

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

3 de fevereiro de 2015 (\*)

«Incumprimento de Estado — Artigo 49.º TFUE — Artigo 31.º do Acordo EEE — Imposto sobre as sociedades — Grupos de sociedades — Dedução de grupo — Transferência dos prejuízos de uma filial não residente — Requisitos — Data em que é determinado o carácter definitivo dos prejuízos da filial não residente»

No processo C-172/13,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, que deu entrada em 5 de abril de 2013,

**Comissão Europeia**, representada por W. Roels e R. Lyal, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

**Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte**, representado por V. Kaye, S. Brighthouse e A. Robinson, na qualidade de agentes, assistidos por D. Ewart, QC, e S. Ford, barrister,

demandado,

apoiado por:

**República Federal da Alemanha**, representada por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

**Reino de Espanha**, representado por A. Rubio González e A. Gavela Llopis, na qualidade de agentes,

**Reino dos Países Baixos**, representado por M. K. Bulterman e J. Langer, na qualidade de agentes,

**República da Finlândia**, representada por S. Hartikainen, na qualidade de agente,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, K. Lenaerts (relator), vice-presidente, M. Ilešič, L. Bay Larsen e J.-C. Bonichot, presidentes de secção, A. Rosas, E. Juhász, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 15 de julho de 2014,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 23 de outubro de 2014,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Na sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao impor, em relação à dedução de grupo no que diz respeito aos prejuízos sofridos por sociedades não residentes (a seguir «dedução de grupo transfronteiriça»), requisitos que, na prática, tornam a sua obtenção quase impossível e ao limitar essa dedução aos períodos posteriores a 1 de abril de 2006, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

### **Quadro jurídico do Reino Unido**

2 No Reino Unido, o regime de dedução de grupo permite às sociedades de um grupo compensar entre si os seus lucros e prejuízos. No entanto, o regime instituído pela Lei de 1988 relativa aos impostos sobre o rendimento e sobre as sociedades (Income and Corporation Tax Act 1988, a seguir «ICTA») não permitia tomar em consideração os prejuízos sofridos por sociedades não residentes.

3 Na sequência do acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a ICTA foi alterada pela Lei de Finanças de 2006 (Finance Act 2006), que entrou em vigor em 1 de abril de 2006, de modo a permitir, em certas condições, a dedução de grupo transfronteiriça. Seguidamente, a Lei de 2010 relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Corporation Tax Act 2010, a seguir «CTA 2010») reproduziu as referidas disposições de forma quase idêntica.

4 A CTA 2010 estabelece os requisitos a que deve obedecer a dedução de grupo transfronteiriça. A section 118 da CTA 2010 exige que a sociedade não residente tenha esgotado todas as possibilidades de tomada em consideração dos prejuízos no exercício fiscal em que ocorreram e nos exercícios fiscais anteriores, ao passo que a section 119(1) a (3) da CTA 2010 exige que não exista nenhuma possibilidade de tomada em consideração dos prejuízos em exercícios fiscais futuros.

5 Nos termos da section 119(4) da CTA 2010, a determinação da questão de saber se os prejuízos podem ser tomados em consideração em exercícios fiscais futuros deve ser efetuada «por referência à situação que existe imediatamente após o termo» do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

6 Nos termos dos pontos 14(1)(a) e 74(1)(a) do anexo 18 da Lei de Finanças de 1998, o prazo normal para apresentar um pedido de dedução de grupo é de dois anos a contar do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

7 O Supreme Court of the United Kingdom [Supremo Tribunal do Reino Unido] declarou, no n.º 33 do seu acórdão de 22 de maio de 2013, que, para a concessão da dedução de grupo transfronteiriça, o que se devia examinar por referência à legislação em vigor antes de 1 de abril de 2006, interpretada à luz do direito da União, era se a sociedade requerente podia demonstrar, com base em circunstâncias conhecidas à data em que apresentou o seu pedido de dedução, que não tinha a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos em causa no Estado-Membro de residência da sociedade cedente num exercício fiscal anterior à data do pedido, nem no

exercício fiscal em que é apresentado o pedido ou em quaisquer exercícios fiscais futuros.

## **Procedimento pré-contencioso e tramitação no Tribunal de Justiça**

8 Em 19 de julho de 2007, a Comissão enviou ao Reino Unido uma notificação para cumprir, na qual suscitava a possível incompatibilidade com a liberdade de estabelecimento das regras fiscais adotadas por aquele Estado-Membro na sequência do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), na medida em que essas regras se baseavam numa interpretação particularmente restritiva do critério do esgotamento das possibilidades de tomada em consideração dos prejuízos da filial não residente no Estado onde tem a sua sede. Por outro lado, as referidas regras só se tornaram aplicáveis depois da entrada em vigor da nova legislação, a saber, a partir de 1 de abril de 2006.

9 Por correio eletrónico de 23 de outubro de 2007, o Reino Unido alegou que a sua legislação relativa à dedução de grupo transfronteiriça está em conformidade com os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763).

10 Em 23 de setembro de 2008, a Comissão enviou ao Reino Unido um parecer fundamentado, no qual reiterava a sua posição. Por carta de 18 de novembro de 2008, o Reino Unido confirmou a sua posição.

11 Em 25 de novembro de 2010, a Comissão enviou ao Reino Unido um parecer fundamentado complementar na sequência da adoção da CTA 2010.

12 Não tendo ficado satisfeita com a argumentação desenvolvida pelo Reino Unido na sua carta de 24 de janeiro de 2011 em resposta ao parecer fundamentado, a Comissão intentou a presente ação.

13 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 11 de outubro de 2013, foi admitida a intervenção da República Federal da Alemanha, do Reino de Espanha, do Reino dos Países Baixos e da República da Finlândia, em apoio dos pedidos do Reino Unido.

## **Quanto à ação**

*Quanto ao primeiro fundamento, relativo à violação do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo EEE, na medida em que a section 119(4) da CTA 2010 torna quase impossível uma sociedade-mãe residente beneficiar da dedução de grupo transfronteiriça*

### **Argumentos das partes**

14 A Comissão defende que a section 119(4) da CTA 2010 não cumpre as exigências que decorrem, para o Estado-Membro em causa, dos n.os 55 e 56 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), na medida em que prevê que a impossibilidade de uma tomada em consideração futura dos prejuízos sofridos por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro parte do Acordo EEE deve ser determinada «por referência à situação que existe imediatamente após o termo» do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos. Segundo a Comissão, esta disposição leva a que seja quase impossível uma sociedade-mãe residente beneficiar da dedução de grupo transfronteiriça.

15 Com efeito, resulta da section 119(4) da CTA 2010 que a dedução de grupo transfronteiriça só pode ser concedida em duas situações, a saber, em primeiro lugar, quando a legislação do Estado de residência da filial não residente não prevê nenhuma possibilidade de reporte dos prejuízos e, em segundo lugar, quando a filial não residente entra em liquidação antes do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos. Assim, a dedução de grupo transfronteiriça

está excluída em situação comercial normal, a saber, quando se decide cessar a atividade da filial não residente e de avançar com a sua liquidação após o exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos. Por outro lado, a referida dedução limita-se aos prejuízos sofridos num único exercício fiscal.

16 A Comissão alega que, para garantir a observância dos requisitos enunciados pelo Tribunal de Justiça no n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), a possibilidade de beneficiar de uma dedução fiscal no Estado de residência da filial não residente deve ser apreciada em função da data em que o pedido de dedução de grupo foi apresentado ao Reino Unido e avaliada com base nos factos concretos do processo. Não basta basear-se na possibilidade teórica de tomada em consideração posterior dos prejuízos sofridos pela filial não residente decorrente unicamente do facto de essa filial ainda não ter entrado em processo de liquidação.

17 O Reino Unido responde que, como resulta do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), o requisito segundo o qual não existe a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos da filial não residente no Estado de residência a título de exercícios futuros deve ser apreciado no termo do exercício durante o qual ocorreram os prejuízos.

18 Quanto à alegada quase impossibilidade de beneficiar da dedução de grupo transfronteiriça, o Reino Unido alega que, normalmente, uma sociedade tem a possibilidade de reportar os prejuízos a um exercício fiscal posterior quando continua a exercer uma atividade comercial. Por outro lado, o requisito previsto na section 119(4), da CTA 2010 pode estar preenchido em circunstâncias mais amplas do que as expostas pela Comissão. As disposições pertinentes não mencionam a entrada em liquidação da filial não residente antes do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos como condição de aplicação da dedução de grupo transfronteiriça. A prova da intenção de dissolver uma filial que sofre prejuízos e o início rápido do processo de liquidação após o termo do exercício fiscal constituem fatores a ter em conta. A intenção de proceder à liquidação será considerada juntamente com os restantes factos pertinentes que antecedem o termo do exercício fiscal durante o qual ocorreram os prejuízos, de modo a determinar se está preenchido o requisito da inexistência de quaisquer possibilidades de tomada em consideração dos prejuízos.

19 Os intervenientes defendem que não incumbe ao Reino Unido nenhuma obrigação de prever a possibilidade de tomada em consideração dos prejuízos sofridos pelas filiais não residentes em todos os casos em que esses prejuízos não possam ser tidos em conta noutra lugar. Além disso, a exigência de uma liquidação *de facto* da filial não residente não é desproporcionada.

20 A República Federal da Alemanha acrescenta que a jurisprudência decorrente do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763) deve ser reapreciada à luz do acórdão K (C-322/11, EU:C:2013:716).

#### Apreciação do Tribunal de Justiça

21 A CTA 2010 prevê um regime de dedução de grupo nos termos do qual os prejuízos sofridos por uma sociedade podem ser imputados nos lucros de outras sociedades do mesmo grupo. Ao contrário dos prejuízos sofridos pelas sociedades residentes, os prejuízos sofridos pelas sociedades não residentes só podem ser tomados em consideração a título da dedução de grupo se preencherem os requisitos previstos nas sections 118 e 119 da CTA 2010.

22 A dedução de grupo prevista na CTA 2010 constitui um benefício fiscal para as sociedades em causa. Ao acelerar o apuramento dos prejuízos das sociedades deficitárias através da sua imputação imediata nos lucros de outras sociedades do grupo, confere-lhe uma vantagem de

tesouraria (v. acórdãos Marks & Spencer, EU:C:2005:763, n.º 32, e Felixstowe Dock and Railway Company e o., C?80/12, EU:C:2014:200, n.º 19).

23 A diferença de tratamento constatada no n.º 21 do presente acórdão, no que diz respeito à concessão do benefício fiscal em causa, entre os prejuízos sofridos por filiais residentes e os sofridos por filiais não residentes é suscetível de restringir o exercício, pela sociedade?mãe, da sua liberdade de estabelecimento na aceção do artigo 49.º TFUE, dissuadindo?a de criar filiais noutros Estados?Membros (v., neste sentido, acórdãos Marks & Spencer, EU:C:2005:763, n.º 33; Felixstowe Dock and Railway Company e o., EU:C:2014:200, n.º 21; e Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, n.º 22).

24 Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que essa diferença de tratamento pode ser justificada por três razões imperiosas de interesse geral, consideradas no seu conjunto, a saber, a necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados?Membros e a necessidade de prevenir os riscos de dupla utilização dos prejuízos e de evasão fiscal (v., neste sentido, acórdãos Marks & Spencer, EU:C:2005:763, n.º 51; Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, n.º 51, e A, C?123/11, EU:C:2013:84, n.º 46).

25 Falta ainda averiguar se os requisitos a que a CTA 2010 sujeita a dedução de grupo transfronteiriça respeitam o princípio da proporcionalidade, na medida em que, apesar de serem adequados a atingir os objetivos mencionados no número anterior, não ultrapassam o que é necessário para esse fim.

26 A este respeito, há que recordar que, no n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), no qual estava em causa a ICTA, que excluía qualquer tomada em consideração dos prejuízos sofridos pelas filiais não residentes no âmbito da dedução de grupo, o Tribunal de Justiça declarou que a diferença de tratamento entre os prejuízos sofridos por uma filial residente e os sofridos por uma filial não residente ultrapassa o que é necessário para atingir os objetivos prosseguidos quando, por um lado, a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de tomar em consideração os prejuízos existentes no seu Estado de residência a título do exercício fiscal em causa no pedido de dedução e dos exercícios fiscais anteriores, se for caso disso, através de uma transferência desses prejuízos para um terceiro ou pela imputação dos referidos prejuízos nos lucros obtidos por essa filial ao longo de exercícios anteriores, e, por outro, não haja possibilidade de os prejuízos da filial residente serem tomados em consideração no seu Estado de residência a título de exercícios futuros quer pela própria quer por um terceiro, designadamente em caso de cessão desta filial a esse terceiro (v., igualmente, acórdãos Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, n.º 47, e A, EU:C:2013:84, n.º 49).

27 Como resulta do n.º 56 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), quando, num Estado?Membro, a sociedade?mãe residente provar às autoridades fiscais que uma filial não residente sofreu prejuízos definitivos, na aceção do n.º 55 do referido acórdão, é contrário ao artigo 49.º TFUE impedir a sociedade?mãe de deduzir do seu lucro tributável nesse Estado?Membro os prejuízos sofridos pela sua filial não residente.

28 Ora, há que observar que as sections 118 e 119(1) a (3) da CTA 2010 permitem a tomada em consideração, pela sociedade?mãe residente, dos prejuízos sofridos por uma filial não residente nas situações previstas no n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763).

29 Além disso, a própria Comissão reconhece, na sua petição, que a CTA 2010 permite, em princípio, que a sociedade?mãe residente tome em consideração os prejuízos definitivos, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), sofridos por uma filial não residente.

30 Todavia, segundo a Comissão, a section 119(4) da CTA 2010 é contrária ao artigo 49.º TFUE, uma vez que torna quase impossível, na prática, uma sociedade-mãe residente beneficiar da dedução de grupo transfronteiriça.

31 A este respeito, cabe recordar que a section 119(4) da CTA 2010 fixa a data em que deve ser apreciado o carácter definitivo, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente. A referida disposição prevê que essa apreciação deve ser feita «por referência à situação que existe imediatamente após o termo» do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

32 Segundo a Comissão, esta exigência torna quase impossível o benefício da dedução de grupo transfronteiriça dos prejuízos sofridos por uma filial não residente, uma vez que, na prática, só permite a tomada em consideração desses prejuízos pela sociedade-mãe residente em duas situações, a saber, em primeiro lugar, quando a legislação do Estado-Membro de residência da filial em causa não prevê nenhuma possibilidade de reporte dos prejuízos e, em segundo lugar, quando esta filial entra em liquidação antes do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

33 Todavia, importa constatar que a primeira situação evocada pela Comissão é desprovida de pertinência para efeitos da apreciação do carácter proporcionado da section 119(4) da CTA 2010. Com efeito, decorre de jurisprudência constante que o carácter definitivo, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente não pode resultar do facto de o Estado-Membro de residência da referida filial excluir qualquer possibilidade de reporte de prejuízos (v. acórdão K, EU:C:2013:716, n.os 75 a 79, e jurisprudência aí referida). Nessa situação, o Estado-Membro de residência da sociedade-mãe pode não permitir a dedução de grupo transfronteiriça sem violar o artigo 49.º TFUE.

34 No que diz respeito à segunda situação evocada, há que observar, por um lado, que a Comissão não demonstrou a veracidade da sua afirmação de que a section 119(4) da CTA 2010 exige, para que a respetiva sociedade-mãe residente possa beneficiar da dedução de grupo transfronteiriça, a entrada em liquidação da filial não residente antes do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

35 Com efeito, a section 119(4) da CTA 2010 prevê que a apreciação do carácter definitivo, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente deve ser feita por referência à situação que existe «imediatamente após o termo» do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos. Assim, resulta da redação da referida disposição que esta não impõe, em todo o caso, nenhuma exigência relativa à entrada em liquidação da filial em causa antes do termo do exercício fiscal em que ocorreram os prejuízos.

36 Por outro lado, importa recordar que o carácter definitivo, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente apenas pode ser constatado se esta já não obtiver rendimentos no Estado-Membro da sua residência. Com efeito, enquanto esta filial continuar a obter rendimentos, ainda que mínimos, existe a possibilidade de os prejuízos sofridos ainda serem compensados pelos lucros futuros obtidos no seu Estado-Membro de residência (v. acórdão A, EU:C:2013:84, n.os 53 e 54).

37 Ora, o Reino Unido confirmou, referindo-se a um exemplo concreto de uma sociedade-mãe residente que beneficiou de uma dedução de grupo transfronteiriça, que o carácter definitivo, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), dos prejuízos de uma filial não residente pode ser demonstrado quando, imediatamente após o termo do exercício fiscal em que ocorreram esses prejuízos, a referida filial tenha cessado as suas atividades

comerciais e vendido ou eliminado todo o seu ativo que gera rendimentos.

38 Nestas condições, o primeiro fundamento deve ser julgado improcedente, na medida em que se baseia numa violação do artigo 49.º TFUE.

39 No que diz respeito à suposta violação do artigo 31.º do Acordo EEE pela section 119(4) da CTA 2010, igualmente invocada pela Comissão, há que salientar que, na medida em que o estipulado naquele artigo tem o mesmo alcance jurídico que as disposições, substancialmente idênticas, do artigo 49.º TFUE, todas as considerações precedentes são, em circunstâncias como as da presente ação, transponíveis *mutatis mutandis* para o referido artigo 31.º (v., neste sentido, acórdão Comissão/Finlândia, C-342/10, EU:C:2012:688, n.º 53 e jurisprudência aí referida).

40 Consequentemente, o primeiro fundamento deve ser julgado improcedente na totalidade.

*Quanto ao segundo fundamento, relativo à violação do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo EEE, na medida em que a legislação do Reino Unido exclui da dedução de grupo transfronteiriça os prejuízos sofridos antes de 1 de abril de 2006*

41 A Comissão alega que os prejuízos sofridos antes de 1 de abril de 2006 estão excluídos do benefício da dedução de grupo transfronteiriça, em violação do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo EEE, na medida em que as disposições relativas a essa dedução, previstas na CTA 2010, se aplicam unicamente aos prejuízos sofridos depois de 1 de abril de 2006, data da entrada em vigor da Lei de Finanças de 2006.

42 Em resposta a esta argumentação da Comissão, o Reino Unido refere que a dedução de grupo transfronteiriça também existe para os períodos anteriores a 1 de abril de 2006, mas que é regida pelos termos da legislação aplicável a esses períodos anteriores, interpretada em conformidade com o direito da União na sequência do acórdão Marks & Spencer (EU:C:2005:763), como o Supreme Court of the United Kingdom pretendeu fazer no seu acórdão de 22 de maio 2013, já referido no n.º 7 do presente acórdão.

43 Ora, independentemente da questão de saber se a remissão para a interpretação da legislação nacional em vigor antes de 1 de abril de 2006 seguida pelo Supreme Court of the United Kingdom, nos termos da qual os prejuízos sofridos antes dessa data não estão excluídos do benefício da dedução de grupo transfronteiriça, é suficiente para satisfazer a exigência da segurança jurídica quanto à possibilidade de obter a dedução de grupo transfronteiriça para os prejuízos sofridos antes da data acima referida, importa observar que a Comissão não demonstrou a existência de situações em que não foi concedida a dedução de grupo transfronteiriça para os prejuízos anteriores a 1 de abril de 2006.

44 Nestas condições, o segundo fundamento deve ser julgado improcedente.

45 Daqui resulta que a ação deve ser julgada improcedente na totalidade.

### **Quanto às despesas**

46 Por força do disposto no artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Reino Unido pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

47 Nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, a República Federal da Alemanha, o Reino de Espanha, o Reino dos Países Baixos e a República da Finlândia suportarão as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) decide:

- 1) **A ação é julgada improcedente.**
- 2) **A Comissão Europeia é condenada nas despesas.**
- 3) **A República Federal da Alemanha, o Reino de Espanha, o Reino dos Países Baixos e a República da Finlândia suportam as suas próprias despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: inglês.