CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CARL OTTO LENZ

apresentadas em 5 de Novembro de 1996 *

Índice

A — Matéria de facto ..... I - 2473

B — Análise ..... I - 2477

I — Admissibilidade da questão prejudicial ..... I - 2477

II — Compatibilidade da lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos com os artigos 52.° e 58.° do Tratado CE ..... I - 2478

1. Relação económica entre as perdas e os rendimentos locais ..... I - 2479

2. Obrigação de efectuar regularmente e de conservar uma contabilidade separada no Luxemburgo ..... I - 2480

a) Discriminação das sociedades não residentes ..... I - 2480

b) Justificação ..... I - 2483

aa) Obrigação de efectuar uma contabilidade no Luxemburgo ..... I - 2483

bb) Obrigação de conservar uma contabilidade separada no país de residência ..... I - 2487

III — Compatibilidade das disposições da convenção contra a dupla tributação com o artigo 52.° do Tratado CE ..... I - 2490

C — Conclusão ..... I - 2491

A — Matéria de facto

1. No presente processo, o comité du contentieux du Conseil d'État du Luxembourg apresenta ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial no domínio dos impostos directos. Esta questão surge no contexto da tributação de um estabelecimento estável luxemburguês (Singer), sucursal de uma sociedade anónima de direito francês com sede em França (Futura) (a seguir «demandantes»).

2. Os lucros da sucursal, que são tributados no Luxemburgo, foram apurados com base numa avaliação dos lucros totais que assenta numa contabilidade efectuada em França —

* Língua original: alemão.

por consequência, na sede da Futura. Esta avaliação funda-se no volume de negócios de cada empresa. O objecto do processo principal é a tributação da sucursal relativa ao exercício de 1986. Os lucros relativos a esse ano foram fixados em 4 390 000 LFR, de que resultou um imposto sobre os rendimentos (l'impôt des collectivités) de 1 808 680 LFR.

3. A Futura e a Singer pretendiam contabilizar as perdas que a sucursal sofreu desde 1981 (ou seja, nos cinco últimos anos) nos lucros de 1986. Essas perdas ascendiam a mais de 23 milhões de LFR. No entanto, a administração fiscal decidiu, a este respeito, que, «no caso de estabelecimentos fixos, é a perda resultante da exploração do estabelecimento, tal como consta da contabilidade separada das respectivas operações, que pode dar lugar a transporte, uma perda apurada mediante avaliação não é susceptível de transporte». O transporte de perdas apenas era possível se as perdas tivessem sido apuradas no quadro de uma contabilidade regular e conservada no Luxemburgo. Esta decisão foi confirmada pelo directeur des contributions em Julho de 1993.

4. Segundo o artigo 157.°, n.° 2, da lei relativa ao imposto sobre os rendimentos do Grão-Ducado do Luxemburgo [1], as disposições sobre transporte de perdas (constantes do artigo 109.°, n.° 1, alínea 4) são aplicáveis aos contribuintes não residentes desde que as perdas tenham uma relação económica com rendimentos locais e que a contabilidade seja feita no interior do país (esta disposição vigora desde o exercício de 1986).

5. O artigo 109.°, n.° 1, alínea 4, prevê a possibilidade de dedução das perdas anteriores, desde que estas satisfaçam os requisitos do artigo 114.°

6. O artigo 114.°, n.° 2, alínea 2, estabelece, enfim, que o transporte de perdas é possível se as empresas demonstrarem ter mantido uma contabilidade regular durante o período em que o prejuízo se verificou.

7. O directeur des contributions refere-se, além disso, na sua decisão de 14 de Julho de 1993 que confirmou a decisão da administração fiscal, à convenção contra a dupla tributação celebrada entre o Luxemburgo e a França (a seguir «convenção contra a dupla tributação») [2]. Aí se afirma, no artigo 21.°, n.° 2, segundo parágrafo, que, quando um contribuinte com domicílio em França pos-

1 — Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Memorial* A 1967, p. 1228) na versão de 4 de Dezembro de 1986, que altera o artigo 157.° (*Memorial* A 1986, p. 1104).

2 — Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (*Memorial* 1959, p. 1064).

sua estabelecimento estável no Luxemburgo, são-lhe aplicáveis as disposições relativas às perdas para efeitos da tributação desse estabelecimento nas mesmas condições que aos contribuintes com domicílio no Luxemburgo.

8. Segundo as alegações da administração no processo principal, as empresas luxemburguesas devem possuir, relativamente ao ano em que surgiu a perda, uma contabilidade regularmente efectuada e conservada no Luxemburgo. Esta mesma condição é válida para um estabelecimento estável. A administração refere-se, além disso, ao artigo 4.° da convenção franco-luxemburguesa contra a dupla tributação, do qual resulta que se deve tributar o lucro efectivo do estabelecimento estável e que as regras relativas à avaliação só se aplicam em caso de inexistência de contabilidade regular, de que resulte, distinta e exactamente, os lucros referentes aos diversos estabelecimentos.

9. O artigo 4.°, n.° 2, da convenção contra a dupla tributação dispõe que, quando uma empresa possua estabelecimentos estáveis nos dois Estados contratantes, cada Estado só pode tributar os rendimentos provenientes da actividade dos estabelecimentos estáveis situados no território respectivo.

10. O n.° 4 do referido artigo estabelece que as autoridades competentes de ambos os Estados contratantes devem entender-se, eventualmente, para estabelecer as regras de avaliação, quando não exista contabilidade regular de que resulte distinta e exactamente quais os lucros correspondentes aos estabelecimentos estáveis sitos nos respectivos territórios.

11. As demandantes são de opinião que a recusa do transporte das perdas quando não exista uma contabilidade regular efectuada no Luxemburgo constitui uma discriminação dos contribuintes não residentes em relação aos residentes. A interpretação que a administração fiscal faz das disposições fiscais não é compatível com o artigo 52.° do Tratado CE.

12. O artigo 52.° do Tratado CE é o primeiro artigo do capítulo 2 do título III a parte III do Tratado. Este capítulo regula o direito de estabelecimento. O artigo 52.° estabelece o seguinte:

«No âmbito das disposições seguintes, suprimir-se-ão gradualmente, durante o período de transição, as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta supressão progressiva abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58.°, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais.»

13. O artigo 58.° dispõe que:

«As sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares nacionais dos Estados-Membros.

Por 'sociedades' entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas colectivas de direito público ou privado, com excepção das que não prossigam fins lucrativos.»

14. As demandantes sustentaram, além disso, que o artigo 52.° confere expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica adequada ao exercício das suas actividades noutro Estado-Membro. Também alegaram que essa liberdade de escolha não pode ser limitada, segundo a jurisprudência do Tribunal, através de disposições fiscais discriminatórias.

15. O órgão jurisdicional de reenvio entendeu ser necessário analisar a compatibilidade das referidas disposições da lei fiscal com o direito comunitário. Por isso, apresentou ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições do artigo 157.° da lei referente ao imposto sobre o rendimento e, na medida do necessário, os artigos 4.° e 24.°, n.° 2, segundo parágrafo, da convenção franco-luxemburguesa contra a dupla tributação são compatíveis com o disposto no artigo 52.° do Tratado CEE, na medida em que sujeitam a aplicação das disposições referentes ao transporte de perdas aos contribuintes não residentes com um estabelecimento fixo no Luxemburgo à condição de tais perdas se relacionarem com rendimentos nesse país e de a contabilidade ser efectuada regularmente e conservada no mesmo país?»

B — Análise

I — *Admissibilidade da questão prejudicial*

16. Quanto a esta questão, o Governo luxemburguês sustenta que, no Luxemburgo, o comité du contentieux du Conseil d'État é considerado um órgão jurisdicional do Estado e que, portanto, tem legitimidade para submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CE.

17. O Governo francês, todavia, suscita um problema do domínio da admissibilidade. Em seu entender, a decisão de reenvio não contém informações suficientes sobre o regime do transporte de perdas aplicável às sociedades luxemburguesas. Por esse motivo, não seria possível comparar a situação da sucursal não residente Singer com a de uma sociedade luxemburguesa domiciliada no Luxemburgo. O Governo francês observa, além disso, que não foram dadas quaisquer indicações, ou pelo menos indicações precisas, quanto aos enquadramentos factual e legal do processo principal. A questão prejudicial não fornece elementos quanto à natureza e origem dos rendimentos da sucursal. Também não dá precisões sobre a matéria colectável do imposto sobre os rendimentos da referida sucursal no Luxemburgo, nem sobre o transporte de perdas, do mesmo modo que sobre as exigências feitas às empresas residentes no domínio da contabilidade.

18. A França remete, neste contexto, para a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual o Tribunal de Justiça só poderá interpretar o direito comunitário de uma forma útil para o tribunal de reenvio se dispuser de informações sobre o quadro legal e factual do processo principal [3]. Estas informações deveriam, além disso, servir para dar aos governos dos Estados-Membros a possibilidade de apresentarem observações [4].

19. Todavia, as indicações fornecidas no quadro do presente pedido de decisão prejudicial não são suficientes para julgar da compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário. Apenas foram reproduzidos, e de uma forma breve, os fundamentos das demandantes e da demandada. O Governo francês é, portanto, de opinião que a questão prejudicial é inadmissível.

20. Na audiência, tanto as demandantes como o Governo luxemburguês sublinharam que, em sua opinião, a questão prejudicial estava formulada de modo compreensível e permitia aos Estados-Membros tomar posição sobre ela. O Governo luxemburguês chama a atenção, a este propósito, para as observações do Reino Unido, comprovativas

3 — Acórdão de 16 de Julho de 1992, Meilicke, (C 83/91, Colect., p. I 4871, n.° 26), e despacho de 23 de Março de 1995, Saddik (C 458/93, Colect., p. I 511, n.° 12).

4 — Despacho Saddik, já referido na nota 3, n.° 13.

de que a questão prejudicial contém informações suficientes para que um Estado-Membro interessado possa apresentar as suas observações sobre o problema em causa.

21. Concordamos com esta opinião. As informações que o órgão jurisdicional de reenvio forneceu ao Tribunal de Justiça a propósito do quadro factual do processo principal são suficientes para responder à questão colocada. Sabe-se que se trata das perdas sofridas por um estabelecimento estável no Luxemburgo que, devido à inexistência de uma contabilidade regular nesse Estado-Membro, não podem ser transportadas. Para responder à questão não é determinante saber qual a natureza dos rendimentos — nem quais as perdas — da sucursal e quais as suas causas.

22. Também são suficientes as indicações contidas na decisão de reenvio sobre a legislação luxemburguesa em matéria fiscal. O órgão jurisdicional de reenvio, ao referir a afirmação da administração fiscal luxemburguesa de que tanto as empresas luxemburguesas como os estabelecimentos estáveis deveriam provar possuir uma contabilidade regular, efectuada e conservada no Luxemburgo, relativa ao exercício em que surgirem as perdas, permite que daí se deduzam as condições para o transporte de perdas das sociedades luxemburguesas.

II — *Compatibilidade da lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos com os artigos 52.° e 58.° do Tratado CE*

23. A questão prejudicial é relativa ao domínio do imposto sobre os rendimentos e, portanto, dos impostos directos. Estes são da competência dos Estados-Membros. Segundo jurisprudência constante do Tribunal, os Estados-Membros devem exercer as suas competências neste domínio respeitando o direito comunitário e, assim, proibindo qualquer discriminação manifesta ou dissimulada em razão da nacionalidade [5]. Por este motivo, o artigo 52.° pode ser analisado na perspectiva da compatibilidade com o direito comunitário de uma disposição como a do artigo 157.° da lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos.

24. Para averiguar da existência de uma possível discriminação em matéria de tributação dos rendimentos, há que de novo analisar circunstanciadamente as diferentes disposições aplicáveis. O artigo 114.°, n.° 2, alínea 2, estabelece que o transporte de perdas é possível se as empresas demonstrarem ter mantido uma contabilidade regular durante o período em que o prejuízo se verificou. É esta a regulamentação em vigor para as sociedades luxemburguesas. Aplica-se também a

5 — Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21), de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16), e de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36).

contribuintes não residentes, segundo o artigo 157.°, n.° 2, desde que as perdas que estes alegam tenham uma relação económica com os rendimentos locais e que a contabilidade seja feita no interior do país. Esta disposição é interpretada pela administração fiscal luxemburguesa no sentido de os contribuintes não residentes terem de provar possuir uma contabilidade regular no Luxemburgo, que aí é efectuada e conservada. Tal como resulta das explicações dadas pelo Governo luxemburguês na audiência, uma contabilidade regular é uma contabilidade efectuada nos termos da legislação do Grão-Ducado do Luxemburgo.

25. Daqui decorrem três condições para que os contribuintes não residentes possam efectuar o transporte de perdas:

1) As perdas têm de ter uma relação económica com rendimentos locais.

2) Tem de ser efectuada uma contabilidade regular no Luxemburgo.

3) Essa contabilidade tem de ser conservada no Luxemburgo.

26. Isto significa que os estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras no Luxemburgo têm de provar possuir uma contabilidade separada, efectuada em conformidade com a legislação luxemburguesa, que é conservada no Luxemburgo.

1. *Relação económica entre as perdas e os rendimentos locais*

27. Quanto à primeira condição, a relação económica com rendimentos locais, nenhuma das partes põe em dúvida o facto de essa exigência ser compatível com o direito comunitário. Como a Comissão referiu nas suas observações, esta regra constitui uma emanação do princípio da territorialidade no domínio dos impostos. Resulta também da convenção franco-luxemburguesa contra a dupla tributação que, no Luxemburgo, apenas são deduzíveis perdas que tenham uma relação com rendimentos aí auferidos [6].

28. Há que, em nosso entender, aprovar esta condição. Muito mais problemática é a questão da compatibilidade das segunda e terceira condições com o artigo 52.° do Tratado CE.

6 — Artigo 4.°, n.° 2, da convenção contra a dupla tributação.

2. *Obrigação de efectuar regularmente e de conservar uma contabilidade separada no Luxemburgo*

29. A Comissão e o Luxemburgo referiram na audiência que as segunda e terceira condições dizem respeito à questão de saber como é que um contribuinte pode ou deve provar que existe realmente uma relação económica entre as perdas indicadas e os rendimentos locais. Na opinião da Comissão e das demandantes, os estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras no Luxemburgo são, sob este aspecto, objecto de uma discriminação.

a) Discriminação das sociedades não residentes

30. As demandantes alegam, a este respeito, que uma contabilidade separada da sucursal implicava custos administrativos adicionais — custos esses que não se quer ou pode suportar com uma sucursal. Neste contexto, as demandantes referem novamente que, segundo o direito luxemburguês, as sucursais não têm personalidade jurídica própria, embora a lei fiscal as trate como entidades distintas. As demandantes alegam que a razão da constituição das sucursais é precisamente os menores custos a que dão lugar. Ao exigir-se uma contabilidade separada, aumentavam-se os custos de uma instalação que foi expressamente criada para ser gerida com os mais baixos custos possíveis.

31. Esta situação também não se altera pelo facto de o transporte das perdas ser um benefício fiscal que implica esforços suplementares, neste caso, custos adicionais. As demandantes sustentam ser discriminadas em relação às sociedades com sede no Luxemburgo e também em relação às sociedades estrangeiras que têm uma filial no Luxemburgo e que, a partir do Luxemburgo, instalam diversas filiais no país. Estas sociedades luxemburguesas podem proceder ao transporte de perdas, enquanto as demandantes não o podem porque têm a sua sede em França.

32. Na opinião do Grão-Ducado do Luxemburgo, pelo contrário, não há qualquer discriminação na regulamentação do transporte de perdas das sociedades não residentes. Trata-se apenas da aplicação aos estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras das obrigações que também incumbem às sociedades luxemburguesas.

33. Na opinião do Governo do Reino Unido, não se vislumbra qualquer discriminação no presente caso. Referindo-se sobretudo à primeira condição, o Governo do Reino Unido afirma, como já acima se referiu, que não pode ser considerada discriminatória. A este respeito todas as partes concordam. No que se refere à segunda e

terceira condições, o Governo do Reino Unido observa que se referem à possibilidade de prova da relação económica das perdas com os rendimentos locais e que, sob esse aspecto, as sociedades luxemburguesas não são tratadas diferentemente das sucursais de sociedades estrangeiras.

34. Com efeito, à primeira vista, não se descortina qualquer discriminação das *sucursais* estrangeiras. Todavia, a lei estabelece condições adicionais para as *sociedades* não residentes, designadamente uma relação entre as perdas e os rendimentos locais e a efectuação e conservação de contabilidade separada no Luxemburgo. Estas obrigações não existem para as sociedades luxemburguesas. É natural que estas efectuem a sua contabilidade nos termos da regulamentação luxemburguesa e que a conservem no Luxemburgo. Para uma sociedade luxemburguesa o facto de efectuar a sua contabilidade na sede da empresa segundo as regras aí vigentes não constitui uma exigência suplementar. Para uma sucursal de uma sociedade estrangeira isto significa, porém, que tem de efectuar uma segunda contabilidade, separada da efectuada na sede da empresa, embora a referida sucursal não tenha personalidade jurídica própria. Na verdade, não se exige mais da sucursal do que de uma sociedade luxemburguesa, mas há que ter presente que se trata da tributação de uma sociedade não residente com sede em França. Esta tem de suportar custos adicionais se tiver de provar que efectua uma segunda contabilidade no local da sucursal. Isto significa que uma sociedade estrangeira só pode operar um transporte de perdas na sucursal do Luxemburgo se aceitar incorrer em custos adicionais e organizar uma contabilidade separada no Luxemburgo. Tal como as demandantes também referem, uma sociedade luxemburguesa não tem, no entanto, de provar possuir uma contabilidade separada para as suas sucursais luxemburguesas.

35. Por este motivo, não podemos concordar com o Reino Unido e o Governo luxemburguês quando alegam que não há discriminação entre as sucursais de sociedades estrangeiras e as sociedades luxemburguesas. A exigência de uma contabilidade separada implica custos administrativos adicionais para os contribuintes não residentes, designadamente para as sociedades com sede em França.

36. A este argumento não se pode opor — como faz o Luxemburgo — que as exigências relativas à contabilidade não seriam diferentes se a Futura tivesse criado uma filial no Luxemburgo. O artigo 52.° do Tratado CE prevê diversas formas de estabelecimento noutro Estado-Membro. As sucursais são expressamente referidas, incluindo-se, assim, no âmbito de protecção do artigo 52.° Não constituem filiais com sede própria no Luxemburgo, mas sim uma forma de estabelecimento mais económico, pois implica custos menores. A liberdade de constituir uma sucursal noutro Estado-Membro seria restringida se implicasse custos adicionais para a sucursal. Tal como sustentaram, com razão, a Comissão e as demandantes, a livre escolha entre as diversas formas de estabelecimento

estava limitada por regulamentações fiscais diferentes, o que, segundo a jurisprudência do Tribunal [7], não é permitido.

37. A seguir há que analisar a questão de saber se as sociedades com sede no estrangeiro são tratadas de forma diferente em razão da sua nacionalidade. Tal como o Tribunal decidiu no processo 270/83, já referido, a sede das sociedades é comparável à nacionalidade das pessoas singulares, e, à semelhança desta, serve para determinar a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado [8]. Não se trata, no que respeita à regra luxemburguesa em causa, de uma discriminação em razão da nacionalidade. O critério utilizado é o da residência de uma pessoa ou de uma sociedade. Para a sociedade, isto significa que o determinante é o local da sua sede. Por outro lado, isto significa igualmente que é tratada de modo diferente em função da sede, ou seja, para a sociedade em razão da nacionalidade. Por isso, a Comissão também é de opinião de que se trata aqui de uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

38. Como também foi referido pelo Tribunal no processo 270/83, não é de excluir totalmente que uma distinção segundo a sede de uma sociedade, ou que uma distinção segundo a residência de uma pessoa singular, se possa justificar, em determinadas condições, num domínio como o do direito fiscal [9]. Assim, no processo Schumacker e, pela última vez, no processo Asscher, em que se estabeleceu uma distinção segundo a residência das pessoas singulares, o Tribunal também verificou se os residentes e os não residentes se encontram numa situação comparável e, portanto, se é possível que uma diferença de tratamento constitua uma discriminação ou se a sua situação não é comparável, justificando-se assim um tratamento desigual [10]. A este respeito, o Tribunal declarou no processo 270/83, referido há pouco: «Uma vez que a regulamentação em causa coloca no mesmo plano, para efeitos da tributação dos seus lucros, as sociedades com sede em França e as sucursais e agências situadas em França das sociedades com sede no estrangeiro, não pode, sem criar uma discriminação, tratá-las desigualmente, no quadro desta mesma tributação, relativamente à concessão de uma vantagem que lhe diga respeito, como o crédito fiscal. Ao tratar de maneira idêntica as duas formas de estabelecimento para efeitos da tributação dos lucros por eles realizados, o legislador francês admitiu, com efeito, que, relativamente às modalidades e às condições dessa tributação, não existe entre as duas nenhuma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diversidade de tratamento [11]».

39. No presente caso, também não se verifica qualquer diferença de tratamento entre as sociedades luxemburguesas e as sucursais quanto à tributação dos lucros. Se o legislador luxemburguês as trata da mesma maneira quanto à tributação dos lucros, não se pode

7 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273, n.° 22).

8 — Acórdão Comissão/França, já referido na nota 7, n.° 18.

9 — N.° 19.

10 — Acórdão Schumacker, já referido na nota 5, n.os 31 a 38, e acórdão Asscher, já referido na nota 5, n.os 41 a 49.

11 — Acórdão Comissão/França, já referido na nota 7, n.° 20.

partir do princípio de que se encontram numa situação diferente relativamente a um benefício fiscal como é o do transporte de perdas. Também não se trata aqui de atender a circunstâncias pessoais, como no processo Asscher, que só podiam ser tomadas em consideração por outro Estado, o Estado-Membro de residência [12], mas apenas aos lucros obtidos *num* Estado (Luxemburgo) e às perdas aí sofridas.

40. Assim, existe uma discriminação que viola a liberdade de estabelecimento quando se exige dos estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras no Luxemburgo que efectuem uma contabilidade no Luxemburgo (o que significa que deve ser efectuada nos termos das disposições luxemburguesas aplicáveis e apenas para a sucursal) e aí a conservem.

b) Justificação

41. Esta discriminação poderia, no entanto, justificar-se. Para verificarmos se é esse o caso, há que analisar separadamente as segunda e terceira condições.

12 — Acórdão Asscher, já referido na nota 5, n.° 44, 48 e segs.

aa) Obrigação de efectuar uma contabilidade no Luxemburgo

42. A este respeito, os Governos luxemburguês e do Reino Unido sustentam que só através de uma contabilidade regular se pode determinar com exactidão quais as perdas que têm relação com os rendimentos locais. O Reino Unido remete, a este propósito, para as regras da convenção-modelo da OCDE e para o respectivo comentário. Segundo o que aí se afirma, os Estados aderentes não são, na verdade, obrigados a exigir dos seus contribuintes uma contabilidade separada, embora do comentário resulte que esta é a forma mais exacta e fiável de apuramento das perdas. Como os Estados aderentes beneficiam de um certo espaço de manobra para escolher o método de apuramento das perdas, não se pode proibir um Estado de escolher o melhor método e o mais exacto.

43. Na opinião do Luxemburgo e do Reino Unido, só é possível um controlo fiscal eficaz se as perdas forem determinadas com base numa contabilidade regular.

44. A Comissão não contesta que não se pode impedir um Estado-Membro de só permitir o transporte de perdas desde que estas assentem em valores exactos apresentados na base de uma contabilidade. Na opinião da Comissão, no entanto, é desproporcionado

exigir, por este motivo, que se efectue uma contabilidade separada no Luxemburgo. No que respeita à exigência de uma contabilidade regular, ou seja, feita nos termos das disposições luxemburguesas, a Comissão chama precisamente a atenção, com razão, para o facto de que não se trata aqui da questão de saber como é feita a contabilidade, mas apenas de saber como é que se podem obter valores exactos no que toca às perdas no Luxemburgo. Não se pode, a este respeito, partir do princípio de que uma contabilidade efectuada segundo as regras de outro Estado-Membro é menos exacta ou mesmo incorrecta. Tanto mais que, entretanto, as regras relativas às contas anuais de certas formas de sociedades foram suficientemente harmonizadas e os balanços podem, por conseguinte, ser comparados entre si [13], como a Comissão alega sem ser contrariada. Assim sendo, porque é que os valores resultantes da contabilidade efectuada noutro Estado-Membro, na sede da sociedade — neste caso, Paris — não hão-de também fornecer informações suficientes para permitir a tributação no Luxemburgo?

45. O Grão-Ducado do Luxemburgo alega igualmente que só uma contabilidade efectuada de forma regular permite a presunção de que os valores que dela decorrem são exactos e correctos. Daqui não decorre no entanto qualquer elemento que permita determinar se se justifica exigir das sociedades estrangeiras uma contabilidade separada para as suas sucursais no Luxemburgo.

13 — Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.°, n.° 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55).

46. Há que acolher o argumento da Comissão quando alega que basta que exista uma contabilidade na sede da sociedade na qual figurem as perdas no Luxemburgo.

47. A convenção-modelo da OCDE também não exige expressamente uma contabilidade separada. No comentário à convenção-modelo apenas se chama a atenção para o facto de que é apenas com base numa contabilidade regular que se podem obter valores exactos no que respeita aos lucros e às perdas e que este método deve ser normalmente utilizado. Com isto não se pretende afirmar que a contabilidade tem de, forçosamente, ser efectuada no local da sucursal ou que basta que os valores em causa possam ser deduzidos da contabilidade efectuada na sede da empresa, que é, aliás, feita para a empresa e para a sucursal. De resto, há que referir que a convenção-modelo da OCDE não pode dar uma resposta definitiva, em termos de direito comunitário, à presente questão.

48. O Reino Unido sustenta ainda, referindo-se ao comentário à convenção-modelo da OCDE, ser natural que uma empresa bem gerida efectue uma contabilidade separada para as sucursais, para, assim, obter informações sobre a rentabilidade dessas sucursais. A este respeito, há que referir que dos fundamentos apresentados pelo Reino Unido também não resulta que a exigência de uma contabilidade separada efectuada no local do estabelecimento estável se

justifique. Os valores que dão indicações quanto à rentabilidade de uma sucursal também podem ser obtidos através da contabilidade efectuada na sede da empresa.

49. Na audiência, a Comissão descreveu de forma muito detalhada em que consiste e para que serve uma contabilidade. O próprio Governo luxemburguês enumerou tudo aquilo que a contabilidade abrange: trata-se, entre outras, das facturas para os clientes que dão informações sobre as receitas, bem como das facturas da sucursal, de que resultam as despesas, por exemplo, a renda. A Comissão também esclareceu que em todas as empresas se registam diariamente as despesas e as receitas e se conservam os respectivos comprovativos. Uma sucursal que não possua contabilidade própria no Luxemburgo transmite esses valores à sede da empresa, onde são integrados na contabilidade global. Assim, não se compreende claramente porque é que, para efeitos da tributação da sucursal no Luxemburgo, os valores correspondentes não podiam resultar da contabilidade efectuada na sede da empresa.

50. Tal como o Governo luxemburguês confirmou quando da audiência em resposta às perguntas que lhe foram colocadas, também não se faz uma contabilidade separada para as sucursais luxemburguesas de uma sociedade luxemburguesa, mas apenas um registo — segundo a Comissão, um registo como o que é efectuado para as sucursais de empresas estrangeiras. Isto significa que também neste caso só há uma contabilidade comum na sede da sociedade — no caso referido, no Luxemburgo. Por conseguinte, também não é necessário neste caso efectuar uma contabilidade separada da sucursal para obter valores exactos sobre as perdas da sucursal.

51. Por esta razão não é necessário fazer uma contabilidade separada para apurar com exactidão as perdas de uma sucursal. Pelo contrário, basta uma contabilidade comum que não tem que ser feita nos termos das disposições luxemburguesas. Tal imposição, por parte das autoridades fiscais, é desproporcionada.

52. As demandantes sustentam, além disso, que há outro meio mais suave para apurar as perdas da sucursal, designadamente a avaliação. Esta possibilidade não podia ser recusada às sucursais estrangeiras, uma vez que a própria tributação pode ser efectuada com base numa avaliação. Também alegam que o formulário da declaração fiscal contempla a possibilidade de escolha entre as duas possibilidades — a avaliação e a contabilidade. Não refere que as duas possibilidades não são equivalentes. Mas, sobretudo, o formulário para não residentes não chama a atenção para o facto de o transporte de perdas não ser possível no caso de se escolher a avaliação. De resto, alegam as demandantes, também se prevê a possibilidade da avaliação no domínio do imposto comercial comunal.

53. Tanto o Grão-Ducado do Luxemburgo como o Reino Unido sustentam que os valores que resultam de uma avaliação não são suficientemente precisos para apurar de modo inequívoco as perdas que estão conexionadas com os rendimentos obtidos no Luxemburgo. Na opinião do Luxemburgo, não se pode conceder um benefício fiscal como o do transporte de perdas com base em valores tão imprecisos como os que resultam de uma avaliação. O Governo luxemburguês alega que só se procede a avaliação no domínio da tributação dos rendimentos das empresas, ou das suas sucursais, por representar a única possibilidade de tributação nos casos em que a empresa não apresentou declaração fiscal.

54. Concordamos com esta concepção. Uma avaliação como a que foi feita no presente caso para a tributação da sucursal é uma avaliação das receitas com base no volume de negócios indicado por cada uma das sucursais. Os valores que daí resultam só podem, portanto, ser estimativas ou valores aproximados. Isto não significa necessariamente que não seja possível apurar as perdas com base numa avaliação. A condição para essa possibilidade é de que o Estado a quem cabe efectuar a tributação aceite as imprecisões que surjam em seu favor ou desfavor. Por outro lado, deve conceder-se a um Estado-Membro a possibilidade de só permitir o transporte de perdas se a empresa ou a sucursal lhe puder apresentar valores exactos relativamente a essas perdas, desde que essa condição se aplique igualmente às empresas luxemburguesas e às sucursais das empresas de outros Estados-Membros. Isto significa que, desde que não haja uma discriminação das sociedades não residentes ou uma restrição da liberdade de estabelecimento, é da competência do Estado-Membro escolher o método segundo o qual serão apuradas as perdas.

55. Tal como já demonstrámos acima, a simples exigência de valores exactos para o apuramento de perdas não constitui, por si só, uma discriminação pois esses valores podem ser igualmente determinados através da contabilidade comum efectuada na sede da empresa. Este processo é, por consequência, um meio adequado e mais suave de apuramento das perdas. Só a necessidade de possuir uma contabilidade separada, regularmente efectuada na sede da sucursal (no caso em apreço, o Luxemburgo), conduz a uma discriminação dos não residentes que, atendendo à existência de um meio menos coercivo, é desproporcionada e, portanto, não se justifica.

56. Do exposto resulta que o Luxemburgo apenas pode permitir o transporte de perdas se a empresa apresentar valores precisos para as perdas. Também não há qualquer obrigação de permitir o transporte de perdas com base numa avaliação e, por isso, esta possibilidade não necessita de ser aqui analisada. A Comissão também é desta opinião, como resulta das suas alegações na audiência.

57. O facto de o Grão-Ducado do Luxemburgo prever, no domínio do imposto comercial comunal, a possibilidade de utilização do método de avaliação, não o impede de poder recusar a concessão do transporte de perdas com base em avaliação no domínio do imposto sobre os rendimentos, porque estes dois tipos de impostos — como afirmou o Governo luxemburguês — não são comparáveis, mesmo que, no domínio do imposto comercial, a avaliação possa ter consequências a nível do montante dos impostos a pagar. Não temos, portanto, necessidade de aqui analisar, circunstanciadamente, como se processa essa avaliação no domínio do imposto comercial.

58. No que respeita à tributação da sucursal com base em avaliação, não se pode — como justamente alega o Grão-Ducado do Luxemburgo — renunciar totalmente à tributação quando o contribuinte não entrega qualquer declaração fiscal. Neste caso, *tem* de se recorrer ao processo de avaliação.

59. Cabe ao tribunal de reenvio analisar se, no presente caso, se deve, eventualmente, permitir uma avaliação, porque — como alegam as demandantes — o formulário de declaração fiscal está redigido de forma a poder induzir em erro. A resposta a esta questão não cabe na resposta à questão prejudicial apresentada ao Tribunal, que é sobre a relação entre o artigo 157.° da lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos e o artigo 52.° do Tratado.

60. Assim, há que declarar que o Luxemburgo não é obrigado a autorizar um transporte das perdas com base numa avaliação. Pelo contrário, está no direito de exigir que lhe sejam apresentados valores exactos em contrapartida desse benefício. Todavia, a exigência de uma contabilidade separada, regularmente efectuada na sede da sucursal (no caso em apreço, no Luxemburgo), não se justifica, porque não é proporcional.

bb) Obrigação de conservar uma contabilidade separada no país de residência

61. Esta exigência só tem de ser analisada na medida em que podia ser necessário conservar no Luxemburgo as informações sobre as perdas ou no caso de o Tribunal não seguir as minhas conclusões relativas à primeira exigência, em que afirmava, em conclusão, que a resposta à questão da necessidade de efectuar uma contabilidade separada no Luxemburgo devia ser negativa.

62. O Governo luxemburguês invoca, como justificação desta exigência, a eficácia do controlo fiscal. Observa que só é possível um controlo eficaz se toda a documentação e a contabilidade forem conservadas no Luxemburgo e estiverem à disposição, a todo o momento e sem aviso prévio, da administração fiscal luxemburguesa.

63. A Comissão, pelo contrário, expôs muito claramente na audiência porque é que essa exigência, cujo objectivo é a concretização de um controlo fiscal eficaz, não pode ser cumprida. No caso de uma sucursal, que não tem personalidade jurídica própria, há documentação que diz respeito não só à própria sucursal, mas também à sociedade em França. Se se exigisse que toda a documentação, por exemplo facturas relativas à sucursal, fosse conservada no Luxemburgo, isso significaria, em certas circunstâncias, que as facturas teriam de ser divididas ou fotocopiadas. Isto significava igualmente que os documentos originais deixariam de ser conservados no Luxemburgo ou, eventualmente, em França e, deste modo, a sua força probatória seria por sua vez reduzida. Tal como o Governo luxemburguês esclareceu, ao ser inquirido a esse propósito, isto também não é necessário para sucursais luxemburguesas de sociedades luxemburguesas. Neste caso, igualmente, é possível conservar todos os documentos na sede da sociedade e manter no local da sucursal apenas um registo.

64. A Comissão refere, além disso, que cabe à sucursal disponibilizar os documentos necessários para a determinação da matéria colectável ou para o transporte das perdas. Se não o fizer, não lhe pode ser autorizado o referido transporte de perdas.

65. No que respeita ao problema da eficácia do controlo fiscal, a Comissão remete para a directiva relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos [14], segundo a qual as autoridades fiscais luxemburguesas podem pedir ajuda às autoridades fiscais francesas desde que se trate de informações susceptíveis de lhes permitir o estabelecimento correcto do imposto sobre o rendimento [15]. O Tribunal já por diversas vezes considerou que determinadas medidas fiscais deixaram de se justificar desde que se tornou possível a troca de informações nos termos da Directiva 77/799.

66. O Tribunal decidiu nesse sentido, por exemplo, no processo Halliburton Services. Nesse processo, o Governo neerlandês sustentou que a administração fiscal competente não tinha a possibilidade de verificar a equivalência entre as formas jurídicas das entidades dos outros Estados-Membros e as das sociedades anónima e de responsabilidade limitada na acepção da legislação nacional. O Tribunal declarou que os dados relativos às características das formas societárias dos outros Estados-Membros podem ser obtidos graças ao sistema previsto na Directiva 77/799 [16].

67. No processo Schumacker, o Tribunal considerou que não existem obstáculos administrativos à tomada em consideração, no Estado onde a actividade é exercida, da

14 — Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94).

15 — Artigo 1.°, n.° 1, da directiva.

16 — Acórdão de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, Colect., p. I-1137, n.os 21 e segs.).

situação pessoal e familiar do não residente, porque, nos termos da Directiva 77/799, existe a possibilidade de obtenção das informações necessárias comparável à existente entre os serviços fiscais no plano interno [17].

68. O Luxemburgo sustenta que, no presente caso, a Directiva 77/799 não fornece soluções. Parte do princípio de que a Futura efectua uma contabilidade separada para os estabelecimentos no Luxemburgo, não a conservando no Luxemburgo, mas em Paris. Neste caso, o Governo luxemburguês tem dúvidas sobre se a referida contabilidade pode ser controlada em França pela administração fiscal francesa pois diz respeito a obrigações fiscais alheias à legislação francesa. Nos termos da directiva, o Estado-Membro chamado dar as informações apenas pode utilizar as prerrogativas que lhe tenham sido atribuídas pela sua própria legislação. É por este motivo que o Luxemburgo tem dúvidas sobre se a administração fiscal francesa pode controlar uma contabilidade que não cai sob a alçada do direito fiscal francês.

69. Há que referir que a directiva, no seu artigo 1.°, n.° 1, dispõe que as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património. Os limites à troca de informações foram, de facto, fixados no artigo 8.°, mas não são de interpretar de uma forma tão estrita quanto o faz o Governo luxemburguês. Nos termos do artigo 8.°, n.° 1, não se impõe a obrigação de promover investigações ou de transmitir informações, quando a legislação ou a prática administrativa do Estado-Membro que deve fornecer as informações não autorizem a autoridade competente a efectuar essas investigações, nem a obter ou utilizar tais informações no próprio interesse desse Estado. Trata-se de uma disposição de protecção destinada a impedir que a protecção concedida ao contribuinte no seu país seja esvaziada da sua substância pelo facto de uma administração fiscal estrangeira pedir informações que violam os direitos do contribuinte no país em causa. Isto não significa, porém, que a administração fiscal francesa só pode transmitir informações respeitantes às obrigações fiscais francesas. Se assim fosse, a directiva ficava privada de efeitos.

70. Mesmo no caso de essa colaboração não poder ser exigida, por violar disposições de protecção do Estado-Membro a quem são pedidas essas informações, isso não basta para justificar a recusa do transporte das perdas. Com efeito, tal como o Tribunal declarou nos processos Bachmann e Comissão/ /Bélgica, nada impede as autoridades fiscais de exigirem aos interessados as provas que considerem necessárias e, se for caso disso, de

17 — Acórdão referido na nota 5, n.os 43 e segs.

recusarem o transporte das perdas se essas provas não forem apresentadas [18].

71. Caso um pedido de transmissão de informações seja contrário a uma disposição de protecção francesa, há que partir do princípio de que a não comunicação das informações solicitadas e protegidas em França serve para proteger as demandantes. Cabe então à sociedade estrangeira ponderar se prescinde da protecção concedida em França e transmite as informações solicitadas para poder beneficiar da possibilidade do transporte das perdas. Se não o fizer, não lhe será autorizado o transporte das perdas.

72. Igualmente por este motivo, parece-nos desproporcionada a obrigação de conservar a contabilidade no Luxemburgo, não se justificando por isso a discriminação que dela decorre.

73. Finalmente, há que salientar que o artigo 52.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que a regra constante da regulamentação luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos, na medida em que estabelece como condição para o transporte de perdas a existência de uma contabilidade efectuada no Luxemburgo que aí seja conservada, não é compatível com o direito comunitário.

III — *Compatibilidade das disposições da convenção contra a dupla tributação com o artigo 52.° do Tratado CE*

74. As convenções contra a dupla tributação, como parte integrante do direito nacional interno, tal como as outras disposições nacionais, não podem contrariar as exigências do direito comunitário.

75. O tribunal de reenvio refere aqui os artigos 4.° e 24.°, n.° 2, segundo parágrafo, da convenção franco-luxemburguesa contra a dupla tributação. O artigo 4.° dispõe que cada Estado só pode tributar os rendimentos provenientes da actividade dos estabelecimentos situados no território respectivo. Isto corresponde ao princípio da territorialidade, cuja aplicação, como já referimos, não contraria o direito comunitário, mesmo no que respeita ao transporte de perdas.

76. Relativamente ao artigo 24.°, parece-nos que aqui é antes o artigo 21.°, n.° 2, da convenção contra a dupla tributação que se aplica. Com efeito, este artigo contém uma

18 — Acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249, n.os 18 a 20), e Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305, n.os 11 a 13).

regra segundo a qual, quando um contribuinte residente em França possui em estabelecimento estável no Luxemburgo, as disposições relativas ao transporte das perdas são aplicáveis a este contribuinte nas mesmas condições em que o são aos contribuintes residentes no Luxemburgo. Esta disposição remete apenas para o direito fiscal dos Estados-Membros que exige das sociedades residentes que efectuem uma contabilidade regular. Estender esta condição às sucursais de uma sociedade não residente é manifestamente incompatível — como já referimos — com o direito comunitário.

C — Conclusão

77. Com base nas considerações precedentes, propomos que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão prejudicial:

«O artigo 52.° do Tratado CE deve ser interpretado no sentido de que uma disposição como o artigo 157.° da lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre os rendimentos e as disposições da convenção contra a dupla tributação que remetem para disposições de direito interno não são compatíveis com o direito comunitário, na medida em que fazem depender a aplicação das disposições relativas ao transporte das perdas a contribuintes não residentes com um estabelecimento estável no Luxemburgo da condição de a contabilidade ser efectuada e conservada no Luxemburgo.»