CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 10 de Setembro de 2009 [1]

I — Introdução

1. Se uma sociedade concede a outra sociedade, com a qual mantém relações de interdependência, suprimentos a título excepcional ou gratuito, isto pode influenciar a matéria colectável das sociedades envolvidas. A sociedade que concede o suprimento obterá, possivelmente, receitas mais reduzidas ou poderá efectuar uma dedução correspondente como despesa de exploração, o que diminui a sua carga fiscal. Em contrapartida, é de esperar que a operação venha ampliar a matéria colectável da beneficiária.

2. Se as sociedades envolvidas na transacção se encontram estabelecidas em vários Estados-Membros, a concessão de um suprimento a título excepcional ou gratuito pode, por conseguinte, implicar uma deslocação da matéria colectável de um Estado para outro.

3. O regime belga aplicado no processo principal opõe-se a este efeito. Partindo do chamado princípio da comparação com terceiros (*arm's length principle*) ele corrige, para efeitos fiscais, a concessão de suprimentos correspondentes entre sociedades interdependentes — contudo, na maior parte dos casos, apenas quando a sociedade beneficiária tem a sua sede no estrangeiro. Por conseguinte, o Tribunal de première instance de Mons pergunta se tal disposição é compatível com a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais.

4. Neste contexto, há que esclarecer se está justificada uma eventual restrição às liberdades fundamentais. Assim, os Estados-Membros intervenientes no processo e a Comissão referem-se, por um lado, à defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e, por outro, à luta contra práticas abusivas. O presente processo oferece, por isso, a possibilidade de apreciar mais detalhadamente a relação entre estas razões justificativas.

1 — Língua original: alemão.

II — Quadro jurídico

A — *Modelo de convenção da OCDE*

5. O artigo 9.º do modelo de convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE) para evitar a dupla tributação do rendimento enuncia o princípio da comparação com terceiros do seguinte modo:

«1) Quando:

a) Uma empresa de um Estado Contratante participe directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de outro Estado Contratante; ou

b) As mesmas pessoas participem directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa de outro Estado Contratante,

e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido realizados por uma das empresas mas não o foram por causa dessas condições, podem ser imputados aos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

2) Quando um Estado Contratante inclui nos lucros de uma empresa deste Estado — e tributa de modo correspondente — os lucros relativamente aos quais uma empresa do outro Estado Contratante foi tributada nesse Estado, e os lucros imputados teriam sido realizados pela empresa do primeiro Estado referido se as condições estipuladas entre ambas as empresas fossem as mesmas que empresas independentes estabeleceriam entre si, o outro Estado procede a uma alteração correspondente do imposto que cobra sobre estes lucros. Ao efectuar esta alteração há que atender às restantes disposições desta convenção; podem ser necessárias consultas entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes.»

B — *Convenção de Arbitragem dos Estados-Membros*

6. Os Estados-Membros da Comunidade Europeia tomaram o artigo 9.º do modelo de convenção da OCDE como referência para a Convenção 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas [2] (a seguir «Convenção de Arbitragem»). Todos os Estados-Membros celebraram esta convenção, baseada no artigo 220.º do Tratado CEE (mais tarde artigo 220.º CE e actual artigo 293.º CE), ou aderiram a ela [3].

7. O artigo 4.º, n.º 1, da Convenção de Arbitragem corresponde textualmente ao artigo 9.º, n.º 1, do modelo de convenção da OCDE. Se, na sequência de uma correcção de lucros nos termos do artigo 4.º da Convenção de Arbitragem, se verifica uma dupla tributação, deve ser dado início, a pedido da empresa afectada, a um procedimento amigável e, eventualmente, a um procedimento arbitral entre as administrações fiscais dos Estados-Membros envolvidos (artigos 6.º e 7.º da Convenção de Arbitragem).

2 — JO L 225, p. 10.

3 — V., por último, relativamente à adesão da Bulgária e da Roménia: artigo 3.º do Acto relativo às condições de adesão da República da Bulgária e da Roménia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2005 L 157, p. 203), em conjugação com a Decisão 2008/492/CE do Conselho, de 23 de Junho de 2008, sobre a adesão da Bulgária e da Roménia à Convenção de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 174, p. 1), e a Decisão 2008/493/CE do Conselho, de 23 de Junho de 2008, que altera o anexo I do Acto de Adesão da Bulgária e da Roménia (JO L 174, p. 6).

C — *Direito belga*

8. O artigo 26.º do Code des impôts sur les revenus 1992 (Código do Imposto sobre o Rendimento de 1992, a seguir «CIR 92») é do seguinte teor:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 54.º, quando uma empresa com sede na Bélgica concede suprimentos a título excepcional ou gratuito, estes devem ser imputados aos seus lucros próprios, salvo se esses suprimentos forem considerados ao determinar os rendimentos tributáveis dos beneficiários.

Não obstante a restrição prevista no primeiro parágrafo, aos lucros próprios devem ser imputados os suprimentos a título excepcional ou gratuito que a empresa concede:

1) a contribuintes referidos no artigo 227.º e com os quais a empresa estabelecida na Bélgica mantém, directamente ou indirectamente, uma relação de interdependência;

2) a contribuintes referidos no artigo 227.º ou a estabelecimentos estrangeiros que, por força das disposições legislativas do país em que estão estabelecidos, aí não estejam sujeitos a imposto sobre os rendimentos ou aí estejam sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável do que aquele a que se encontra sujeita a empresa estabelecida na Bélgica;

3) a um sujeito passivo mencionado no artigo 227.º, que tem interesses comuns com o sujeito passivo mencionado no n.º 1 ou 2, ou com o estabelecimento mencionado no n.º 2.»

9. Segundo a jurisprudência nacional, um suprimento é considerado excepcional quando não está em conformidade com a ordem habitual das coisas, com os usos comerciais estabelecidos ou com o que é concedido em casos comparáveis. Um suprimento é concedido a título gratuito quando não é acompanhado por uma obrigação ou uma contrapartida correspondente [4].

10. O artigo 227.º do CIR 92 define não residentes do seguinte modo:

«As sociedades estrangeiras […] que não tenham na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sede da sua administração ou direcção.»

11. O artigo 49.º, n.º 1, do CIR 92 estabelece:

«São dedutíveis como despesas profissionais as despesas que o sujeito passivo efectuou ou suportou durante o período de tributação, para obter ou conservar rendimentos tributáveis, e cuja exactidão e montante demonstra através de documentos justificativos ou, se isto não for possível, através de quaisquer outros meios de prova admitidos pelo direito comum, salvo o juramento.

Considera-se que foram feitas ou suportadas durante o período de tributação as despesas que, durante este período foram efectivamente pagas ou suportadas ou que adquiriram o carácter de dívidas ou perdas certas e líquidas e que são contabilizadas como tais.»

12. O artigo 79.º do CIR 92 limita a dedução de perdas pelo beneficiário de um suprimento a título excepcional ou gratuito:

«Não pode ser feita uma dedução a título de perdas profissionais na parte dos lucros proveniente de suprimentos a título excep-

4 — V. acórdão do Tribunal Constitucional belga, de 6 de Novembro de 2008 (n.º 151/2008, *Moniteur Belge*, de 4 de Dezembro de 2008, p. 63824, B.4.2.), e o acórdão da Cour de cassation belga, de 10 de Abril de 2000, Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

cional ou gratuito que o contribuinte retirou, directa ou indirectamente, sob qualquer forma ou por qualquer meio, de uma empresa com a qual mantém, directa ou indirectamente, uma relação de interdependência.»

13. Além disso, o artigo 207.º do CIR 92 exclui outras deduções de lucros que decorrem de suprimentos a título excepcional ou gratuito.

III — Factos e questões prejudiciais

14. A SA Société de Gestion Industrielle (SGI) é uma sociedade holding, de direito belga, que exerce a sua actividade no sector da metalurgia. Ela detém uma participação de 65% na sociedade anónima francesa Recydem e pertence ao conselho de administração desta empresa. A sociedade anónima luxemburguesa Cobelpin é membro do conselho de administração da SGI e um dos seus administradores delegados (administrateurs délégués). Além disso, a Cobelpin detém 34% das acções da SGI. O outro administrador delegado da SGI é D. Leone. Ele faz igualmente parte do conselho de administração da Cobelpin e da Recydem.

15. Na sequência de um controlo, as autoridades fiscais belgas enviaram, em 13 de Outubro de 2003, dois avisos de cobrança rectificativos relativos aos exercícios fiscais de 2001 e 2002. Designadamente, foram imputados 1 891 806 BEF (46 897 euros) ao lucro da SGI, nos termos do artigo 26.º do CIR 92. Isto corresponde a juros anuais de 5% sobre 37 836 113 BEF. Este montante tinha sido concedido pela SGI à Recydem como empréstimo sem juros.

16. O órgão jurisdicional de reenvio entende que a administração aplicou correctamente o artigo 26.º do CIR 92 ao imputar os juros. Não existe, em especial, qualquer justificação económica para a concessão de um empréstimo sem juros pela SGI à Recydem. Ao passo que, no período em causa, a Recydem se encontrava numa situação financeira estável e tinha realizado lucros, a SGI tinha importantes encargos financeiros devido ao elevado montante dos empréstimos que tinha contraído.

17. Além disso, a administração fiscal recusou a dedução da remuneração mensal paga à Cobelpin, no montante de 350 000 LUF (8 676,00 euros), pela sua actividade no conselho de administração da SGI. Segundo ela, esses pagamentos não preenchem os requisitos da dedutibilidade enunciados no artigo 49.º do CIR 92, pois são manifestamente desproporcionados e sem qualquer relação com a utilidade económica das prestações. O representante da Cobelpin no conselho de administração era precisamente Philippe Brilot que, de qualquer modo, também fazia parte do conselho de administração da SGI a título pessoal. Tratava-se de uma operação com prejuízos, destinada apenas a evasão fiscal.

18. O órgão jurisdicional de reenvio entende igualmente que a remuneração não constitui uma despesa profissional, dedutível nos termos do artigo 49.º do CIR 92. Em aplicação do artigo 26.º do CIR 92, os suprimentos a título excepcional, concedidos pela SGI à Cobelpin não podem ser isentos de impostos e devem ser imputados aos próprios lucros da SGI.

19. Após ter decorrido um procedimento de reclamação, a SGI interpôs recurso dessas liquidações do imposto no Tribunal de première instance de Mons. Por despacho de 19 de Junho de 2007, o órgão jurisdicional submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1. O artigo 43.º do Tratado CE, conjugado com os artigos 48.º e, eventualmente, 12.º do mesmo tratado, opõe-se à legislação de um Estado-Membro que, como a ora em causa, tributa um suprimento [a título excepcional ou] gratuito concedido pela sociedade residente belga a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual a sociedade belga mantém, directa ou indirectamente, relações de interdependência, quando, em condições idênticas, a sociedade residente belga não pode ser tributada por um suprimento [a título excepcional ou] gratuito que conceda a outra sociedade estabelecida na Bélgica, com a qual a sociedade belga mantém, directamente ou indirectamente, relações de interdependência?

2. O artigo 56.º do Tratado CE, conjugado com os artigos 48.º e, eventualmente, 12.º do mesmo tratado, opõe-se à legislação de um Estado-Membro que, como [a] ora em causa, tributa um suprimento [a título excepcional ou] gratuito concedido pela sociedade residente belga a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual a sociedade belga mantém, directa ou indirectamente, relações de interdependência, quando, em condições idênticas, a sociedade residente belga não pode ser tributada [por] um suprimento [a título excepcional ou] gratuito que conceda a outra sociedade estabelecida na Bélgica, com a qual a sociedade belga mantém, directa ou indirectamente, relações de interdependência?

20. No processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas e orais a SGI, os governos belga, alemão e sueco, bem como a Comissão das Comunidades Europeias.

IV — Apreciação jurídica

21. Com as suas duas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, que se esclareça se uma disposição

nacional como o artigo 26.º do CIR 92 é compatível com a liberdade de estabelecimento, garantida no artigo 43.º CE, e a livre circulação de capitais, consagrada no artigo 56.º CE — eventualmente em conjugação com o artigo 12.º CE.

22. Contudo, antes de analisar estas duas questões, gostaria de apresentar uma breve nota relativa às normas nacionais aplicáveis no processo principal.

23. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 26.º do CIR 92 constitui a base para a imputação dos juros não exigidos do empréstimo aos rendimentos da SGI e para a «reintegração» nesses rendimentos das remunerações demasiado elevadas da actividade no conselho de administração. Todavia, resulta do despacho de reenvio que a administração fiscal não aplicou, manifestamente, o artigo 26.º do CIR 92 às remunerações que a SGI pagou à Cobelpin por actividades no conselho de administração. Pelo contrário, recusou a dedução destes pagamentos com base no artigo 49.º do CIR 92.

24. O Governo belga explica que a relação entre as duas disposições é controversa na jurisprudência e doutrina belgas. Em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça remete, contudo, para um acórdão recente do Tribunal Constitucional. Foi aí declarado que ambas as disposições se aplicam independentemente uma da outra [5].

25. Embora o Tribunal de première instance de Mons entenda igualmente que as remunerações em causa são claramente excessivas e, por conseguinte, não podem ser deduzidas como despesas de funcionamento, nos termos do artigo 49.º do CIR 92, solicitou a interpretação das liberdades fundamentais, atendendo apenas ao artigo 26.º do CIR 92. Por consequência, não é necessário examinar o significado que, para além disso, o artigo 49.º do CIR 92 pode ter para a resolução do litígio no processo principal [6].

A — *A liberdade fundamental aplicável*

26. Antes de mais, importa esclarecer se são aplicáveis no caso vertente quer a liberdade de estabelecimento quer a livre circulação de capitais e qual das duas deve ser examinada em primeiro lugar.

5 — Acórdão de 6 de Novembro de 2008 (já referido na nota 4) B.10.3 e B.10.4. Este acórdão refere-se, contudo, à nova versão do artigo 26.º do CIR 92, em vigor desde 1 de Janeiro de 2008. É aí expressamente sublinhado que esta disposição se aplica «sob reserva do artigo 49.º».

6 — Refira-se, à margem, que o artigo 49.º do CIR 92, ao contrário do artigo 26.º do CIR 92, não prevê um regime diferente consoante o carácter nacional ou transfronteiriço das despesas feitas.

27. No entanto, dado que os artigos 43.º CE e 56.º CE constituem já expressões particulares da proibição geral de discriminação em razão da nacionalidade, não é necessário recorrer ao artigo 12.º CE [7].

28. Resulta de jurisprudência assente que, para saber a que liberdade fundamental uma legislação nacional diz respeito, é necessário, antes de mais, ter em conta o objecto da legislação em causa [8].

29. Se as disposições nacionais se referem a participações que conferem ao seu detentor uma influência certa sobre as decisões das sociedades em causa e lhe permitem determinar as respectivas actividades, é aplicável em primeira linha a liberdade de estabelecimento [9]. Todavia, o Tribunal de Justiça não fixou um limiar de participação, geralmente válido, que deve ser atingido para que se possa entender que existe uma influência decisiva [10].

30. Ao mesmo tempo, o Tribunal de Justiça colocou «preponderantemente» no âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento também disposições que apenas têm por objecto as relações internas de um grupo de empresas [11]. Mas, mesmo neste contexto, não definiu quais as condições que devem ser preenchidas para que várias empresas sejam consideradas um grupo.

31. O artigo 26.º, n.º 2, ponto 1, do CIR 92 aplica-se a suprimentos que uma sociedade concede a outra com a qual mantém, directa ou indirectamente, relações de interdependência. Uma relação de interdependência na acepção desta norma pode, mas não deve necessariamente, assentar numa participação no capital de determinado montante, como o Governo belga explicou a propósito de uma questão sobre este aspecto. Pelo contrário, a relação de interdependência pode existir também, por exemplo, devido a relações financeiras ou à dependência relativamente a determinadas matérias-primas ou tecnologias.

7 — V., neste sentido, acórdãos de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.os 38 e 39), de 11 de Outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, Colect., p. I-8491, n.os 28 e 29), e de 17 de Janeiro de 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Colect., p. I-173, n.º 14).

8 — Assim, em síntese, o acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck (C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 22), que remete para os acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995, n.os 31 a 33), de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Colect., p. I-11673, n.os 37 e 38), e de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 36), bem como de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Colect., p. I-2107, n.os 26 a 34).

9 — V. acórdãos de 13 de Abril de 2000, Baars (C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 21), de 18 de Julho de 2007, Oy AA (C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 20), de 2 de Outubro de 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Colect., p. I-7333, n.º 27), e de 22 de Dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, Colect., p. I-10767, n.º 25).

10 — A Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), na versão da Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003 (JO 2004, L 7, p. 41), é aplicável, desde 1.1.2009, logo a partir de uma participação de 10%.

11 — Acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, (já referido na nota 8, n.º 32), Oy AA (já referido na nota 9, n.º 23) e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 33).

32. Nestas condições, deve entender-se que a disposição nacional em causa regula sobretudo situações abrangidas pelo âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento. Com efeito, uma empresa tenderá a conceder a outra suprimentos a título excepcional ou gratuito, em especial, quando ela própria ou os seus accionistas possam beneficiar indirectamente desta transacção, por exemplo porque isto permite reduzir a carga fiscal total do grupo de empresas.

33. Não é, contudo, de excluir que possam ainda ser afectadas outras liberdades fundamentais. Assim, podem estar em causa a livre circulação de mercadorias e de capitais ou a livre prestação de serviços, quando o suprimento é concedido por existir um interesse especial em determinadas entregas de mercadorias, transacções financeiras ou outras prestações, sem constituir uma contrapartida específica no âmbito de operações concretas.

34. Sendo possível que o artigo 26.º do CIR 92 não abranja todos os casos nos quais o sujeito passivo exerce a liberdade de estabelecimento, há que examinar, numa segunda etapa, como devem ser qualificados os factos concretos do processo principal.

35. Importa constatar que quer a participação da Cobelpin na SGI quer a participação da SGI na Recydem atingem um montante que permite aos accionistas exercer uma influência decisiva sobre as sociedades em causa. Acresce que a Cobelpin é membro do conselho de administração da SGI e que, nesta função, exerce igualmente uma influência determinante sobre a direcção desta empresa. Dado que, além disso, ambas as empresas ligadas à SGI e esta última estão estabelecidas em Estados-Membros diferentes — a Recydem em França e a Cobelpin no Luxemburgo — a situação em causa no presente processo deve ser analisada, em primeira linha, à luz do artigo 43.º CE, em conjugação com o artigo 48.º CE.

36. Tudo ponderado, não é necessário decidir se, numa situação como a que está em análise, são aplicáveis, além da liberdade de estabelecimento, também a livre circulação de capitais ou, eventualmente, ainda outras liberdades fundamentais [12].

37. Contudo, o esclarecimento da relação concorrencial só influenciaria a decisão do litígio se o caso apresentasse uma ligação com países terceiros, o que tornaria relevante o âmbito de aplicação mais amplo da livre circulação de capitais. Em situações pura-

12 — Numa série de decisões, o Tribunal de Justiça constatou que não é necessário examinar a legislação nacional, a par da liberdade de estabelecimento, adicionalmente à luz do artigo 56.º CE, quando a restrição da circulação de capitais constitui a consequência inevitável de uma eventual restrição da liberdade de estabelecimento [v. acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 34, com remissões)]. Recentemente, o Tribunal de Justiça transpôs esta solução para o caso em que a norma nacional se aplica qualquer que seja o grau de participação, mas o processo principal concreto só se refere a participações que conferem influência sobre a direcção da sociedade em causa [acórdãos de 26 de Junho de 2008, Burda (C-284/06, Colect., p. I-4571, n.ºs 71 a 74), e de 18 de Junho de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Colect., p. I-5145, n.º 33)]. É duvidoso que as afirmações do Tribunal de Justiça possam ser entendidas no sentido de que a livre circulação de capitais passa sempre para segundo plano quando, nos factos concretos do processo principal, existem participações abrangidas pelo âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento [v., a este respeito, também as conclusões do advogado-geral Y. Bot, de 9 de Julho de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, pendente no tribunal, n.ºs 86 e segs.)].

mente intracomunitárias, não é necessário analisar a relação entre a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais, dado que os critérios de exame destas liberdades fundamentais são, em larga medida, idênticos.

38. No presente processo não existe qualquer ligação com um Estado terceiro. Dado que um exame à luz das disposições relativas à livre circulação de capitais não conduziria a um resultado diferente da análise à luz da liberdade de estabelecimento, examinarei o presente caso, por razões de economia processual, apenas à luz desta última liberdade fundamental.

B — *Restrição à liberdade de estabelecimento*

39. A liberdade de estabelecimento compreende, para as sociedades constituídas nos termos da legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercerem a sua actividade noutros Estados-Membros através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência [13].

40. Embora, de acordo com o seu teor literal, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o direito a um tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem dificulte ou torne menos atractivo o estabelecimento, noutro Estado-Membro, de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação [14].

41. Nos termos do artigo 26.º, n.º 1, do CIR 92, um suprimento a título excepcional ou gratuito é imputado aos lucros da própria empresa que concedeu o suprimento. Contudo, não se procede a esta imputação quando o suprimento é considerado ao determinar os rendimentos tributáveis do beneficiário. Ora, isto só se aplica quando o suprimento é concedido a uma sociedade nacional. Se, pelo contrário, a sociedade beneficiária tem a sua sede noutro Estado-Membro e mantém relações de interdependência com a sociedade que concedeu o suprimento, o artigo 26.º n.º 2, ponto 1, do CIR 92 não permite que se renuncie à imputação.

13 — Acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35), de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 30), e Aberdeen Property Fininvest Alpha (já referido na nota 12, n.º 37).

14 — V. acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21), Marks & Spencer (já referido na nota 13, n.º 31), Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (já referido na nota 8, n.º 42), e de 27 de Novembro de 2008, Papillon (C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 16).

42. Logo, esta norma prevê regimes diferentes, consoante a sociedade à qual o suprimento é concedido a título excepcional ou gratuito por uma sociedade nacional, com a qual mantém relações de interdependência, tenha sede no interior do país ou noutro Estado-Membro.

43. Contudo, os governos belga e alemão alegam que, tendo em conta o contexto geral, este regime não implica um tratamento mais desfavorável da situação transfronteiriça. É certo que se renuncia à imputação do suprimento a título excepcional ou gratuito em situações internas, quando os suprimentos são tidos em conta ao determinar os rendimentos tributáveis do beneficiário. Contudo, nos termos dos artigos 79.º e 207.º do CIR 92, o beneficiário do suprimento não pode compensar os rendimentos correspondentes com as suas próprias perdas. Por conseguinte, os lucros correspondentes seriam tributáveis no mesmo período também no caso de situações internas, não relativamente à sociedade que concede o suprimento mas à sociedade que o recebe.

44. Contudo, os governos belga e alemão não refutaram totalmente que, por força deste regime, a concessão de um suprimento a título excepcional ou gratuito a uma sociedade não residente é tratada de modo menos favorável do que transacções correspondentes entre sociedades nacionais.

45. Note-se, a este respeito, que os referidos governos efectuam uma apreciação global do grupo de empresas e partem do princípio de que é indiferente qual a sociedade no seio de um grupo à qual são imputados certos rendimentos, desde que a transferência não possa conduzir a uma melhor utilização das perdas no seio do grupo. Todavia, quando as sociedades em causa não estão ligadas directamente ou indirectamente a 100%, este entendimento nem sempre está justificado. Na perspectiva de uma sociedade X e dos seus accionistas, pode perfeitamente fazer uma diferença se um suprimento a título excepcional, concedido por X a outra sociedade, é imputado ao seu próprio lucro ou ao lucro da sociedade beneficiária. Com efeito, se participam na sociedade beneficiária além de X ainda outros accionistas, a carga fiscal é repartida também com outros.

46. Mas, mesmo supondo que, no caso vertente, é adequado apreciar o grupo de empresas no seu conjunto para analisar as disposições fiscais, as operações transfronteiriças sofrem efeitos desfavoráveis. Com efeito, como a SGI sublinha e o Governo belga também reconhece, a correcção de lucros no Estado de estabelecimento da sociedade que concedeu um suprimento a título excepcional pode conduzir a uma dupla tributação dos mesmos rendimentos.

47. Por exemplo, os pagamentos que a SGI efectuou à Cobelpin a título das actividades exercidas no conselho de administração foram imputados aos lucros da SGI (ou não foram deduzidos dos seus rendimentos). Simultaneamente, estes mesmos pagamentos

passaram a integrar a matéria colectável da Cobelpin e são tributáveis no Luxemburgo [15]. Existe igualmente o risco de que os juros fictícios do empréstimo à Recydem sejam objecto de tributação múltipla. Os juros foram imputados aos lucros da SGI. Ora, dado que, efectivamente, a Recydem não pagou os juros, o fisco francês não os reconhecerá, sem mais, como despesas de exploração.

48. É certo que, como os Estados-Membros acertadamente observam, a dupla tributação pode ser eliminada aplicando a Convenção de Arbitragem. Assim, a Cobelpin ou a Recydem podem exigir, com base na convenção, uma correcção da determinação dos seus rendimentos, que atenda ao tratamento fiscal na Bélgica dos suprimentos concedidos pela SGI. Contudo, o procedimento amigável eventualmente necessário para este fim entre as administrações fiscais envolvidas só é iniciado a pedido do sujeito passivo e, deste modo, impõe-lhe encargos administrativos adicionais. Além disso, o sujeito passivo tem de suportar o pagamento duplo do imposto durante o procedimento. Acresce que um procedimento amigável e um eventual procedimento arbitral posterior podem levar vários anos, até serem esgotados os prazos processuais previstos na convenção.

49. Ao invés, o risco de uma dupla tributação em caso de operações semelhantes no território nacional está, em larga medida, excluído, dado que o suprimento não é imputado ao ser considerado para efeitos fiscais, na esfera do beneficiário [16].

50. No caso vertente, a eventual dupla tributação dos mesmos rendimentos também não é apenas a consequência do exercício paralelo da soberania fiscal por dois Estados-Membros o que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça não é contrário às liberdades fundamentais no estado actual do direito comunitário [17]. Ao invés, decorre de um tratamento fiscal diferente de operações comparáveis pelo mesmo Estado-Membro.

51. Este Estado-Membro podia, em princípio, excluir o perigo da dupla tributação renunciando à correcção dos lucros também na hipótese de suprimentos concedidos por uma sociedade residente a uma sociedade não residente, se a sociedade beneficiária é tributada pelo suprimento. Nesse caso, teria

15 — Segundo o órgão jurisdicional de reenvio indicou, a Cobelpin podia, é certo, compensar estes rendimentos com as suas próprias perdas. Contudo, isto em nada altera o facto de que eram tributáveis no Luxemburgo e de que, em qualquer caso, reduziram o reporte de perdas no ano fiscal seguinte.

16 — Devido à nova versão do artigo 26.º do CIR 92 (v. supra, nota 5), que permite uma aplicação paralela do artigo 49.º do CIR 92, pode entretanto ser possível uma tributação múltipla dos mesmos rendimentos também em situações internas o que, porém, o Tribunal Constitucional belga considera aceitável (v. acórdão de 6 de Novembro de 2008, já referido na nota 4). Contudo, a nova versão não é aplicável, *ratione temporis*, ao presente litígio.

17 — V., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 2006, Kerckhaert e Morres (C-513/04, Colect., p. I-10967, n.º 20), de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Colect., p. I-10451, n.os 43 e 51), de 12 de Fevereiro de 2009, Block (C-67/08, Colect., p. I-883, n.os 28 e 31), e de 16 de Julho de 2009, Damseaux (C-128/08, Colect., p. I-6823, n.º 35).

de aceitar uma deslocação da matéria colectável para o Estado da sede da sociedade beneficiária. Ao examinar a justificação, verificarei se isto é realmente exigido pelo direito comunitário.

52. Como conclusão interlocutória, importa reter que uma disposição nacional como o artigo 26.º do CIR 92, devido ao tratamento distinto de operações com carácter nacional e transfronteiriço, é susceptível de dificultar ou tornar menos atractiva a criação de estabelecimentos noutro Estado-Membro. Logo, esta norma restringe o exercício da liberdade de estabelecimento, garantida no artigo 43.º CE.

C — *Justificação da restrição*

53. Uma restrição à liberdade de estabelecimento só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que seja adequada para garantir a realização do objectivo em causa e que não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objectivo [18].

54. Os governos intervenientes e a Comissão estão de acordo em que uma norma como o artigo 26.º do CIR 92 se destina a garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros. Ao mesmo tempo, estes intervenientes referem-se à justificação ligada à luta contra a evasão fiscal, através da prevenção de práticas abusivas.

55. Neste contexto, o Governo alemão destaca a primeira justificação referida e afirma que esta deve ser aplicada também separadamente da justificação por motivos ligados à luta contra práticas abusivas. De qualquer modo, a justificação assente na defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação não deve ser limitada no seu alcance através de uma análise da proporcionalidade demasiado rigorosa, como a que é efectuada pelo Tribunal de Justiça quando se trata de combater abusos.

1. Quanto à relação entre as razões justificativas ligadas à defesa da repartição do poder de tributação e à luta contra práticas abusivas

56. No acórdão Marks & Spencer o Tribunal de Justiça reconheceu, como é sabido, a defesa da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros como razão imperiosa de interesse geral, que é susceptível de justificar

18 — Acórdãos Marks & Spencer (já referido na nota 13, n.º 35), Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (já referido na nota 8, n.º 47), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 64) e Aberdeen Property Fininvest Alpha (já referido na nota 12, n.º 57).

uma restrição às liberdades fundamentais. A este respeito, considerou inicialmente elementos conexos o objectivo de evitar a dupla utilização dos prejuízos e a luta contra a evasão ou a fraude fiscal [19]. Posteriormente, o Tribunal de Justiça reconheceu como justificação também a defesa da repartição equilibrada do poder de tributação, quando não existiam ambos os elementos adicionais [20].

57. Com o reconhecimento desta justificação, o Tribunal de Justiça atende à circunstância de que a cobrança dos impostos directos é um elemento central da competência dos Estados-Membros [21]. Na falta de uma harmonização pelo direito comunitário, compete igualmente aos Estados-Membros definir os critérios de repartição das suas competências fiscais, através da celebração de convenções para evitar a dupla tributação ou de medidas unilaterais [22]. Como o Tribunal de Justiça também declarou, para efeitos da repartição da soberania fiscal, não deixa de ser razoável que os Estados-Membros se inspirem na prática internacional e nos modelos de convenção elaborados pela OCDE [23].

58. Noutros casos, o Tribunal de Justiça colocou em primeiro plano a justificação ligada à prevenção de evasões fiscais. Nesta óptica, as restrições às liberdades fundamentais para combater práticas abusivas estão justificadas quando visem especificamente os artifícios cuja finalidade é afastar a aplicação da legislação do Estado-Membro em causa [24].

59. Tais práticas abusivas são, deste modo, apenas uma forma específica da interferência na repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros. Quando são utilizados artifícios para subtrair rendimentos à tributação num Estado-Membro e sujeitá-los aos impostos de outro Estado, é comprometida precisamente a repartição equilibrada do poder de tributação [25]. Por conseguinte, o combate a tais práticas não é, em regra, um

19 — Na versão francesa dos acórdãos pertinentes, ou seja a versão na qual os acórdãos são deliberados, é utilizado de modo uniforme o conceito de «évasion fiscale». Assim, os termos Steuerflucht e Steuerumgehung parecem ser apenas duas traduções diferentes do mesmo conceito francês, pelo que têm o mesmo significado. Por conseguinte, utilizarei a seguir apenas o conceito de evasão fiscal.

20 — Acórdão Oy AA (já referido na nota 9, n.º 60), e acórdão de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 40).

21 — V. acórdãos Marks & Spencer (já referido na nota 13, n.º 29), Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (já referido na nota 8,n.º 40), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 25), e Aberdeen Property Fininvest Alpha (já referido na nota 12, n.º 24).

22 — V. acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colect., p. I-2793, n.ºs 24 e 30), e de 23 de Fevereiro de 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03 Colect., p. I-1957, n.º 47), bem como acórdãos Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 49), e Oy AA (já referido na nota 9, n.º 52).

23 — Acórdãos Gilly (já referido na nota 22, n.º 31), van Hilten-van der Heijden (já referido na nota 22, n.º 48), e Lidl Belgium (já referido na nota 20, n.º 22).

24 — V., em especial, acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, (já referido na nota 8, n.º 51), e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 72).

25 — V. acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (já referido na nota 8, n.º 56).

fim em si mesmo, mas prossegue o objectivo mais amplo de garantir ao Estado-Membro o direito de sujeitar à sua competência fiscal as actividades exercidas no seu território.

60. Contudo, isto não significa que a justificação baseada na repartição equilibrada do poder de tributação só se verifica quando, ao mesmo tempo, estão preenchidos os requisitos da justificação da luta contra práticas abusivas. Segundo a estrutura e o objectivo da norma nacional a analisar, a defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação pode também ser determinante por si só ou em conjunto com outros elementos justificativos.

61. É necessário recorrer ao critério do artifício quando as operações transfronteiriças revestem a aparência exterior de operações económicas normais. Neste caso existe, em princípio, a presunção de que o negócio foi celebrado no exercício legítimo da liberdade de estabelecimento [26]. Só quando esta aparência é contrariada pela prova de que a operação, na sua forma concreta, não tinha qualquer base económica real, é afectada a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.

62. O artigo 26.º do CIR 92 exige uma apreciação das operações concretas entre empresas em situação de interdependência. Há que decidir, atendendo ao princípio da comparação com terceiros, se foram estipuladas condições normais ou incompreensíveis numa perspectiva económica. Ao apurar se existe uma justificação é, por conseguinte, adequado começar por verificar se a disposição visa combater artifícios, que foram escolhidos para fins de evasão fiscal. Numa segunda etapa, a defesa de uma repartição do poder de tributação deve ser igualmente considerada como o motivo essencial.

63. Dado que a luta contra práticas abusivas sob a forma de artifícios utilizados para evasões fiscais, constitui, como foi indicado, uma sub-categoria da razão justificativa da defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação, também não devem ser utilizados critérios diferentes ao analisar a proporcionalidade no âmbito das razões justificativas correspondentes. As restrições nacionais que abrangem não só práticas abusivas, mas também operações regulares são desproporcionadas, porque vão para além do que é necessário para atingir o objectivo. O facto de sociedades com sede em Estados-Membros diferentes celebrarem negócios com condições económicas normais não afecta a repartição do poder de tributação. Se, no entanto, uma disposição nacional dificultasse a celebração de tais negócios, ela seria igualmente desproporcionada.

26 — V., neste sentido, acórdãos Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 73, com remissões), e Lammers & Van Cleeff (já referido na nota 7, n.º 27).

2. Análise da razão justificativa

64. Importa examinar, antes de mais, se o artigo 26.º do CIR 92 é adequado para atingir os objectivos prosseguidos.

65. Para distinguir entre artifícios que põem em causa a repartição do poder de tributação e operações normais, o artigo 26.º do CIR 92 atende, por um lado, à existência de uma interdependência entre as empresas envolvidas e, por outro, ao carácter excepcional ou gratuito do suprimento concedido. Estando preenchidos estes requisitos, o suprimento é incluído na matéria colectável da sociedade que o concedeu.

66. No processo principal, a aplicação desta norma conduziu a que fossem imputados aos rendimentos da SGI os juros no montante de 5% que, segundo os cálculos da administração fiscal, a SGI poderia ter obtido pelo empréstimo à Recydem. Os pagamentos à Cobelpin pela sua actividade no conselho de administração foram igualmente reintegrados na matéria colectável da SGI, uma vez que não correspondiam a qualquer contrapartida real da Cobelpin.

67. A disposição nacional baseia-se no artigo 9.º do modelo de convenção da OCDE e no artigo 4.º da Convenção de Arbitragem, que prevêem correcções de lucros correspondentes, quando os negócios celebrados entre sociedades interdependentes não correspondem ao critério da comparação com terceiros.

68. No acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation o Tribunal de Justiça reconheceu, em princípio, que o critério da comparação com terceiros é adequado para distinguir entre artifícios e verdadeiras operações económicas. Quanto à legislação relativa à subcapitalização, controvertida nesse processo, declarou expressamente o seguinte:

«Com efeito, o facto de ter sido concedido um empréstimo a uma sociedade residente, por uma sociedade não residente, em condições que não correspondem ao que as sociedades em causa teriam acordado em condições de plena concorrência, constitui, para o Estado-Membro de residência da sociedade mutuária, um elemento objectivo e verificável por terceiros, para determinar se a transacção em causa é, no todo ou em parte, um expediente puramente artificial cuja finalidade é escapar à aplicação da legislação fiscal desse Estado-Membro. A este respeito, o que está em causa é saber se, caso não houvesse relações especiais entre as sociedades em causa, o empréstimo não teria sido concedido, ou se teria sido concedido num montante ou a uma taxa de juro diferentes.» [27]

27 — Acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 81); v. também acórdão Lammers & Van Cleeff (já referido na nota 7, n.º 30).

69. É certo que o artigo 26.º do CIR 92 apresenta certas diferenças de pormenor face ao artigo 9.º do modelo de convenção da OCDE, que oferece aos Estados-Membros orientações úteis para a repartição do poder de tributação. Assim, como prova da interdependência entre as empresas, a norma não pressupõe necessariamente uma participação na gestão, no controlo ou no capital. Além disso, o artigo 26.º do CIR 92 não exige explicitamente uma comparação com as condições nas quais teria sido celebrado um negócio correspondente entre empresas independentes. A interpretação do conceito de suprimento a título excepcional pelos tribunais nacionais torna claro que é isto que se quer dizer [28].

70. Através do conceito da interdependência directa ou indirecta é delimitada a relação entre empresas, que podem ter interesse em estipular condições negociais atípicas para fins de evasão fiscal. É certo que este conceito é muito amplo. Embora o Tribunal de Justiça tenha decidido, relativamente ao direito comunitário, que, em especial quando se trata de um regime susceptível de comportar encargos financeiros, deve ser claro para o sujeito passivo quais as obrigações que lhe são impostas [29], esta disposição não viola o princípio da segurança jurídica. Com efeito, as normas destinadas a combater práticas abusivas devem, necessariamente, conter conceitos jurídicos indeterminados para poderem abranger o maior número possível de situações imagináveis que são criadas para fins de evasão fiscal. Além disso, a interdependência não é o único critério decisivo. Pelo contrário, é sobretudo relevante se foram concedidos suprimentos a título excepcional ou gratuito entre as empresas interdependentes.

71. Apesar destas diferenças relativamente ao artigo 9.º do modelo de convenção da OCDE e ao artigo 4.º da Convenção de Arbitragem, o artigo 26.º do CIR 92 é adequado para atingir o objectivo de combater artifícios concebidos para fins de evasão fiscal.

72. Ao excluir a possibilidade de que empresas interdependentes concedam suprimentos a título excepcional ou gratuito e, deste modo, possam transferir lucros da matéria colectável de uma sociedade nacional para a matéria colectável de uma sociedade não residente, o artigo 26.º do CIR 92 garante também a defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação.

73. Na realidade, tais suprimentos constituem transferências de lucros disfarçadas entre empresas interdependentes. No acórdão Oy AA, o Tribunal de Justiça já declarou que as transferências entre empresas interdependentes podem comprometer a repartição do poder de tributação. Com efeito, se tais transferências devessem ser

28 — V. supra, n.º 9 das presentes conclusões.

29 — V. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 72).

reconhecidas para efeitos fiscais, as empresas de um grupo poderiam, sem atender ao lugar onde os lucros foram realizados, escolher livremente qual o Estado-Membro onde são tributados [30].

74. É ainda necessário analisar se estas normas jurídicas não vão para além do que é necessário para atingir estes objectivos.

75. A este respeito decorre, em primeiro lugar, do acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, que disposições que combatem artifícios utilizando o princípio da comparação com terceiros, só podem recusar o reconhecimento para efeitos fiscais a operações semelhantes na medida em que estas se afastem do que teria podido ser estipulado em condições de plena concorrência entre empresas não relacionadas [31]. Por exemplo, um preço excepcionalmente baixo ou elevado para uma prestação entre empresas interdependentes não deve levar a ignorar totalmente a operação para efeitos fiscais. Pelo contrário, os preços correspondentes devem ser aumentados ou reduzidos para o nível habitual para efeitos fiscais [32].

76. É certo que não resulta com clareza do teor do artigo 26.º do CIR 92 se a correcção de lucros se limita, efectivamente, a reduzir ao nível habitual os suprimentos a título excepcional. Contudo, é manifesto que a disposição é entendida e aplicada dessa maneira pela administração fiscal e pelos tribunais. Assim, o montante dos juros que foram imputados aos rendimentos da SGI foi calculado com base nos juros praticados no mercado. Sem prejuízo de uma apreciação final pelo órgão jurisdicional de reenvio deve, assim, entender-se que a disposição, tal como é aplicada em concreto, respeita o princípio da proporcionalidade.

77. Em segundo lugar, as disposições que visam combater abusos devem conferir ao sujeito passivo, em qualquer caso em que se suspeita existir um artifício, a possibilidade de produzir provas de eventuais motivos económicos para a celebração deste negócio [33].

78. O artigo 26.º do CIR 92 exige que tenha sido concedido um suprimento a título excepcional ou gratuito. Esta disposição não exclui que o sujeito passivo refute uma apreciação correspondente de uma operação pela administração fiscal. Para esse fim, teria

30 — V., neste sentido, acórdão Oy AA (já referido na nota 9, n.os 55 e 56), bem como, de modo correspondente, quanto à transferência de prejuízos, acórdãos Marks & Spencer (já referido na nota 13, n.os 45 e 46), e Lidl Belgium (já referido na nota 20, n.º 32).

31 — Acórdãos Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 80), e Lammers & Van Cleeff (já referido na nota 7, n.º 29).

32 — V., neste sentido, acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 83).

33 — V., neste sentido, acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 8, n.º 82), e o despacho de 23 de Abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Colect., p. I-2875, n.º 84).

de provar que o negócio criticado tem, efectivamente, uma base económica real e que teria sido celebrado também em livre concorrência, nas mesmas condições, entre empresas independentes.

79. No caso concreto, resulta do despacho de reenvio que não existia qualquer justificação económica para a concessão de um empréstimo sem juros pela SGI à Recydem, dado que a própria SGI tinha dívidas elevadas e a Recydem se encontrava numa situação financeira estável. O órgão jurisdicional de reenvio indicou que a SGI também não logrou demonstrar que os pagamentos à Cobelpin constituíam uma remuneração adequada das actividades exercidas no conselho de administração.

80. Note-se, por último, que os efeitos desfavoráveis da correcção de lucros nos termos do artigo 26.º do CIR 92 são eliminados, em larga medida, pela possibilidade de a empresa beneficiária, com base na Convenção de Arbitragem, obter que seja tida em conta esta correcção no âmbito da sua tributação. Os encargos adicionais [34] que daí resultam são aceitáveis, dado que não é possível descortinar qualquer medida menos restritiva para garantir a defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação [35].

81. Por conseguinte, uma norma como o artigo 26.º do CIR 92 não vai para além do que é necessário para manter uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e prevenir evasões fiscais.

82. Assim, uma norma como o artigo 26.º do CIR 92 conduz, é certo, a uma restrição à liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 43.º CE, em conjugação com o artigo 48.º CE. Contudo, este regime está justificado por razões ligadas à defesa de uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e à prevenção de evasões fiscais.

34 — V. supra, n.º 47.

35 — Com o disposto na Convenção de Arbitragem, os Estados-Membros vão mesmo para além do que o direito comunitário exige. Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um Estado não está obrigado a ter em conta, para os fins do seu próprio direito fiscal, os eventuais efeitos desfavoráveis do regime de outro Estado, que é aplicável ao estabelecimento aí localizado de uma sociedade nacional [v. acórdão de 23 de Outubro de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Colect., p. I-8061, n.º 49, com remissões)].

V — Conclusão

83. Com base nestas considerações, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial do seguinte modo:

O artigo 43.º CE, em conjugação com o artigo 48.º CE não se opõe a disposições de um Estado-Membro como o artigo 26.º do Code des impôts sur les revenus belga, de 1992, que conduzem à tributação de uma sociedade residente por um suprimento a título excepcional ou gratuito, que concedeu a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro e com a qual mantém, directa ou indirectamente, relações de interdependência, ao passo que uma sociedade residente não pode ser tributada, nas mesmas condições, por este suprimento, que concedeu a uma sociedade nacional com a qual mantém relações de interdependência.