, que o facto de não poder diferir o pagamento da obrigação fiscal constituía uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade neerlandesa. Em segundo lugar, a título subsidiário, sustentou que o facto de não poder diferir esse pagamento implicava uma restrição ao direito da sociedade neerlandesa e/ou da GL à livre circulação de capitais. Em terceiro lugar, a GL aduziu que, embora o Reino Unido, com base numa repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros, estivesse habilitado a tributar as mais-valias realizadas, a obrigação de pagamento imediato do imposto, sem opção de diferimento do pagamento, era desproporcionada.

33 Por outro lado, em relação ao recurso interposto do aviso de encerramento parcial referente à cessão de 2014 (a seguir «recurso de 2014»), a GL alegou, em primeiro lugar, que o facto de não poder diferir o pagamento da obrigação fiscal constituía uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade neerlandesa. Em segundo lugar, sustentou que, embora, em princípio, o Reino Unido, com base numa repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros, estivesse habilitado a tributar as mais-valias realizadas, a obrigação de pagamento imediato do imposto, sem opção de diferimento do pagamento, era desproporcionada.

34 Uma vez que tinha interposto os recursos de 2011 e de 2014, a GL diferiu o pagamento do imposto sobre as sociedades até ser proferida decisão sobre o mérito, como era seu direito, nos termos da section 55 do TMA 1970.

35 O First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] concluiu que cada cessão de ativos cumpria razões comerciais válidas, que nenhuma das cessões fazia parte de esquemas inteiramente artificiais que não refletissem a realidade económica e que a evasão fiscal não constituía o objetivo principal ou um dos objetivos principais das cessões.

36 Este tribunal declarou que o direito da União tinha sido violado no que respeitava à cessão de 2014, mas que não o tinha sido relativamente à cessão de 2011. Deu assim provimento ao recurso de 2014, mas negou provimento ao recurso de 2011.

37 A este respeito, quanto ao recurso de 2011, considerou, nomeadamente, que não existia uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade neerlandesa. No que se refere ao direito à livre circulação de capitais, considerou que este direito não podia ser invocado, porque a legislação em causa no processo principal se aplicava apenas aos grupos compostos por sociedades sob controlo comum.

38 No âmbito do recurso de 2014, o referido tribunal declarou, nomeadamente, que existia uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade neerlandesa, que esta sociedade era objetivamente comparável a uma sociedade sujeita a imposto no Reino Unido e que a inexistência do direito de diferir o pagamento da obrigação fiscal era desproporcionada.

39 A GL interpôs recurso da decisão do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] que negou provimento ao recurso de 2011 para o órgão jurisdicional de reenvio, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido]. Por sua vez, a Administração Tributária interpôs recurso da decisão que deu provimento ao recurso de 2014 para o mesmo órgão jurisdicional.

40 O órgão jurisdicional de reenvio refere que a questão que se coloca no processo principal é a de saber se, no âmbito das cessões de 2011 e de 2014, a sujeição a uma obrigação fiscal sem possibilidade de diferir o pagamento do imposto é compatível com o direito da União, mais concretamente, no que diz respeito às duas cessões, com a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º TFUE, e, em relação à cessão de 2011, com a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE. Além disso, este órgão jurisdicional tem dúvidas sobre a medida corretiva adequada que deveria ser prevista se a sujeição a uma obrigação fiscal sem dispor da faculdade de diferir o pagamento do imposto for considerada contrária ao direito da União.

41 Nestas circunstâncias, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o artigo 63.º TFUE ser invocado em relação a uma legislação nacional como as Group Transfer Rules (regras em matéria de transferências dentro de grupos), que se aplica apenas a grupos de empresas?

2) Ainda que o artigo 63.º TFUE não possa, em termos mais gerais, ser invocado em relação às Group Transfer Rules, pode, não obstante, ser invocado:
   a) em relação aos movimentos de capitais de uma sociedade-mãe sediada num Estado-Membro da União para uma filial sediada na Suíça, detendo a sociedade-mãe 100 % das participações tanto da filial suíça como da filial britânica a quem é cobrado imposto?
   b) em relação a um movimento de capital de uma filial sediada no Reino Unido para uma filial sediada na Suíça, ambas detidas integralmente pela mesma sociedade-mãe, sediada num Estado-Membro da União, uma vez que as duas sociedades são sociedades-irmãs e não estão numa relação sociedade-mãe/filial?

3) Legislação como as Group Transfer Rules, que aplica um imposto imediato sobre a transferência de ativos de uma sociedade sediada no Reino Unido para uma sociedade-irmã sediada na Suíça (e que não exerce uma atividade comercial no Reino Unido através de um estabelecimento estável), sendo ambas as sociedades filiais detidas integralmente pela mesma sociedade-mãe, sediada noutro Estado-Membro, quando essa transferência seria feita numa base tributária neutra se a sociedade-irmã também estivesse sediada no Reino Unido (ou exercesse uma atividade comercial no Reino Unido através de um estabelecimento estável), constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade-mãe à luz do artigo 49.º TFUE ou, conforme o caso, uma restrição à livre circulação de capitais à luz do artigo 63.º TFUE?

4) Partindo do princípio de que o artigo 63.º TFUE pode ser invocado:
   a) a transferência das marcas e dos ativos correspondentes pela GL para a [sociedade suíça], mediante uma contrapartida que pretendia refletir o valor de mercado das marcas, constituiu um movimento de capitais para efeitos do artigo 63.º TFUE?

b) os movimentos de capitais da [sociedade neerlandesa] para a [sociedade suíça], a sua filial sediada na Suíça, constituem investimentos diretos para efeitos do artigo 64.º TFUE?
c) uma vez que só abrange certos tipos de movimentos de capitais, o artigo 64.º TFUE é aplicável em situações em que os movimentos de capitais podem ser qualificados como investimentos diretos (referidos nesse artigo) e como outro tipo de movimentos de capitais não referidos nesse artigo?

5) Caso exista uma restrição, partindo do princípio de que se justifica por razões imperativas de interesse público (nomeadamente, a necessidade de preservar a repartição equilibrada dos direitos fiscais), essa restrição é necessária e proporcionada na aceção da jurisprudência do [Tribunal de Justiça], em especial, no caso de o contribuinte em causa ter obtido, pela alienação do ativo, receitas iguais ao valor total de mercado desse ativo?

6) Caso exista uma violação da liberdade de estabelecimento e/ou do direito à livre circulação de capitais:
a) o direito da União impõe que a legislação nacional seja interpretada ou afastada de forma a que a GL possa diferir o pagamento do imposto?
b) em caso afirmativo, o direito da União impõe que a legislação nacional seja interpretada ou afastada de forma a que a GL possa diferir o pagamento do imposto até à alienação dos ativos fora do subgrupo de que a sociedade sediada noutro Estado-Membro é a sociedade-mãe (isto é, "com base na realização"), ou a possibilidade de proceder ao pagamento escalonado do imposto (isto é, "com base no escalonamento") é suscetível de constituir uma medida corretiva proporcionada?
c) se, em princípio, a possibilidade de proceder ao pagamento escalonado do imposto for suscetível de constituir uma medida corretiva proporcionada:
i) só será assim se o direito nacional previr essa possibilidade aquando da alienação dos ativos, ou é compatível com o direito da União que essa possibilidade seja prevista por meio de uma medida corretiva após o facto tributável (nomeadamente, que o órgão jurisdicional nacional preveja essa possibilidade após o facto tributável fazendo uma interpretação conforme da legislação ou afastando a sua aplicação)?
ii) o direito da União impõe que os órgãos jurisdicionais nacionais prevejam uma medida corretiva que interfira o menos possível com o direito da União em matéria de liberdade, ou é suficiente que os órgãos jurisdicionais nacionais prevejam uma medida corretiva que, embora proporcionado, se afaste o menos possível da legislação nacional existente?
iii) qual o período de escalonamento necessário? e
iv) uma medida corretiva que envolva um plano de escalonamento em que os pagamentos se vencem antes da data em que as questões que opõem as partes são decididas constitui uma violação do direito da União, isto é, devem as datas de vencimento dos pagamentos escalonados ser fixadas para o futuro?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

42 Na sequência da apresentação das conclusões do advogado-geral, a GL, por articulado apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 29 de setembro de 2022, requereu a reabertura da fase oral do processo, ao abrigo do artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

43 Em apoio deste pedido, a GL alega, em substância, que o advogado-geral interpretou erradamente certos aspetos do direito do Reino Unido e factos do litígio no processo principal, o que justifica a realização de uma audiência.

44 A este propósito, importa antes de mais recordar que, nos termos do artigo 252.º, segundo parágrafo, TFUE, o advogado-geral apresenta publicamente, com toda a imparcialidade e independência, conclusões fundamentadas sobre as causas que, nos termos do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, requeiram a sua intervenção. O Tribunal de Justiça não está vinculado pelas conclusões do advogado-geral nem pela fundamentação em que este baseia essas conclusões [Acórdão de 8 de setembro de 2022, Finanzamt R (Dedução do IVA no contexto de uma contribuição de um sócio), C-98/21, EU:C:2022:645, n.º 29 e jurisprudência referida].

45 Cabe igualmente recordar que o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o Regulamento de Processo não preveem a possibilidade de os interessados apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado-geral. Por conseguinte, o desacordo de um interessado com as conclusões do advogado-geral, sejam quais forem as questões nelas examinadas, não pode constituir, em si mesmo, um fundamento justificativo da reabertura da fase oral do processo [Acórdão de 8 de setembro de 2022, Finanzamt R (Dedução do IVA no contexto de uma contribuição de um sócio), C-98/21, EU:C:2022:645, n.º 30 e jurisprudência referida].

46 Atendendo aos seus argumentos, afigura-se que a GL procura responder às conclusões do advogado-geral pondo em causa algumas das suas apreciações.

47 É certo que, por força do artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes ou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

48 Todavia, há que notar que os pretensos erros de facto e de direito invocados pela GL não justificam a reabertura da fase oral do processo.

49 Por um lado, no que respeita à pretensa interpretação errada do direito nacional, importa salientar que a GL invoca um erro de apreciação relativo a uma interpretação errada do Acórdão de 13 de março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). No entanto, o facto de a GL defender uma interpretação diferente deste acórdão não pode constituir um erro de apreciação do quadro jurídico nacional, cuja descrição realizada nos n.os 7 a 14 das conclusões do advogado-geral não é posta em causa por esta sociedade.

50 Por outro lado, quanto à pretensa compreensão errada de certos factos no processo principal, basta observar que a análise do advogado-geral nas suas conclusões se baseia nos factos tal como foram comunicados pelo órgão jurisdicional de reenvio e expostos nos n.os 15 a 30 das referidas conclusões.

51 No caso em apreço, o Tribunal de Justiça, ouvido o advogado-geral, considera assim que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

52 Daqui que se conclui que não há que ordenar a reabertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

53 Resulta do artigo 86.º do Acordo de Saída, que entrou em vigor em 1 de fevereiro de 2020, que o Tribunal de Justiça continua a ser competente, apesar da saída do Reino Unido da União em 31 de janeiro de 2020, para decidir a título prejudicial sobre os pedidos dos órgãos jurisdicionais do Reino Unido, apresentados antes do termo do período de transição fixado em 31 de dezembro de 2020. É o caso do presente pedido de decisão prejudicial, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de dezembro de 2020 (v., neste sentido, Acórdão de 3 de junho de 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, n.º 17). Daqui decorre que o Tribunal de Justiça é competente para responder às questões prejudiciais no presente processo.

Quanto à primeira e segunda questões

54 Com a primeira e segunda questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que se aplica apenas aos grupos de sociedades é abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

55 A este respeito, resulta de jurisprudência constante que, para determinar se uma legislação nacional é abrangida por uma ou por outra das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE, há que tomar em consideração o objeto da legislação em causa [v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Isenção de fundos de investimento contratuais), C-342/20, EU:C:2022:276, n.º 35 e jurisprudência referida].

56 O Tribunal de Justiça declarou que uma legislação nacional que é aplicável apenas às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE. Em contrapartida, as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (Acórdão de 13 de novembro de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, n.ºs 91 e 92 e jurisprudência referida).

57 Além disso, quando uma medida nacional está relacionada simultaneamente com a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais, importa, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, apreciar a medida em causa, em princípio, à luz de apenas uma dessas liberdades se se verificar que, nas circunstâncias do processo principal, uma delas é totalmente secundária relativamente à outra e lhe pode ser subordinada (v., neste sentido, Acórdão de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, n.º 37 e jurisprudência referida).

58 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na medida em que uma legislação nacional apenas tenha por objeto as relações internas de um grupo de sociedades, essa legislação afeta preponderantemente a liberdade de estabelecimento (Acórdão de 26 de junho de 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, n.º 68 e jurisprudência referida).

59 No presente caso, a legislação em causa no processo principal tem por objeto o tratamento fiscal dado às cessões de ativos dentro do mesmo grupo de sociedades. Do igual modo, resulta da decisão de reenvio que as regras em matéria de transferências dentro de grupos só se aplicam às cessões efetuadas dentro de um grupo de sociedades, tendo presente que o conceito de «grupo de sociedades» é definido na legislação nacional em causa no processo principal como abrangendo uma sociedade e as suas filiais detidas a 75 %, bem como as próprias filiais destas detidas a 75 %.

60 Além disso, como sublinha o Governo do Reino Unido, afigura-se que estas regras se aplicam às cessões de ativos entre uma sociedade-mãe e as filiais (ou subfiliais) sobre as quais exerce uma influência direta (ou indireta) certa, bem como às cessões de ativos entre filiais (ou subfiliais) irmãs que têm uma sociedade-mãe comum que exerce uma influência certa sobre as mesmas. Nestes dois casos, as regras em matéria de transferências dentro de grupos parecem, assim, aplicar-se devido à participação da sociedade-mãe no capital das suas filiais, permitindo a esta exercer uma influência certa sobre as mesmas.

61 Admitindo que as referidas regras têm efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e, portanto, não justificam uma análise autónoma das mesmas à luz do artigo 63.º TFUE (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, n.º 24 e jurisprudência referida).

62 Por conseguinte, uma legislação nacional como as regras em matéria de transferências dentro de grupos, que só se aplica aos grupos de sociedades, é abrangida predominantemente pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE que consagra a liberdade de estabelecimento, sem que seja necessário examiná-la à luz da livre circulação de capitais garantida pelo artigo 63.º TFUE.

63 Por outro lado, importa recordar que o artigo 63.º TFUE não pode, em todo o caso, ser aplicado a uma situação que, em princípio, é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, quando uma das sociedades em causa está fiscalmente estabelecida num país terceiro, o que é o caso da sociedade suíça no âmbito da cessão de 2011.

64 Com efeito, uma vez que o Tratado FUE não alarga a liberdade de estabelecimento aos países terceiros, importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com esses Estados, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela (Acórdão de 24 de novembro de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, n.º 42 e jurisprudência referida).

65 Por conseguinte, não há que examinar, a título complementar, a aplicabilidade do artigo 63.º TFUE como evocado no texto da segunda questão.

66 Atentas todas as considerações precedentes, há que responder à primeira e segunda questões que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que se aplica apenas aos grupos de sociedades não é abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

Quanto à terceira questão

67 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro a uma sociedade-irmã com residência fiscal num país terceiro e que não exerce uma atividade comercial nesse Estado-Membro por intermédio de um estabelecimento estável, no caso de essas duas sociedades serem filiais detidas a 100 % por uma sociedade-mãe comum com residência fiscal noutro Estado-Membro, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE, dessa sociedade-mãe, no caso de tal cessão ser efetuada numa base fiscalmente neutra se a sociedade-irmã também tivesse residência fiscal no primeiro Estado-Membro ou aí exercesse uma atividade por intermédio de um estabelecimento estável.

68 A título preliminar, importa observar, à semelhança do advogado-geral nos n.os 41 e 42 das suas conclusões, por um lado, que a terceira questão visa apenas o tipo de operações correspondente à cessão de 2011, a saber, uma cessão de ativos por uma sociedade sujeita a imposto no Reino Unido a uma sociedade com residência fiscal num país terceiro, neste caso na Suíça, e que não está sujeita a imposto no Reino Unido.

69 Por outro lado, esta questão refere-se à situação em que uma sociedade-mãe, neste caso a sociedade neerlandesa, exerceu a sua liberdade ao abrigo do artigo 49.º TFUE ao estabelecer uma filial no Reino Unido, *in casu*, a GL.

70 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE reconhece aos nacionais da União, abrange, conforme resulta do artigo 54.º TFUE, no que se refere às sociedades constituídas segundo a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na União, o direito de exercerem a sua atividade noutros Estados-Membros por intermédio de uma filial, sucursal ou agência [v., neste sentido, Acórdão de 22 de setembro de 2022, W (Dedutibilidade dos prejuízos finais de um estabelecimento estável não residente), C-538/20, EU:C:2022:717, n.º 14 e jurisprudência referida].

71 A liberdade de estabelecimento visa garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento aos nacionais de outros Estados-Membros e às sociedades referidas no artigo 54.º TFUE e proíbe, no que respeita às sociedades, qualquer discriminação baseada no lugar da sede (Acórdão de 6 de outubro de 2022, Contship Italia, C-433/21 e C-434/21, EU:C:2022:760, n.º 34 e jurisprudência referida).

72 Ora, como observou o advogado-geral no n.º 45 das suas conclusões, uma legislação nacional como as regras em matéria de transferências dentro de grupos não implica nenhuma diferença de tratamento em função do lugar de residência fiscal da sociedade-mãe, na medida em que trata uma filial com residência fiscal no Reino Unido de uma sociedade-mãe com sede num Estado-Membro da mesma maneira que trata uma filial com residência fiscal no Reino Unido de uma sociedade-mãe com sede no Reino Unido. No caso em apreço, verifica-se assim que à GL teria sido dado o mesmo tratamento fiscal se a sociedade-mãe, a saber, a sociedade neerlandesa, tivesse a residência fiscal no Reino Unido.

73 Daqui resulta que uma legislação nacional deste tipo não trata de maneira menos favorável uma filial de uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro em relação a uma filial comparável de uma sociedade com residência fiscal no Reino Unido.

74 Por conseguinte, tal legislação não comporta nenhuma restrição à liberdade de estabelecimento na esfera da sociedade-mãe.

75 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelos argumentos avançados pela GL. Segundo esta última, a incapacidade para transferir ativos da GL, uma sociedade com residência no Reino Unido adquirida pela sociedade neerlandesa, para uma filial desta última numa base fiscalmente neutra tornou menos atrativa a aquisição da GL pela sociedade neerlandesa e era suscetível de a dissuadir de efetuar essa aquisição.

76 A este respeito, importa observar que a jurisprudência invocada pela GL, segundo a qual existe uma restrição à liberdade de estabelecimento quando uma medida torna «menos atrativo o exercício dessa liberdade», abrange situações que se distinguem da situação em causa no processo principal, a saber, situações em que uma sociedade que pretende exercer a sua liberdade de estabelecimento noutro Estado-Membro está em desvantagem em relação a uma sociedade análoga que não exerce essa liberdade (v., neste sentido, Acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.os 36 e 37).

77 Todavia, no caso em apreço, as regras em matéria de transferências dentro de grupos sujeitam a uma obrigação fiscal imediata a cessão de ativos, efetuada por uma filial com residência fiscal no Reino Unido de uma sociedade-mãe que não tem residência fiscal no Reino Unido, para um país terceiro e impõem a mesma obrigação fiscal na situação comparável de uma cessão de ativos, efetuada por uma filial com residência fiscal no Reino Unido de uma sociedade-mãe com residência fiscal no Reino Unido, para um país terceiro.

78 Atentas todas as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro a uma sociedade-irmã com residência fiscal num país terceiro e que não exerce uma atividade comercial nesse Estado-Membro por intermédio de um estabelecimento estável, no caso de essas duas sociedades serem filiais detidas a 100 % por uma sociedade-mãe comum com residência fiscal noutro Estado-Membro, não constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE, dessa sociedade-mãe, no caso de tal cessão ser efetuada numa base fiscalmente neutra se a sociedade-irmã também tivesse residência fiscal no primeiro Estado-Membro ou aí exercesse uma atividade por intermédio de um estabelecimento estável.

Quanto à quarta questão

79 Uma vez que a quarta questão foi submetida a título subsidiário, isto é, apenas em caso de resposta afirmativa do Tribunal de Justiça à primeira e segunda questões relativamente à aplicabilidade, *in casu*, do artigo 63.º TFUE, não há que responder a esta questão.

Quanto à quinta questão

80 Com a quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma restrição ao direito à liberdade de estabelecimento resultante da diferença de tratamento entre as cessões nacionais e as transfronteiriças de ativos efetuadas a título oneroso dentro de um grupo de sociedades ao abrigo de uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro pode, em princípio, ser justificada pela necessidade de preservar uma repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados-Membros, sem que seja necessário prever a possibilidade de diferir o pagamento do imposto para garantir a proporcionalidade desta restrição, quando o contribuinte em causa obteve, em contrapartida da cessão dos ativos, um montante igual ao valor total de mercado desses ativos.

81 A título preliminar, importa precisar que não há que responder a esta questão no âmbito da cessão de 2011. Por um lado, segundo a resposta dada à terceira questão, uma legislação como as regras em matéria de transferências dentro de grupos não implica nenhuma restrição à liberdade de estabelecimento na esfera da sociedade-mãe. Por outro lado, no que respeita a uma eventual restrição à liberdade de estabelecimento na esfera da GL, há que constatar que uma cessão de ativos por uma sociedade sujeita a imposto no Reino Unido a uma sociedade com residência fiscal na Suíça e que não está sujeita a imposto no Reino Unido não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, uma vez que a Confederação Suíça não é um Estado-Membro. Com efeito, o Tratado FUE não alarga a liberdade de estabelecimento aos países terceiros e o âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE não abrange o estabelecimento de uma sociedade de um Estado-Membro num país terceiro (v., neste sentido, Despacho de 10 de maio de 2007, A e B, C-102/05, EU:C:2007:275, n.º 29).

82 Quanto à cessão de 2014, no âmbito da qual a GL cedeu ações de uma filial à sociedade neerlandesa, é pacífico que as regras em matéria de transferências dentro de grupos conduzem a um tratamento fiscal diferente entre as sociedades sujeitas ao imposto sobre as sociedades no Reino Unido que efetuam cessões de ativos intragrupo, consoante a cessão em causa seja feita em benefício de uma sociedade britânica ou de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro. Embora não surja nenhuma obrigação fiscal quando tal sociedade cede ativos a uma sociedade do grupo sujeita a imposto no Reino Unido, essas regras não preveem essa vantagem quando a cessão é efetuada, como no contexto da cessão de 2014, a favor de uma sociedade do grupo sujeita a imposto noutro Estado-Membro.

83 Daqui resulta que tais regras constituem uma restrição à liberdade de estabelecimento, na medida em que conduzem a um tratamento fiscal menos favorável das sociedades sujeitas a imposto no Reino Unido que realizam cessões de ativos intragrupo a sociedades que não estão sujeitas a imposto no Reino Unido face às sociedades sujeitas a imposto no Reino Unido que realizam cessões de ativos intragrupo a sociedades sujeitas a imposto no Reino Unido.

84 O órgão jurisdicional de reenvio parece admitir que tal restrição pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral, a saber, a necessidade de preservar a repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros.

85 Segundo o Governo do Reino Unido, o Tribunal de Justiça reconheceu que a preservação de uma repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros pode, em princípio, justificar uma diferença de tratamento entre as operações transfronteiriças e as operações

efetuadas no âmbito da mesma jurisdição fiscal. Este governo considera que as medidas nacionais em causa no processo principal prosseguem esse objetivo, são proporcionadas e não vão além do necessário para alcançar o seu objetivo.

86 Como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, a justificação baseada na necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros pode ser admitida quando o regime em causa visa prevenir situações suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território (v., neste sentido, Acórdão de 20 de janeiro de 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, n.º 59 e jurisprudência referida).

87 Todavia, a legislação em causa no processo principal e a restrição que comporta não devem ir além do necessário para alcançar esse objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 8 de março de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, n.º 63 e jurisprudência referida).

88 Como observou o advogado-geral no n.º 62 das suas conclusões, a única questão sobre a qual as partes no processo principal estão em desacordo diz respeito à proporcionalidade, relativamente ao referido objetivo, da exigibilidade imediata do pagamento do imposto em causa, sem opção de diferimento do pagamento. Com efeito, a questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio parece visar, na realidade, a consequência decorrente da exclusão da GL do benefício da isenção fiscal pelas regras em matéria de transferências dentro de grupos, a saber, o facto de o montante do imposto devido ser imediatamente exigível.

89 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, uma vez que os Estados-Membros têm o direito de tributar as mais-valias geradas pelas cessões de ativos quando os ativos em causa se encontravam no seu território, têm o poder de prever um facto gerador do imposto diferente da realização efetiva dessas mais-valias, a fim de garantir a tributação desses ativos (v., neste sentido, Acórdão de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 45). Afigura-se assim que um Estado-Membro pode sujeitar as mais-valias latentes a uma obrigação fiscal para garantir a tributação desses ativos.

90 Todavia, uma regulamentação de um Estado-Membro que impõe a cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias latentes geradas no âmbito da sua competência fiscal, no momento da transferência da sede da direção efetiva de uma sociedade para fora do seu território, já foi considerada desproporcionada, devido à existência de medidas menos lesivas para a liberdade de estabelecimento que a cobrança imediata desse imposto. A este propósito, o Tribunal de Justiça considerou que se devia deixar ao sujeito passivo a escolha entre, por um lado, o pagamento imediato desse imposto e, por outro, o pagamento diferido do montante do referido imposto, acrescido, sendo esse o caso, de juros, segundo a regulamentação nacional aplicável (Acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 67).

91 Neste contexto, como observou o advogado-geral no n.º 68 das suas conclusões, duas circunstâncias são particularmente pertinentes quando se trata de distinguir entre as mais-valias realizadas pelo cedente de ativos num grupo de sociedades e as mais-valias latentes, isto é, por um lado, o facto de os casos de tributação à saída se caracterizarem pelo problema de tesouraria com o qual o contribuinte se confronta por ter de pagar um imposto sobre uma mais-valia que ainda não realizou e, por outro, o facto de as autoridades fiscais terem de assegurar o pagamento do imposto sobre as mais-valias realizadas no período em que os ativos estiveram sob a sua jurisdição fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 52) e de o risco de não pagamento do imposto poder aumentar com a

passagem do tempo (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 74, e de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 50).

92 Ora, no caso de uma mais-valia realizada na sequência de uma cessão de ativos, o contribuinte não é, em princípio, confrontado com um problema de tesouraria e pode pagar o imposto sobre as mais-valias com o produto dessa cessão de ativos. No presente caso, resulta da decisão de reenvio e da própria redação da quinta questão que, no que respeita à cessão de 2014, é pacífico que a GL auferiu como contrapartida desta uma remuneração correspondente ao valor de mercado dos ativos abrangidos pela referida cessão. Por conseguinte, as mais-valias pelas quais a GL estava sujeita a imposto correspondiam às mais-valias realizadas.

93 Assim, em circunstâncias em que, por um lado, as mais-valias foram realizadas no momento do facto gerador do imposto, por outro, as autoridades fiscais têm de assegurar o pagamento do imposto sobre as mais-valias realizadas no período em que os ativos estão sob a sua jurisdição fiscal e, por último, o risco de não pagamento do imposto pode aumentar com a passagem do tempo, uma obrigação fiscal imediatamente exigível afigura-se proporcionada face ao objetivo de preservar uma repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros, sem que deva ser concedida ao contribuinte a possibilidade de diferir o pagamento.

94 Atentas todas as considerações precedentes, há que responder à quinta questão que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma restrição ao direito à liberdade de estabelecimento resultante da diferença de tratamento entre as cessões nacionais e as transfronteiriças de ativos efetuadas a título oneroso dentro de um grupo de sociedades ao abrigo de uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro pode, em princípio, ser justificada pela necessidade de preservar uma repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados-Membros, sem que seja necessário prever a possibilidade de diferir o pagamento do imposto para garantir a proporcionalidade desta restrição, quando o contribuinte em causa obteve, em contrapartida da cessão dos ativos, um montante igual ao valor total de mercado desses ativos.

Quanto à sexta questão

95 Tendo em conta a resposta dada à quinta questão, não há que responder à sexta questão.

Quanto às despesas

96 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 (Terceira Secção) declara:

1) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que se aplica apenas aos grupos de sociedades não é abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

2) **O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro a uma sociedade-irmã com residência fiscal num país terceiro e que não exerce uma atividade comercial nesse Estado-Membro por intermédio de um estabelecimento estável, no caso de essas duas sociedades serem filiais detidas a 100 % por uma sociedade-mãe comum com residência fiscal noutro Estado-Membro, não constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE, dessa sociedade-mãe, no caso de tal cessão ser efetuada numa base fiscalmente neutra se a sociedade-irmã também tivesse residência fiscal no primeiro Estado-Membro ou aí exercesse uma atividade por intermédio de um estabelecimento estável.**

3) **O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que uma restrição ao direito à liberdade de estabelecimento resultante da diferença de tratamento entre as cessões nacionais e as transfronteiriças de ativos efetuadas a título oneroso dentro de um grupo de sociedades ao abrigo de uma legislação nacional que sujeita a uma obrigação fiscal imediata uma cessão de ativos efetuada por uma sociedade com residência fiscal num Estado-Membro pode, em princípio, ser justificada pela necessidade de preservar uma repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados-Membros, sem que seja necessário prever a possibilidade de diferir o pagamento do imposto para garantir a proporcionalidade desta restrição, quando o contribuinte em causa obteve, em contrapartida da cessão dos ativos, um montante igual ao valor total de mercado desses ativos.**

Assinaturas