DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

4 de Junho de 2009 *

Nos processos apensos C-439/07 e C-499/07,

que tem por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE apresentados pelo hof van beroep te Brussel (Bélgica) (C-439/07) e pelo rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica) (C-499/07), por decisões de 13 de Setembro e de 5 de Novembro de 2007, entrados no Tribunal de Justiça, respectivamente, em 24 Setembro e 16 de Novembro de 2007, nos processos

Belgische Staat (C-439/07)

contra

KBC Bank NV,

e

* Língua do processo: neerlandês.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV(C-499/07)

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Borg Barthet e E. Levits (relator), juízes,

advogada-geral: V. Trstenjak,
secretário: R. Grass,

propondo-se o Tribunal decidir por meio de despacho fundamentado, em conformidade com o disposto no artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do seu Regulamento de Processo,

ouvida a advogada-geral,

profere o presente

Despacho

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 4.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), e dos artigos 43.º CE e 56.º CE.

2 Estes pedidos foram apresentados no quadro de litígios que opõem o Belgische Staat à sociedade KBC Bank NV (a seguir «KBC») (C-439/07) e à sociedade Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (a seguir «BRB») (C-499/07) relativamente à determinação da matéria colectável destas sociedades para efeitos do imposto sobre as sociedades referente aos exercícios fiscais de 2000 e 2001, no que diz respeito à KBC, e de 2003 e 2004, no que diz respeito à BRB.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do seu terceiro considerando, a Directiva 90/435 pretende, em especial, eliminar as desvantagens fiscais sofridas pelos grupos das sociedades de Estados-Membros diferentes relativamente aos grupos de sociedades de um mesmo Estado-Membro.

4 Por força do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/435, é reconhecida a qualidade de sociedade-mãe a qualquer sociedade de um Estado-Membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º desta directiva e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25%.

5 O artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da referida directiva prevê:

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

— ou se abstém de tributar esses lucros,

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

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

forfetário, o montante forfetário não pode exceder 5% dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada.»

Regulamentação nacional

6 A Directiva 90/435 foi objecto de transposição para o direito belga através da Lei de 23 de Outubro de 1991 (Belgisch Staatsblad, de 15 de Novembro de 1991, p. 25619), que alterou o regime dos rendimentos tributados a título definitivo (a seguir «regime RTD») existente e fixou em 95% o montante dos dividendos auferidos que podem ser deduzidos da matéria colectável da sociedade-mãe.

7 Na sequência da codificação realizada em 1992, as disposições pertinentes relativas ao regime RTD foram reunidas nos artigos 202.º, 204.º e 205.º do Código dos Impostos sobre o Rendimento (code des impôts sur les revenus), coordenado pelo Decreto real de 10 de Abril de 1992 e confirmado pela Lei de 12 de Junho de 1992 (suplemento ao Belgisch Staatsblad de 30 de Julho de 1992, a seguir «CIR 1992»), tal como implementados pelo Decreto real de execução do Código dos Impostos sobre o Rendimento de 1992 (Belgisch Staatsblad de 13 de Setembro de 1993, a seguir «Decreto real de execução do CIR 1992»).

8 Em conformidade com as referidas disposições, uma sociedade pode deduzir do seu resultado 95% dos dividendos recebidos das suas filiais na acepção da Directiva 90/435, enquanto rendimentos tributados a título definitivo (a seguir «dedução RTD»).

9 O funcionamento do regime RTD pode ser sucintamente descrito como segue. Numa primeira fase, o dividendo distribuído pela filial deve ser incluído na matéria colectável da sociedade-mãe. Numa segunda fase, o referido dividendo é deduzido desta matéria

colectável, mas apenas na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos.

10 Assim, o artigo 202.º do CIR 1992 enuncia:

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

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

[…]

2. Os rendimentos referidos no §°1, 1.º […], só são dedutíveis na medida em que, na data da atribuição ou pagamento dos mesmos, a sociedade beneficiária detenha no capital da sociedade que os distribui uma participação de pelo menos 5[%] ou que atinja um valor de investimento de pelo menos 1 200 000 [euros].»

11 O artigo 204.º, primeiro parágrafo, do CIR 1992 está assim redigido:

«Os rendimentos dedutíveis nos termos do artigo 202.º, n.º 1, 1.º […], são considerados incluídos nos lucros do período de tributação até 95[%] do montante cobrado ou recebido, eventualmente acrescido das retenções do imposto sobre os rendimentos de valores mobiliários, reais ou fictícias […]»

12 O artigo 205.º, n.º 2, do CIR 1992 dispõe:

«A dedução prevista no artigo 202.º está limitada ao montante dos lucros do período tributável, tal como resta após a aplicação do artigo 199.º, diminuído:

1.º das liberalidades não dedutíveis a título de despesas profissionais, com excepção das liberalidades deduzidas dos lucros nos termos dos artigos 199.º e 200.º;

[…]

8.º dos impostos visados no artigo 198.º, pontos 1.º, 4.º, 8.º e 9.º»

13 O artigo 77.º do Decreto real de execução do CIR 1992 prevê:

«Os montantes previstos nos artigos 202.º a 205.º do [CIR] 1992 dedutíveis como rendimentos tributados a título definitivo […] são deduzidos até ao montante dos lucros que restam após a aplicação do artigo 76.º; esta dedução é levada a cabo atendendo à proveniência dos lucros, dando prioridade àqueles nos quais os referidos montantes estão incluídos.»

Litígios no processo principal e questões prejudiciais

Processo C-439/07

14 A KBC, uma sociedade com sede na Bélgica, recebeu, no decurso do exercício fiscal de 2000, dividendos das suas participações em sociedades com sede na Bélgica, noutros Estados-Membros e na Suiça, no montante total de 261 571 848,56 euros. Destes, segundo a KBC, preenchiam as condições de dedução previstas nos artigos 202.º e 203.º do CIR 1992 e podiam ser objecto de aplicação do regime RDT dividendos no montante de 254 225 662,61 euros. Este montante dividia-se em dividendos recebidos das filiais da KBC com sede na Bélgica (157 024 873,74 euros), noutros Estados-Membros (96 887 457,38 euros) e na Suíça (313 331,49 euros).

15 A KBC considerava que, em conformidade com o artigo 204.º do CIR 1992, um montante de 241 514 379,48 euros, isto é, 95% dos dividendos que podem ser objecto de aplicação do regime RDT, devia ser deduzido dos seus lucros do exercício fiscal em causa.

16 Em conformidade com os artigos 205.º, n.º 2, do CIR 1992 e 77.º do Decreto real de execução do CIR 1992, a dedução RDT foi limitada aos lucros que restam antes da sua aplicação, a saber, a um montante de 156 116 633,08 euros, aos quais ainda foi deduzido o montante de 13 137 553,78 euros relativos a despesas não admitidas à dedução RDT, em conformidade com o artigo 205.º, n.º 2, 1.º e 8.º, do CIR 1992.

17 Consequentemente, sobre um montante de dividendos recebidos e que podiam beneficiar da dedução RDT de 241 514 379,48 euros, apenas o montante de 142 979 079,30 euros pôde ser deduzido dos lucros tributáveis da KBC.

18 Considerando que uma perda reportável equivalente a esse montante não dedutível de 98 535 300,18 euros, como rendimentos tributados a título definitivo, não tinha sido indevidamente admitida, a KBC formulou na sua declaração de 28 de Setembro de 2000 relativa ao exercício de 2000 uma reserva quanto à compatibilidade dos artigos 205.º, n.º 2, do CIR 1992 e 77.º do Decreto real de execução do CIR 1992 com a Directiva 90/435 e a liberdade de estabelecimento.

19 Não tendo a administração fiscal admitido a tese da KBC, esta empresa apresentou uma reclamação da liquidação relativa ao exercício de 2000. Tendo esta reclamação sido rejeitada, a KBC recorreu para o tribunal de primeira instância de Bruxelas (rechtbank van eerste aanleg te Brussel).

20 Na sua declaração de 27 de Julho de 2001, relativa ao exercício fiscal de 2001, a KBC formulou também uma reserva idêntica à referida no n.º 18 do presente despacho.

21 A KBC pediu, nomeadamente, para beneficiar da possibilidade de compensar os lucros do exercício de 2001 com a perda de 98 535 300,18 euros sofrida no ano anterior e que, na sua opinião, devia poder ser reportada. Considerava que os seus lucros tributáveis do exercício de 2001 tinham sido totalmente absorvidos pela perda reportada e requereu que a perda restante, no montante de 53 219 495,46 euros, fosse considerada como uma perda reportável no exercício fiscal de 2002.

22 Não tendo a administração fiscal admitido esta argumentação, a KBC apresentou uma reclamação da liquidação para 2001. Tendo essa reclamação sido rejeitada, a KBC recorreu novamente para o rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Por decisão de 25 de Abril de 2003, o referido órgão jurisdicional julgou procedentes os pedidos da KBC e anulou as liquidações impugnadas.

24 Considerando que a KBC não teve uma perda reportável nem em relação ao exercício fiscal de 2000 nem ao de 2001 e que a administração fiscal tinha actuado em conformidade com o direito belga bem como com o direito comunitário, o Belgische Staat interpôs recurso da referida decisão para tribunal de recurso de Bruxelas (hof van beroep te Brussel) que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A Directiva [90/435] e, em especial, o seu artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro aplique a isenção dos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade deste Estado da sociedade sua afiliada de outro Estado-Membro em momento diferente da liquidação desta, começando por incluir na matéria colectável a totalidade dos lucros distribuídos, para, num momento posterior, os deduzir até 95% da matéria colectável, limitando contudo esta dedução ao montante dos lucros do exercício em que teve lugar a distribuição (após a dedução de determinados componentes

previstos na lei, artigo 205.º, § 2, [do CIR 1992) em conjugação com o artigo 77.º [do Decreto real de execução do CIR 1992], na medida em que a referida limitação da dedução dos lucros distribuídos leva a que uma sociedade-mãe suporte, num exercício posterior, o imposto sobre os lucros distribuídos recebidos se, no exercício em que os recebeu, não tiver obtido lucros tributáveis ou estes não forem suficientes, ou, pelo menos, leva a que as perdas desse exercício sejam compensadas com lucros distribuídos que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, em conjugação com o artigo 4.º, n.º 2, da referida Directiva, devem ficar isentos do imposto em 95% […] e, por isso, [a que] tais perdas não [possam] ser reportadas para um exercício seguinte até ao montante dos lucros distribuídos?

2) Na hipótese de a referida Directiva [90/435] dever ser interpretada num sentido que implique a violação pela regulamentação belga do artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da directiva relativamente aos lucros distribuídos recebidos pela sociedade-mãe belga de uma sociedade afiliada estabelecida na União Europeia, deverá concluir-se que a referida disposição também se opõe à aplicação da regulamentação belga aos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade-mãe belga de uma sociedade afiliada belga se, como no caso em apreço, o legislador belga decidiu, em sede de transposição da directiva para o ordenamento jurídico belga, tratar as situações puramente internas da mesma forma que as situações reguladas pela directiva e adaptou, portanto, a legislação belga à directiva também no que se refere às situações puramente internas?

3) Na hipótese de a referida Directiva [90/435] dever ser interpretada num sentido que implique a violação pela regulamentação belga do artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da directiva relativamente aos lucros distribuídos recebidos pela sociedade-mãe belga de uma sociedade afiliada estabelecida na União Europeia e, por extensão, nos termos do acórdão de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Colect., p. I-4161), aos lucros distribuídos recebidos de uma sociedade afiliada estabelecida na Bélgica, o facto de a regulamentação belga controvertida continuar a aplicar-se de forma inalterada aos dividendos provenientes de sociedades afiliadas estabelecidas em países terceiros viola o artigo 56.º, n.º 1, do Tratado CE porque, deste modo, estes últimos dividendos são tratados de forma menos favorável do que os dividendos de origem nacional e os provenientes da União Europeia?

4) O artigo 43.º do Tratado CE opõe-se à legislação de um Estado-Membro segundo a qual, relativamente à liquidação do imposto sobre as sociedades, a isenção dos lucros recebidos por uma sociedade, num exercício, da sociedade sua afiliada estabelecida noutro Estado-Membro, é limitada no primeiro Estado-Membro ao montante dos lucros do exercício em que os lucros foram distribuídos (após a dedução de determinados componentes previstos na lei), ao passo que seria possível a isenção integral dos lucros distribuídos se esta sociedade tivesse criado um estabelecimento estável no outro Estado-Membro?»

Processo C-499/07

25 No exercício fiscal de 2003, a BRB, uma sociedade com sede na Bélgica, recebeu de uma sociedade com sede também na Bélgica dividendos no montante de 445 000 euros, dos quais 422 750 euros eram dedutíveis a título do regime RDT nos termos do artigo 204.º do CIR 1992.

26 Em relação ao exercício fiscal de 2003, o lucro tributável da BRB não era suficientemente elevado para deduzir a totalidade dos dividendos recebidos. Deste modo, esta sociedade incluiu na declaração relativa ao referido exercício uma perda reportável no montante de 123 300,86 euros, constituída por uma perda do período tributável no montante de 103 194,38 euros, correspondente ao montante dos dividendos que não puderam ser deduzidos a título do regime RDT, bem como por uma perda reportada do exercício fiscal de 2002 no montante de 20 106,48 euros.

27 Por liquidação rectificativa de 20 de Abril de 2004, a administração fiscal não aceitou a perda reportável, na medida em que os rendimentos tributados a título definitivo nunca podem dar lugar a uma perda susceptível de ser reportada. Segundo a administração fiscal, estes rendimentos deviam ser limitados ao resultado do exercício tributável, isto é, a 319 555,62 euros, diminuído das despesas não admitidas (187,50 euros). Consequentemente, os rendimentos tributados a título definitivo deviam ser limitados

a 319 368,12 euros e o resultado tributável da BRB era, portanto, de 187,50 euros, sem que existissem perdas reportáveis. Esta sociedade não aceitou estas rectificações.

28 Na sua declaração fiscal relativa ao exercício de 2004, a BRB reportou uma perda de 123 300,86 euros, que a administração fiscal recusou ter em conta através da liquidação rectificativa de 11 de Fevereiro de 2005. A referida sociedade também não aceitou esta rectificação.

29 Tendo a administração fiscal efectuado as liquidações relativas aos exercícios fiscais de 2003 e 2004 de acordo com as referidas rectificações, a BRB apresentou reclamações dessas liquidações, que foram indeferidas por esta mesma administração.

30 Consequentemente, a BRB recorreu para o tribunal de primeira instância de Bruges (rechtbank van eerste aanleg te Brugge), que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A Directiva [90/435] e, em especial, o seu artigo 4.º, n.º 1, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro aplique a isenção dos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade deste Estado da sociedade sua afiliada com sede noutro Estado-Membro em momento diferente da liquidação desta, começando por incluir na matéria colectável a totalidade dos lucros distribuídos, para, num momento posterior, os deduzir até 95% da matéria colectável, limitando contudo esta dedução ao montante dos lucros do exercício em que teve lugar a distribuição (após a dedução de determinados componentes previstos na lei; artigo 205.º, n.º 2, do [CIR 1992] em conjugação com o artigo 77.º do [CIR] 1992), daí resultando que, se os lucros do exercício forem inferiores ao montante dos referidos lucros distribuídos, não existe perda reportável?

2) Em caso de resposta afirmativa, a Directiva [90/435], e em especial o seu artigo 4.º, n.º 1, devem ser interpretados no sentido de que obrigam este Estado-Membro a permitir a dedução integral dos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade deste Estado de uma sociedade sua afiliada com sede noutro Estado-Membro ao montante dos lucros do exercício e a permitir que o prejuízo daí resultante seja reportado para [um] exercício seguinte?

3) Na hipótese de a referida Directiva [90/435/] dever ser interpretada num sentido que implique a violação pela regulamentação belga do artigo 4.º, n.º 1, relativamente aos lucros distribuídos recebidos pela sociedade-mãe belga de uma sociedade afiliada estabelecida na União Europeia, deverá concluir-se que a referida disposição também se opõe à aplicação da regulamentação belga aos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade-mãe belga de uma sociedade afiliada belga se, como no caso em apreço, o legislador belga decidiu, em sede de transposição da directiva para o ordenamento jurídico belga, tratar as situações puramente internas da mesma forma que as situações reguladas pela directiva e adaptou, portanto, a legislação belga à directiva também no que se refere às situações puramente internas?

4) O artigo 43.º do Tratado CE opõe-se à legislação de um Estado-Membro segundo a qual, relativamente à liquidação do imposto sobre as sociedades, a isenção dos lucros distribuídos recebidos por uma sociedade, num exercício, de uma sociedade sua afiliada estabelecida noutro Estado-Membro é limitada no primeiro Estado-Membro ao montante dos lucros do exercício em que os lucros foram distribuídos (após a dedução de determinados componentes previstos na lei), ao passo que seria possível a isenção integral dos lucros distribuídos se esta sociedade tivesse criado um estabelecimento estável no outro Estado-Membro?»

31 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 15 de Abril de 2008, os processos C-439/07 e C-499/07 foram apensos para efeitos da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

32 Nos termos do artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo, quando uma questão prejudicial for idêntica a uma questão que o Tribunal de Justiça já tenha decidido, ou quando a resposta a essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência, o Tribunal pode, depois de ouvir o advogado-geral, a qualquer momento, decidir por meio de despacho fundamentado.

Quanto ao artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 90/435

Quanto à primeira questão nos dois processos

33 Com a primeira questão nos dois processos, os órgãos jurisdicionais de reenvio perguntam, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, com vista à isenção dos dividendos recebidos por uma sociedade-mãe estabelecida nesse Estado de uma filial com sede noutro Estado-Membro, prevê que os referidos dividendos sejam incluídos na matéria colectável da sociedade-mãe, para num momento posterior serem deduzidos até 95%, na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos, e que implica que:

— a sociedade-mãe é tributada num período de tributação posterior sobre essas distribuições de lucros quando não obteve nenhum lucro tributável ou obteve um lucro tributável insuficiente no período de tributação durante o qual foram efectuadas essas distribuições (processo C-439/07),

ou que

— as perdas desse período de tributação são compensadas com essas distribuições de lucros e não podem ser reportadas para um período de tributação posterior até ao montante dessas distribuições (processos C-439/07 e C-499/07).

34 Esta questão é, no essencial, análoga à que foi submetida ao Tribunal de Justiça no processo em que foi proferido o acórdão de 12 de Fevereiro de 2009, Cobelfret (C-138/07, Colect., p. I-731). Além disso, os litígios nos processos principais e no processo em que foi proferido o referido acórdão Cobelfret dizem respeito à aplicação da mesma legislação nacional. Consequentemente, a resposta dada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão pode ser inteiramente transposta para a primeira questão submetida nos processos principais.

35 No acórdão Cobelfret, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro que prevê que os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe sejam incluídos na sua matéria colectável, para seguidamente serem deduzidos até 95%, na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos.

36 Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça afirmou, por um lado, que a obrigação do Estado-Membro que optou pelo sistema previsto no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 de se abster de tributar os lucros que a sociedade-mãe recebe na qualidade de sócia da sua filial não está sujeita a nenhum requisito e é expressa com a única ressalva dos n.os 2 e 3 do mesmo artigo, bem como com a ressalva prevista no artigo 1.º, n.º 2, desta directiva, e, por outro, que não está previsto, designadamente, nenhum requisito no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da dita directiva que imponha a existência de outros lucros tributáveis para que os dividendos recebidos pela sociedade-mãe não estejam sujeitos a imposto (acórdão Cobelfret, já referido, n.os 33 e 34).

37 O Tribunal de Justiça considerou também que um regime que prevê que os dividendos recebidos pela sociedade-mãe são acrescentados à sua matéria colectável e que, posteriormente, um montante correspondente a 95% destes dividendos é deduzido desta mesma matéria colectável, apenas na medida em que existam lucros tributáveis por parte da sociedade-mãe, tem por efeito que esta só pode beneficiar inteiramente desta vantagem no caso de não ter sofrido, relativamente aos seus outros rendimentos tributáveis, um resultado negativo no mesmo período (acórdão Cobelfret, já referido, n.º 35).

38 Ora, os Estados-Membros não podem instituir unilateralmente medidas restritivas, como a exigência de que a sociedade-mãe apresente lucros tributáveis, condicionando, assim, a possibilidade de beneficiar das vantagens previstas pela Directiva 90/435 (acórdão Cobelfret, já referido, n.º 36).

39 Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça afirmou que, na medida em que resultava dos documentos apresentados ao Tribunal de Justiça que, em princípio, a regulamentação fiscal belga admite o reporte de perdas para os exercícios fiscais posteriores, a redução das perdas da sociedade-mãe susceptíveis de beneficiar desse reporte até ao montante dos dividendos recebidos tem efeitos sobre a matéria colectável desta sociedade no exercício fiscal seguinte àquele em que estes dividendos são recebidos, na medida em que, na sequência da redução das perdas reportadas, a referida matéria colectável será mais elevada (acórdão Cobelfret, já referido, n.º 39).

40 Daí que o Tribunal de Justiça tenha decidido que, embora os dividendos recebidos pela sociedade-mãe não estejam sujeitos ao imposto sobre as sociedades no exercício fiscal durante o qual estes dividendos foram distribuídos, a referida redução das perdas da sociedade-mãe pode ter como efeito que esta fique indirectamente sujeita a imposto sobre esses dividendos em exercícios fiscais posteriores, quando apresente um resultado positivo, e que esse efeito de limitação da dedução RTD não é compatível com a redacção, os objectivos ou o sistema da Directiva 90/435 (acórdão Cobelfret, já referido n.ºs 40 e 41)

41 Antes de mais, o Tribunal de Justiça considerou que da utilização, no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435, da expressão «abstém-se de tributar», em lugar da forma verbal «isenta», não se pode deduzir que esta directiva admite esse efeito de limitação da dedução RTD sobre as perdas da sociedade-mãe, na medida em que nada no sistema nem no objectivo desta directiva permite concluir pela existência de uma diferença significativa entre os conceitos de «[abster-se] de tributar» e de «isentar» os lucros recebidos pela sociedade-mãe, uma vez que o Tribunal de Justiça se refere alternadamente à «exoneração» e à obrigação de «[abster-se] de tributar» na acepção do artigo 4.º, n.º 1 (acórdão Cobelfret, já referido, n.ºs 42 e 43).

42 Tendo afirmado, seguidamente, que, quando a sociedade-mãe não tenha realizado outros lucros tributáveis durante o período em que os dividendos são recebidos, o regime RTD não permite alcançar inteiramente o objectivo de prevenção da dupla tributação económica, como previsto no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435, o Tribunal de Justiça decidiu que, embora, ao aplicar o referido regime aos dividendos distribuídos tanto pelas filiais residentes como pelas estabelecidas noutros Estados-Membros, o Reino da Bélgica procure eliminar toda a penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes em comparação com a cooperação entre sociedades do mesmo Estado-Membro, tal não justifica a aplicação de um regime que não é compatível com o sistema de prevenção da dupla tributação económica previsto no referido artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão (acórdão Cobelfret, já referido, n.ºs 45 e 46).

43 Por último, relativamente ao argumento de que a limitação da dedução RTD conduz, no mínimo, ao mesmo resultado que o sistema de imputação previsto no artigo 4.º, n.º 1, segundo travessão, da Directiva 90/435, e que nada indica que o outro sistema, que figura no primeiro travessão do mesmo n.º 1, deva conduzir a um resultado mais favorável que o previsto no segundo travessão, o Tribunal de Justiça recordou, por um lado, que a opção entre o sistema da isenção e o sistema da imputação não conduz necessariamente ao mesmo resultado para a sociedade beneficiária dos dividendos e, por outro, que um Estado-Membro que tenha optado, aquando da transposição de uma directiva, por um dos sistemas alternativos nela previstos não pode invocar os efeitos ou as limitações que poderiam ter decorrido da aplicação do outro sistema (acórdão Cobelfret, já referido, n.ºs 48 e 50).

44 Atento o exposto, há que responder à primeira questão nos processos C-439/07 e C-499/07 que o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, com vista à isenção dos dividendos recebidos por uma sociedade-mãe estabelecida nesse Estado de uma filial com sede noutro Estado Membro, prevê que os referidos dividendos sejam incluídos na matéria colectável da sociedade-mãe, para num momento posterior serem deduzidos até 95%, na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos, e que implica que:

— a sociedade-mãe é tributada num período de tributação posterior sobre essas distribuições de lucros quando não obteve nenhum lucro tributável ou obteve um lucro tributável insuficiente no período de tributação durante o qual foram efectuadas essas distribuições,

ou que

— as perdas desse período de tributação são compensadas com essas distribuições de lucros e não podem ser reportadas para um período de tributação posterior até ao montante dessas distribuições.

Quanto à segunda questão no processo C-499/07

45 Com a segunda questão no processo C-499/07, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está obrigado a permitir que os

lucros distribuídos à sociedade-mãe estabelecida nesse Estado pela sua filial com sede noutro Estado-Membro sejam integralmente deduzidos do montante dos lucros do exercício da sociedade-mãe e que a perda daí resultante seja reportada para um exercício seguinte.

46 Importa recordar que compete a cada Estado-Membro organizar, com observância do direito comunitário, o seu sistema de tributação de lucros distribuídos e definir, nesse quadro, a matéria colectável e a taxa de tributação aplicáveis ao accionista beneficiário (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 50, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 47, e de 20 de Maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Colect., p. I-3747, n.º 30).

47 No que diz respeito aos lucros distribuídos abrangidos pelo seu âmbito de aplicação, a Directiva 90/435 prevê, no seu artigo 4.º, n.º 1, que, quando uma sociedade-mãe recebe lucros distribuídos, na qualidade de sócia da sua filial, o Estado-Membro no qual está estabelecida a sociedade-mãe abstém-se de tributar esses lucros ou autoriza a sociedade-mãe a deduzir do montante do seu imposto a fracção do imposto da filial correspondente a esses lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro de residência da filial, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente (acórdão de 3 de Abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Colect., p. I-2067, n.º 25, e Cobelfret, já referido, n.º 30), deixando expressamente aos Estados-Membros a escolha entre o sistema de isenção e o sistema de imputação (v. acórdãos, já referidos Test Claimants in FII Group Litigation, n.º 44, e Cobelfret, n.º 31).

48 O artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 é incondicional e suficientemente preciso para poder ser invocado perante os órgãos jurisdicionais nacionais (acórdão Cobelfret, já referido, n.º 65), sem, contudo, definir a forma como os Estados-Membros que optaram pelo sistema de isenção o devem aplicar.

49 Com efeito, segundo os próprios termos do artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE, os Estados-Membros têm a faculdade de escolher a forma e os meios para aplicarem as directivas, que permitam assegurar o melhor possível o objectivo por elas prosseguido (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Junho de 2005, Comissão/Itália, C-456/03, Colect., p. I-5335, n.º 51, de 5 de Julho de 2007, Kofoed, C-321/05, Colect., p. I-5795, n.º 43, e de 8 de Maio de 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Colect., p. I-3339, n.º 27).

50 Consequentemente, os Estados-Membros têm a liberdade de determinar, tendo em conta as necessidades da respectiva ordem jurídica, as modalidades segundo as quais o resultado previsto no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 é atingido (v., por analogia, relativamente ao artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 90/435, acórdão de 17 de Outubro de 1996, Denkavit e o., C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Colect., p. I-5063, n.º 33).

51 Além disso, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 90/435, os Estados-Membros conservam a faculdade de prever que os encargos relativos à participação na filial não sejam dedutíveis do lucro tributável da sociedade-mãe, sendo precisado que, nesse caso, se as despesas de gestão relativas à referida participação forem fixadas forfetariamente, o montante forfetário não pode exceder 5% dos lucros distribuídos pela filial (acórdão Banque Fédérative du Crédit Mutuel, já referido, n.º 28).

52 Importa também referir que o artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 90/435 permite a um Estado-Membro fixar as despesas de gestão não dedutíveis num montante forfetário que não exceda 5% dos lucros distribuídos pela filial, sem fazer distinção entre a situação em que esse Estado-Membro tenha optado por um sistema de isenção e aquela em que tenha optado por um sistema de dedução (acórdão Banque Fédérative du Crédit Mutuel, já referido, n.º 45).

53 Consequentemente há que responder à segunda questão no processo C-499/07 que o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435, conjugado com o n.º 2 do mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não estão obrigados a permitir que os lucros distribuídos à sociedade-mãe estabelecida nesse Estado pela sua filial com sede noutro Estado-Membro sejam integralmente deduzidos do montante dos lucros do exercício e que a perda daí resultante seja reportada para um exercício seguinte. Compete aos Estados-Membros determinar, tendo em conta tanto as necessidades da respectiva ordem jurídica como a faculdade prevista no referido artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 90/435, as modalidades segundo as quais o resultado previsto no n.º 1, primeiro travessão, do mesmo artigo é atingido.

54 Contudo, quando um Estado-Membro escolheu o sistema de isenção previsto no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 e quando, em princípio, a regulamentação do referido Estado-Membro admite o reporte das perdas para exercícios fiscais posteriores, a referida disposição opõe-se a uma regulamentação de um Estado-Membro que tenha como efeito reduzir as perdas da sociedade-mãe que são susceptíveis de ser reportadas no montante dos dividendos recebidos.

Quanto à segunda questão no processo C-439/07 e a terceira questão no processo C-499/07

55 Com a segunda questão no processo C-439/07 e a terceira questão no processo C-499/07, os órgãos jurisdicionais de reenvio pretendem, no essencial, saber se, na hipótese de o legislador de um Estado-Membro ter decidido, em sede de transposição da Directiva 90/435, tratar as situações puramente internas da mesma forma que as situações reguladas por essa directiva, o seu artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de uma regulamentação como a do processo principal às referidas situações internas.

56 Tal como resulta do seu artigo 1.º, a Directiva 90/435 regula a distribuição dos lucros obtidos por sociedades de um Estado-Membro e provenientes das suas filiais de outros Estados-Membros. Além disso, o artigo 2.º da mesma directiva define o âmbito de aplicação desta em função dos tipos de sociedades enumerados no anexo da mesma, enquanto o artigo 3.º, n.º 1, prevê a participação mínima a partir da qual uma sociedade pode ser considerada sociedade-mãe e outra pode ser considerada sua filial na acepção da mesma directiva (acórdão Cobelfret, já referido, n.º 20).

57 Consequentemente, o artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, primeiro travessão, da Directiva 90/435 não regula as situações que não preenchem as referidas condições, nomeadamente a situação em que a sede da sociedade distribuidora dos dividendos se situa no mesmo Estado-Membro da sede da sociedade beneficiária desses dividendos. Daqui decorre que a referida disposição, em si mesma, não se opõe à aplicação de uma regulamentação nacional a esse tipo de situações puramente internas.

58 Como referem os órgãos jurisdicionais de reenvio, o legislador belga decidiu, em sede de transposição da Directiva 90/43, tratar as situações puramente internas da mesma forma que as situações reguladas por essa directiva.

59 Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando uma regulamentação nacional se adequa, quanto às soluções que dá a situações puramente internas, às soluções escolhidas no direito comunitário, compete apenas ao órgão jurisdicional nacional, no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça prevista no artigo 234.º CE, apreciar o alcance exacto dessa remissão para o direito comunitário, sendo o Tribunal de Justiça exclusivamente competente para analisar as disposições deste direito (acórdãos de 18 de Outubro de 1990, Dzodzi, C-297/88 e C-197/89, Colect., p. I-3763, n.os 41 e 42, de 25 de Junho de 1992, Federconsorzi, C-88/91, Colect., p. I-4035, n.º 10, e Leur-Bloem, já referido, n.os 32 e 33). De facto, a tomada em consideração dos limites que o legislador nacional estabeleceu para a aplicação do direito comunitário a situações meramente internas é uma questão de direito interno e, por conseguinte, é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro em questão (acórdãos Dzodzi, já

referido, n.º 42, de 12 de Novembro de 1992, Fournier, C-73/89, Colect., p. I-5621, n.º 31, Leur-Bloem, já referido, n.º 33, e de 22 de Dezembro de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Colect., p. I-10627, n.º 27).

60 Face ao exposto, há que responder à segunda questão no processo C-439/07 e à terceira questão no processo C-499/07 que, quando uma regulamentação nacional se adequa, quanto às soluções que dá a situações puramente internas, às soluções escolhidas no direito comunitário, compete apenas ao órgão jurisdicional nacional, no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça prevista no artigo 234.º CE, apreciar o alcance exacto dessa remissão para o direito comunitário, sendo que a tomada em consideração dos limites que o legislador nacional estabeleceu para a aplicação do direito comunitário a situações meramente internas é uma questão de direito interno e, por conseguinte, é da competência exclusiva dos seus órgãos jurisdicionais.

Quanto ao artigo 56.º CE (terceira questão no processo C-439/07)

61 Com a terceira questão no processo C-439/07, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se, na hipótese de o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 se opor à aplicação de uma regulamentação nacional, como a do processo principal, a situações em que as sociedades-mãe e as filiais estão estabelecidas em Estados-Membros diferentes e a situações em que essas sociedades têm sede no mesmo Estado-Membro, o artigo 56.º CE também se opõe à aplicação da referida regulamentação nacional aos dividendos provenientes de filiais estabelecidas em Estados terceiros.

62 Como foi recordado tanto no n.º 20 do acórdão Cobelfret, já referido, como no n.º 56 do presente despacho, resulta do artigo 1.º da Directiva 90/435 que esta regula a distribuição de lucros obtidos por sociedades de um Estado-Membro e provenientes das suas filiais com sede noutros Estados-Membros.

63 Consequentemente, o artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 não regula as situações que não preenchem as referidas condições, nomeadamente a situação em que a sede da sociedade distribuidora dos dividendos se situa no mesmo Estado-Membro da sede da sociedade beneficiária desses dividendos (v. n.º 57 do presente despacho) ou a situação em que a sociedade distribuidora tem a sua sede num Estado terceiro.

64 De resto, recorde-se que as medidas proibidas pelo artigo 56.º, n.º 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são de molde a dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou a dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados-Membros (acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 44, de 25 de Janeiro de 2007, Festersen, C-370/05, Colect., p. I-1129, n.º 24, de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 40, e despacho de 23 de Abril de 2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Colect., p. I-2875, n.º 53).

65 O artigo 56.º, n.º 1, CE instituiu a liberalização de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. Para esse efeito, determina que, no âmbito do capítulo do Tratado CE intitulado «Os capitais e os pagamentos», são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros (acórdãos de 14 de Dezembro de 1995, Sanz de Lera e o., C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Colect., p. I-4821, n.º 19, van Hilten-van der Heijden, já referido, n.º 37, A, já referido, n.º 20, e despacho The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, já referido, n.º 90).

66 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que, no que respeita aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, o artigo 56.º, n.º 1, CE, conjugado com os artigos 57.º CE e 58.º CE, pode ser invocado perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das normas nacionais que lhe são contrárias, independentemente da categoria de movimentos de capitais em causa (acórdão A, já referido, n.º 27, e despacho The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, já referido, n.º 91).

67 Se, por força da aplicação da regulamentação nacional, os dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro beneficiarem de um tratamento menos favorável do que o conferido aos dividendos provenientes de uma sociedade com sede na Bélgica, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar previamente se o artigo 56.º CE é aplicável.

68 A este respeito, deve-se recordar que, para determinar em qual das liberdades de circulação se inscreve uma legislação nacional, resulta de jurisprudência bem assente que se deve ter em conta o objecto da legislação em causa (v. acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

69 O Tribunal de Justiça também decidiu que uma legislação nacional cuja aplicação não depende da amplitude da participação que a sociedade beneficiária dos dividendos detém na sociedade que os distribui pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação quer do artigo 43.º CE, relativo à liberdade de estabelecimento, quer do artigo 56.º CE, relativo à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 36, e de 26 de Junho de 2008, Burda, C-284/06, Colect., p. I-4571, n.º 71).

70 Todavia, na medida em que se trate de participações que confiram ao seu detentor uma influência certa sobre as decisões das sociedades em causa e lhe permitam determinar as respectivas actividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que devem aplicar-se (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 81).

71 Consequentemente, é à luz do objecto da regulamentação nacional e dos factos do litígio que lhe foi submetido que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se o artigo 56.º CE pode ser invocado. Se for esse o caso, incumbe-lhe verificar se esse

artigo se opõe a um tratamento diferenciado dos dividendos provenientes de filiais estabelecidas num Estado terceiro relativamente aos provenientes de filiais com sede na Bélgica.

72 Para esse efeito, importa recordar que, por um lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os limites dentro dos quais os Estados-Membros estão autorizados a aplicar determinadas medidas restritivas relativas aos movimentos de capitais não podem ser determinados sem ter em conta a circunstância de que os movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros se realizam num contexto jurídico diferente dos que são efectuados na Comunidade Europeia. Assim, devido ao grau de integração jurídica existente entre os Estados-Membros da Comunidade, designadamente a existência de medidas legislativas comunitárias que têm por objectivo a cooperação entre as autoridades fiscais nacionais, como a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), nem sempre a tributação, por um Estado-Membro, de actividades económicas que apresentam aspectos transfronteiriços que se situam na Comunidade é comparável com a tributação de actividades económicas objecto de relações entre os Estados-Membros e os países terceiros (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 170, e despacho The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, já referido, n.º 92).

73 Por outro lado, também não se pode excluir que um Estado-Membro possa demonstrar que uma restrição dos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros se justifique por uma determinada razão, em circunstâncias em que essa razão não seria susceptível de constituir uma justificação válida para uma restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros (acórdão A, já referido, n.ºos 36 e 37, e despacho The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, já referido, n.º 93).

74 Tendo em conta o que precede, há que responder à terceira questão no processo C-439/07 que se, por força da regulamentação nacional de um Estado-Membro, os dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro beneficiarem de um tratamento menos favorável do que o conferido aos dividendos provenientes de uma sociedade com sede no referido Estado-Membro, incumbe ao órgão jurisdicional nacional, tendo em conta quer o objecto da regulamentação

nacional quer os factos do litígio que lhe foi submetido, verificar se o artigo 56.º CE é aplicável e, se for esse o caso, se se opõe ao referido tratamento diferenciado.

Quanto ao artigo 43.º CE (quarta questão nos processos C-439/07 e C-499/07)

75 Com a quarta questão nos processos C-439/07 e C-499/07, os órgãos jurisdicionais de reenvio perguntam, no essencial, se o artigo 43.º CE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a do processo principal, que prevê que uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro que recebe lucros distribuídos pela sua filial com sede noutro Estado-Membro só os pode deduzir aos seus rendimentos tributáveis até ao limite dos lucros do período de tributação durante o qual os lucros foram distribuídos, ao passo que esses lucros poderiam ser integralmente isentos se essa sociedade tivesse criado um estabelecimento estável nesse outro Estado-Membro.

76 De acordo com jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro inclui o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do país de estabelecimento em relação aos seus próprios nacionais. A supressão das restrições à liberdade de estabelecimento estende-se às restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 13, de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.º 22, e de 23 de Fevereiro de 2006, CLT-UFA, C-253/03, Colect., p. I-1831, n.º 13).

77 Relativamente ao tratamento no Estado-Membro de acolhimento, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 43.º, primeiro parágrafo, segunda frase, CE deixa expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica apropriada para o exercício das suas actividades noutro Estado-Membro, não devendo

essa livre escolha ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (v. acórdãos, já referidos, Comissão/França, já referido, n.º 22, CLT-UFA, já referido, n.º 14, e de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 40).

78 A liberdade de escolher a forma jurídica apropriada para o exercício de actividades noutro Estado-Membro tem assim, nomeadamente, por objectivo permitir às sociedades com sede num Estado-Membro abrir uma sucursal noutro Estado-Membro para aí exercerem as suas actividades, em condições idênticas às que são aplicáveis às filiais (acórdão CLT-UFA, já referido, n.º 15).

79 Decorre também de jurisprudência constante que, embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado CE relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o beneficio do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., designadamente, acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21, de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 42, de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 33, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 19).

80 Assim, relativamente às obrigações do Estado-Membro de origem, o Tribunal de Justiça afirmou que a autonomia fiscal de que os Estados-Membros beneficiam no estado actual do direito comunitário implica igualmente que estes sejam livres de determinar as condições e o nível de tributação das diferentes formas de estabelecimento das sociedades nacionais que operam no estrangeiro, na condição de lhes concederem um tratamento que não seja discriminatório em relação aos estabelecimentos nacionais comparáveis (acórdão Columbus Container Services, já referido, n.ºs 51 e 53)

81 Ora, nos processos principais, não resulta de modo algum dos documentos remetidos ao Tribunal de Justiça pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que uma sociedade-mãe estabelecida na Bélgica seja tratada menos favoravelmente quando os lucros recebidos são distribuídos por uma filial com sede noutro Estado-Membro do que quando esses lucros são distribuídos por uma filial comparável estabelecida também na Bélgica. Do mesmo modo, também não é alegado que essa sociedade-mãe é objecto de um tratamento menos favorável quando recebe rendimentos de estabelecimentos estáveis localizados noutro Estado-Membro do que quando recebe rendimentos de um estabelecimento estável comparável situado na Bélgica.

82 Consequentemente, há que responder à quarta questão nos processos C-439/07 e C-499/07, que o artigo 43.º CE não se opõe a uma legislação nacional de um Estado-Membro que prevê que uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro que recebe lucros distribuídos pela sua filial com sede noutro Estado-Membro só os pode deduzir aos seus rendimentos tributáveis até ao limite dos lucros do período de tributação durante o qual os lucros foram distribuídos, ao passo que esses lucros poderiam ser integralmente isentos se essa sociedade tivesse criado um estabelecimento estável nesse outro Estado-Membro, desde que o tratamento conferido aos lucros provenientes das entidades constituídas noutro Estado-Membro não seja discriminatório em relação ao que é concedido aos lucros provenientes de entidades nacionais comparáveis.

Quanto às despesas

83 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) O artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, primeiro travessão, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, com vista à isenção dos dividendos recebidos por uma sociedade-mãe estabelecida nesse Estado de uma filial com sede noutro Estado-Membro, prevê que os referidos dividendos sejam incluídos na matéria colectável da sociedade-mãe, para num momento posterior serem deduzidos até 95%, na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos, e que implica que:

— a sociedade-mãe é tributada num período de tributação posterior sobre essas distribuições de lucros quando não obteve nenhum lucro tributável ou obteve um lucro tributável insuficiente no período de tributação durante o qual foram efectuadas essas distribuições,

ou que

— as perdas desse período de tributação são compensadas com essas distribuições de lucros e não podem ser reportadas para um período de tributação posterior até ao montante dessas distribuições.

2) O artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, primeiro travessão, da Directiva 90/435, conjugado com o n.º 2 do mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não estão obrigados a permitir que os lucros distribuídos à sociedade-mãe estabelecida nesse Estado pela sua filial com sede noutro Estado-Membro sejam integralmente deduzidos do montante dos

lucros do exercício e que a perda daí resultante seja reportada para um exercício seguinte. Compete aos Estados-Membros determinar, tendo em conta tanto as necessidades da respectiva ordem jurídica como a faculdade prevista no referido artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 90/435, as modalidades segundo as quais o resultado previsto no n.º 1, primeiro travessão, do mesmo artigo é atingido.

Contudo, quando um Estado-Membro escolheu o sistema de isenção previsto no artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Directiva 90/435 e quando, em princípio, a regulamentação do referido Estado-Membro admite o reporte das perdas para exercícios fiscais posteriores, a referida disposição opõe-se a uma regulamentação de um Estado-Membro que tenha como efeito reduzir as perdas da sociedade-mãe que são susceptíveis de ser reportadas no montante dos dividendos recebidos.

3) **Quando uma regulamentação nacional se adequa, quanto às soluções que dá a situações puramente internas, às soluções escolhidas no direito comunitário, compete apenas ao órgão jurisdicional nacional, no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça prevista no artigo 234.º CE, apreciar o alcance exacto dessa remissão para o direito comunitário, sendo que a tomada em consideração dos limites que o legislador nacional estabeleceu para a aplicação do direito comunitário a situações meramente internas é uma questão de direito interno e, por conseguinte, é da competência exclusiva dos seus órgãos jurisdicionais.**

4) **Se, por força da regulamentação nacional de um Estado-Membro, os dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro beneficiarem de um tratamento menos favorável do que o conferido aos dividendos provenientes de uma sociedade com sede no referido Estado-Membro, incumbe ao órgão jurisdicional nacional, tendo em conta quer o objecto da regulamentação nacional quer os factos do litígio que lhe foi submetido, verificar se o artigo 56.º CE é aplicável e, se for esse o caso, se se opõe ao referido tratamento diferenciado.**

5) O artigo 43.º CE não se opõe a uma legislação nacional de um Estado-Membro que prevê que uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro que recebe lucros distribuídos pela sua filial com sede noutro Estado-Membro só os pode deduzir aos seus rendimentos tributáveis até ao limite dos lucros do período de tributação durante o qual os lucros foram distribuídos, ao passo que esses lucros poderiam ser integralmente isentos se essa sociedade tivesse criado um estabelecimento estável nesse outro Estado-Membro, desde que o tratamento conferido aos lucros provenientes de entidades constituídas noutro Estado-Membro não seja discriminatório em relação ao que é concedido aos lucros provenientes de entidades nacionais comparáveis.

Assinaturas