

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

15 de julho de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial — Artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados?Membros diferentes — Diretiva 90/434/CEE — Artigos 4.º e 11.º — Diretiva 2009/133/CE — Artigos 4.º e 15.º — Fusão dita “inversa” — Regime fiscal que leva a que, no caso de uma fusão dita “inversa”, os gastos incorridos pela sociedade?mãe, relativos a um empréstimo contraído por esta para a aquisição das ações da sociedade?filha incorporante, dedutíveis para essa sociedade?mãe, sejam considerados não dedutíveis para a mesma sociedade?filha»

No processo C?438/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por Decisão de 14 de junho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de julho de 2018, no processo

Galeria Parque Nascente – Exploração de Espaços Comerciais, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, J. Malenovský e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado?geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Galeria Parque Nascente – Exploração de Espaços Comerciais, SA, por C. Reis Duarte, R. Camelo Maurício e F. Romão, advogados,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, T. Larsen, A. Almeida Morgado e P. Barros da Costa, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por R. Kanitz, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Caeiros e N. Gossement, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado?geral, de decidir por meio de despacho fundamentado, nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, profere o presente

Despacho

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados?Membros diferentes e à transferência da sede de uma Sociedade Europeia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) de um Estado?Membro para outro (JO 1990, L 225, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 129) (a seguir «Diretiva 90/434»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade?filha da Gala das Conquistas, SA, a Galeria Parque Nascente – Exploração de Espaços Comerciais, SA (a seguir «GPN»), que, através de uma fusão por incorporação, absorveu a sua sociedade?mãe, à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) (a seguir «Autoridade Tributária»), a propósito da decisão pela qual esta autoridade considerou que os gastos incorridos pela GPN, relativos a um empréstimo anteriormente contraído pela sua sociedade?mãe para aquisição das ações da GPN e dedutíveis fiscalmente para a mesma sociedade?mãe, não eram gastos financeiros fiscalmente dedutíveis para a GPN.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 90/434

3 O primeiro a quarto e sexto a oitavo considerandos da Diretiva 90/434 enunciam:

«Considerando que as fusões, as cisões, as entradas de ativos e as permutas de ações entre sociedades de Estados?Membros diferentes podem ser necessárias para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e assegurar deste modo a realização e o bom funcionamento do mercado comum; que essas operações não devem ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados?Membros; que importa, por conseguinte, instaurar, para essas operações, regras fiscais neutras relativamente à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado comum, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional;

Considerando que disposições de ordem fiscal penalizam atualmente essas operações em relação às realizadas entre sociedades do mesmo Estado?Membro; que é necessário eliminar essa penalização;

Considerando que não é possível atingir este objetivo através do alargamento dos regimes internos em vigor nos Estados?Membros ao plano comunitário, uma vez que as diferenças entre esses regimes são suscetíveis de provocar distorções; que apenas um regime fiscal comum poderá constituir uma solução satisfatória a este respeito;

Considerando que o regime fiscal comum deve evitar a tributação das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações, salvaguardando os interesses financeiros do Estado da sociedade

contribuidora ou adquirida;

[...]

Considerando que o regime de adiamento, até à sua realização efetiva, da tributação das mais-valias relativas aos bens transferidos, aplicado aos bens que estejam afetos a esse estabelecimento estável, permite evitar a tributação das mais-valias correspondentes, garantindo ao mesmo tempo a sua tributação posterior pelo Estado da sociedade contribuidora, no momento da sua realização;

Considerando que é igualmente necessário definir o regime fiscal a aplicar a certas provisões, reservas ou prejuízos da sociedade contribuidora e resolver os problemas fiscais que se colocam quando uma das duas sociedades detém uma participação no capital da outra;

Considerando que a atribuição, aos sócios da sociedade contribuidora, de títulos da sociedade beneficiária ou adquirente não deve, por si só, originar qualquer tributação desses sócios;

[...]»

4 O artigo 1.º, alínea a), desta diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros aplicarão a presente diretiva às seguintes operações:

a) Operações de fusão [...] que digam respeito a sociedades de dois ou mais Estados-Membros.»

5 O artigo 2.º da referida diretiva prevê

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por

a) “Fusão”: a operação pela qual

– uma ou mais sociedades transferem, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para outra sociedade já existente, mediante atribuição aos respetivos sócios de títulos representativos do capital social da outra sociedade [...],

– duas ou mais sociedades transferem, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para uma sociedade que constituam, mediante a atribuição aos respetivos sócios de títulos representativos do capital social da sociedade nova e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico desses títulos,

– uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social;

[...]

e) “Sociedade contribuidora”: a sociedade que transfere o ativo e passivo que integram o seu património ou que entrega o conjunto ou um ou mais ramos da sua atividade;

f) “Sociedade beneficiária”: a sociedade que recebe o ativo e passivo que integram o património da sociedade contribuidora ou o conjunto ou um ou mais ramos de atividade desta sociedade;

g) “Sociedade adquirida”: a sociedade na qual outra sociedade adquire uma participação mediante permuta de títulos;

h) “Sociedade adquirente”: a sociedade que adquire uma participação mediante permuta de títulos;

[...]»

6 O artigo 4.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«1. A fusão [...] não implic[a] qualquer tributação das mais-valias determinadas pela diferença entre o valor real dos elementos do ativo e do passivo transferidos e o respetivo valor fiscal.

[...]»

7 Nos termos do artigo 5.º da Diretiva 90/434:

«Os Estados-Membros tomarão todas as medidas necessárias para que as provisões ou reservas regularmente constituídas com desagravamento parcial ou total de imposto pela sociedade contribuidora, com exceção das provisões ou reservas provenientes de estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro, sejam retomadas, nas mesmas condições de isenção de imposto, pelos estabelecimentos estáveis da sociedade beneficiária situados no Estado da sociedade contribuidora, substituindo-se então a sociedade beneficiária aos direitos e obrigações da sociedade contribuidora.»

8 O artigo 6.º da mesma diretiva enuncia:

«Na medida em que os Estados-Membros apliquem, quando as operações mencionadas no artigo 1.º se realizem entre sociedades do Estado da sociedade contribuidora, disposições que permitam a retoma, pela sociedade beneficiária, dos prejuízos da sociedade contribuidora ainda não deduzidos para fins fiscais, os Estados-Membros tornarão extensivo o benefício dessas disposições à retoma, pelos estabelecimentos permanentes da sociedade beneficiária situados no seu território, dos prejuízos da sociedade contribuidora ainda não deduzidos para efeitos fiscais.»

9 O artigo 7.º da referida diretiva dispõe:

«1. Sempre que a sociedade beneficiária detenha uma participação no capital da sociedade contribuidora, a mais-valia obtida pela primeira ao anular a sua participação não dá origem a qualquer tributação.

2. Os Estados-Membros gozam da faculdade de derrogar o disposto no n.º 1 sempre que a participação da sociedade beneficiária no capital da sociedade contribuidora seja inferior a 20 %.

[...]»

10 O artigo 8.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«1. Em caso de fusão [...], a atribuição de títulos representativos do capital social da sociedade beneficiária ou adquirente a um sócio da sociedade contribuidora ou adquirida, em troca de títulos representativos do capital social desta última, não deve, por si mesma, implicar qualquer tributação sobre o rendimento, os lucros ou as mais-valias do referido sócio.

2. Em caso de cisão parcial, a atribuição de títulos representativos do capital social da sociedade beneficiária a um sócio da sociedade contribuidora não deve, por si mesma, implicar

qualquer tributação sobre o rendimento, os lucros ou as mais-valias do referido sócio.

[...]»

11 O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 prevê:

«Os Estados-Membros podem recusar aplicar ou retirar o benefício de todas ou parte das disposições dos títulos II, III, IV e IV-B se for evidente que a fusão, cisão, cisão parcial, entrada de ativos, permuta de ações ou transferência da sede de uma SE ou SCE:

a) Tem como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a fraude ou evasão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1.º não ser executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou racionalização das atividades das sociedades que participam na operação pode constituir uma presunção de que a operação tem como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou evasão fiscais.»

Diretiva 2009/133/CE

12 Resulta do considerando 1 da Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro (JO 2009, L 310, p. 34), que esta diretiva procedeu à codificação da Diretiva 90/434, uma vez que esta última foi várias vezes alterada de modo substancial.

13 Os considerandos 2 a 7, 9 e 10 da Diretiva 2009/133 correspondem, em substância, respetivamente, ao primeiro a quarto e sexto a oitavo considerandos da Diretiva 90/434.

14 Além disso, resulta da tabela de correspondência que consta do anexo III da Diretiva 2009/133 que os artigos 1.º e 2.º, 4.º a 8.º e 15.º desta diretiva correspondem, respetivamente, aos artigos 1.º e 2.º, 4.º a 8.º e 11.º da Diretiva 90/434.

Direito português

15 O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (a seguir «CIRC»), na versão aplicável ao exercício fiscal de 2013, prevê, no seu artigo 23.º:

«1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

[...]

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração [...]»

16 O artigo 23.º do CIRC, na versão aplicável ao exercício fiscal de 2014, dispõe:

«1 — Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 — Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

[...]

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração [...]»

17 O artigo 73.º e o artigo 74.º do CIRC, nas versões aplicáveis aos exercícios fiscais de 2013 e 2014, que transpõem para o direito interno a Diretiva 90/434, substituída pela Diretiva 2009/133, dizem respeito ao regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais.

18 O referido artigo 73.º, sob a epígrafe «Definições e âmbito de aplicação», enuncia:

«1 — Considera-se fusão a operação pela qual se realiza:

a) A transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente (sociedade beneficiária) e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária [...];

[...]

e) A transferência global do património de uma sociedade (sociedade fundida) para outra sociedade (sociedade beneficiária), quando a totalidade das partes representativas do capital social desta seja detida pela sociedade fundida.

[...]

7 — O regime especial estatuído na presente subsecção aplica-se às operações de fusão [...] de sociedades [...], tal como são definidas nos n.os 1 [...], em que intervenham:

a) Sociedades com sede ou direção efetiva em território português sujeitas e não isentas de IRC;

b) Sociedade ou sociedades de outros Estados membros da União Europeia, desde que todas as sociedades se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º [2009/133] [...]

[...]

10 — O regime especial estabelecido na presente subsecção não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.»

19 O referido artigo 74.º, sob a epígrafe «Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos», prevê:

«1 — Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas [...], não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão [...], nem são considerados como rendimentos [...] os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, [...] as provisões relativas a obrigações e encargos objeto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com exceção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objeto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:

a) Transferência efetuada por sociedade residente em território português e a sociedade beneficiária seja igualmente residente nesse território ou, sendo residente de um Estado membro da União Europeia, esses elementos sejam efetivamente afetos a um estabelecimento estável situado em território português dessa mesma sociedade e concorram para a determinação do lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável;

[...]

2 — Sempre que, por motivo de fusão [...], seja transferido para uma sociedade residente de outro Estado membro um estabelecimento estável situado fora do território português de uma sociedade aqui residente, não se aplica em relação a esse estabelecimento estável o regime especial previsto no presente artigo, mas a sociedade residente pode deduzir o imposto que, na falta das disposições da Diretiva n.º 2009/133/CE [...], seria aplicável no Estado em que está situado esse estabelecimento estável, sendo essa dedução feita do mesmo modo e pelo mesmo montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efetivamente liquidado e pago.

3 — A aplicação do regime especial determina que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objeto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efetuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

4 — Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte:

a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de ativos;

b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do ativo fixo tangível, do ativo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efetuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;

c) Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.

5 — Para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora, as mais-valias ou menos-valias realizadas respeitantes às partes de capital social recebidas em contrapartida da entrada de ativos são calculadas considerando como valor de aquisição destas partes de capital o valor líquido contabilístico aceite para efeitos fiscais que os elementos do ativo e do passivo transferidos tinham nessa sociedade antes da realização da operação.

[...]

7 — Quando a sociedade fundida detém uma participação no capital da sociedade beneficiária, não concorre para a formação do lucro tributável a mais-valia ou a menos-valia eventualmente resultante da anulação das partes de capital detidas nesta sociedade em consequência da fusão ou da atribuição aos sócios da sociedade fundida das partes sociais da sociedade beneficiária.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A GPN é uma sociedade comercial estabelecida em Portugal, que tem por atividade a

exploração, a administração e a gestão de centros comerciais e lojas.

21 Em julho de 2009, a Gala das Conquistas, sociedade igualmente estabelecida em Portugal, que havia sido constituída em abril do mesmo ano, contraiu um empréstimo para adquirir 100 % do capital social da GPN. Do ponto de vista fiscal, os juros relativos a esse empréstimo foram considerados gastos da primeira destas sociedades e, por isso, a esse título, dedutíveis do resultado da mesma.

22 Em novembro de 2009, no quadro de uma fusão dita «inversa», a GPN absorveu a Gala das Conquistas, sua sociedade-mãe. Com a operação de fusão, que produziu efeitos retroativamente a 22 de abril do mesmo ano, o empréstimo contraído por essa sociedade-mãe para a aquisição do capital social da sua sociedade-filha foi transferido para a esfera desta última, que, assim, se tornou o devedor desse empréstimo e dos correspondentes juros. Em contrapartida, não foi transferido qualquer ativo da referida sociedade-mãe para a esfera dessa sociedade-filha, pois o único ativo da sociedade-mãe era constituído pelas ações representativas do capital social da sua sociedade-filha.

23 Ao abrigo do regime fiscal previsto pela regulamentação nacional, que transpõe a Diretiva 90/434, substituída pela Diretiva 2009/133, foi adiada a tributação das mais-valias verificadas no âmbito desta fusão.

24 Tendo-se tornado o devedor do empréstimo contraído pela sua sociedade-mãe incorporada e dos correspondentes juros, a GPN considerou que esses juros constituíam gastos fiscalmente dedutíveis.

25 Em maio de 2017, na sequência de uma ação de inspeção externa aos exercícios fiscais de 2013 e 2014, a Autoridade Tributária, em aplicação do artigo 23.º do CIRC, nas versões aplicáveis a esses exercícios fiscais (a seguir «artigo 23.º do CIRC»), considerou que os gastos em causa não estavam relacionados com a atividade da GPN, uma vez que eram dispensáveis para a realização dos rendimentos dessa sociedade sujeitos ao imposto, tendo em conta que a sua atividade não incluía a sua própria aquisição.

26 Segundo esta autoridade, o facto de, num exercício fiscal, os gastos terem sido considerados indispensáveis para a realização de rendimentos tributáveis não significa que esses gastos sejam indispensáveis em todos os casos e a título de futuros exercícios fiscais. A indispensabilidade dos gastos deve ser apreciada no que diz respeito à sociedade cujos gastos são analisados e com referência a cada exercício fiscal.

27 O regime da neutralidade fiscal das operações de fusão não se opõe a uma apreciação da dedutibilidade de gastos que, após uma fusão, são imputáveis à sociedade incorporante.

28 Discordando da decisão da Autoridade Tributária, a GPN recorreu ao Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal).

29 A GPN, que entende que a aferição da indispensabilidade dos gastos em causa deve ser efetuada por referência à entidade que originariamente obteve o empréstimo e à data em que o contraiu, sustenta que não existe nenhum fundamento para a posição segundo a qual, por mero resultado da fusão efetuada, os gastos correspondentes aos juros em causa deixam de ser fiscalmente dedutíveis.

30 Segundo a GPN, o artigo 23.º do CIRC, conforme interpretado pela Autoridade Tributária, frustra a realização do objetivo a que se referem tanto a Diretiva 90/434 como a Diretiva 2009/133, que a substituiu, segundo o qual as fusões entre sociedades de Estados-Membros

diferentes podem ser necessárias para criar, na União, condições análogas às de um mercado interno e assegurar, assim, o bom funcionamento desse mercado. Consequentemente, operações como as fusões não deverão ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções em particular resultantes das disposições fiscais dos Estados-Membros.

31 O órgão jurisdicional de reenvio especifica que, no caso em apreço, se não tivesse havido fusão, os juros em causa no processo principal seriam fiscalmente dedutíveis pela sociedade-mãe que originariamente contraiu o empréstimo. Esses juros já não são dedutíveis porque, na sequência da fusão efetuada, a Autoridade Tributária entende que os requisitos constantes do artigo 23.º do CIRC já não estão preenchidos. Além disso, este órgão jurisdicional refere que a recusa de dedução resulta apenas da interpretação que essa autoridade faz do artigo 23.º, e não da disposição destinada a evitar os abusos, que consta do artigo 15.º da Diretiva 2009/133.

32 O referido órgão jurisdicional considera que, uma vez que o tratamento fiscal previsto pela Diretiva 90/434 e pela Diretiva 2009/133, que a substituiu, foi alargado pelo direito nacional às operações de fusão puramente internas, para evitar futuras divergências de interpretação do direito da União e tendo em vista a harmonização de jurisprudência, o Tribunal de Justiça tem competência para se pronunciar sobre a interpretação destas diretivas.

33 Foi nestas condições que o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Quando interpretados no sentido de que, após [uma] fusão inversa, os juros dos empréstimos contraídos a terceiros (que seriam dedutíveis na sociedade incorporada, caso não houvesse fusão), para aquisição do capital da sociedade filha-incorporante, transmitidos por efeito da fusão, deixam de ser fiscalmente dedutíveis aos lucros da sociedade incorporante, serão os artigos 23.º, n.º 1 e alínea c) do [CIRC], na redação vigente em 2013, e 23.º, n.º 1 e n.º 2, alínea c) do [CIRC], na redação vigente em 2014, compatíveis com o Direito Comunitário, nomeadamente, no sentido de esta não dedutibilidade dos juros ser suscetível de constituir um entrave ou restrição às operações de concentração abrangidas pela Diretiva [2009/133], violando os seus princípios e objetivos e, bem assim, o disposto no seu artigo 4.º?

2) Caso a resposta à primeira questão seja no sentido da compatibilidade desta não dedução fiscal de juros com a Diretiva, a mesma manter-se-á face à circunstância de tal correção não ter sido realizada com base na disposição anti-abuso da diretiva (artigo 15.º) ou da lei nacional que a replica (artigo 73.º, n.º 10, do [CIRC]), mas de outro preceito da lei nacional (artigo 23.º do CIRC)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

34 Os Governos alemão e italiano e a Comissão Europeia consideram que as questões prejudiciais são inadmissíveis. A este respeito, alegam, em substância, por um lado, que os factos em causa no processo principal não estão abrangidos pela Diretiva 2009/133, uma vez que esta diretiva só é aplicável às operações de reestruturação transfronteiriças de sociedades. Ora, no presente caso, os factos que estão na origem do litígio no processo principal são relativos a uma operação de fusão entre duas sociedades estabelecidas num único e mesmo Estado-Membro, no caso em apreço, a República Portuguesa. Daqui resulta que falta o elemento transfronteiriço. Por outro lado, a disposição nacional em causa no processo principal, a saber, o artigo 23.º do CIRC, não transpõe qualquer disposição do direito da União para o direito nacional.

35 Segundo jurisprudência constante, o processo previsto no artigo 267.º TFUE é um instrumento de cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais. Daqui decorre que os órgãos jurisdicionais nacionais, a quem foi submetido o litígio e que devem assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, têm competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poderem proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submetem ao Tribunal de Justiça (Acórdão de 28 de março de 2019, Verlezza e o., C-487/17 a C-489/17, EU:C:2019:270, n.º 27 e jurisprudência referida).

36 Consequentemente, desde que as questões submetidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais sejam relativas à interpretação de uma disposição do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 28 de março de 2019, Verlezza e o., C-487/17 a C-489/17, EU:C:2019:270, n.º 28 e jurisprudência referida).

37 A rejeição de um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se se afigurar que o processo previsto no artigo 267.º TFUE foi desviado do seu objetivo e visa, na realidade, levar o Tribunal de Justiça a pronunciar-se num litígio forjado, ou se for manifesto que o direito da União não se pode aplicar, nem direta nem indiretamente, às circunstâncias do caso concreto (Acórdão de 28 de novembro de 2018, Amt Azienda Trasporti e Mobilità e o., C-328/17, EU:C:2018:958, n.º 34 e jurisprudência referida).

38 Neste contexto, há que esclarecer que o Tribunal de Justiça declarou admissíveis pedidos de decisão prejudicial em casos em que, apesar de os factos em causa no processo principal não estarem diretamente abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito da União, as disposições deste direito tivessem sido declaradas aplicáveis pela legislação nacional, conforme, nas soluções dadas a situações em que todos os elementos se circunscrevem a um único Estado-Membro, às soluções do direito da União (Acórdão de 22 de março de 2018, Jacob e Lassus, C-327/16 e C-421/16, EU:C:2018:210, n.º 33 e jurisprudência referida).

39 Com efeito, em tais casos, existe um interesse efetivo da União em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou os conceitos do direito da União sejam interpretados de maneira uniforme, independentemente das condições em que devem ser aplicados (Acórdão de 22 de março de 2018, Jacob e Lassus, C-327/16 e C-421/16, EU:C:2018:210, n.º 34 e jurisprudência referida).

40 No caso em apreço, em primeiro lugar, como resulta dos n.os 31 e 32 do presente despacho, o órgão jurisdicional de reenvio especificou, por um lado, a razão por que entende que a interpretação do direito da União é necessária à resolução do litígio que lhe foi submetido e, por outro, que a aplicação do direito da União relativo ao regime fiscal comum aplicável às fusões entre sociedades de Estados-Membros diferentes foi alargada às fusões internas.

41 Em segundo lugar, ainda que o artigo 23.º do CIRC não transponha nenhuma disposição do direito da União relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões entre sociedades, não é menos verdade que as questões submetidas não se prendem com a interpretação desse artigo 23.º do CIRC, mas com o direito da União, mais especificamente com a questão de saber se esse direito se opõe ao resultado a que a aplicação do referido artigo 23.º conduz, na sequência de uma fusão.

42 Por conseguinte, as questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) são admissíveis.

Quanto à diretiva aplicável

43 A título preliminar, há que referir que as questões submetidas são relativas à Diretiva 2009/133, que substituiu a Diretiva 90/434. Todavia, uma vez que a fusão em causa no processo principal ocorreu antes da entrada em vigor da primeira destas duas diretivas, há que interpretar o pedido de decisão prejudicial no sentido de que visa a interpretação da segunda destas diretivas. Aliás, dado que, como decorre dos n.os 12 a 14 do presente despacho, estas duas diretivas prosseguem o mesmo objetivo e que as disposições pertinentes da Diretiva 2009/133 correspondem, em substância, às da Diretiva 90/434, a interpretação que vier a ser dada às disposições desta última diretiva vale igualmente para a Diretiva 2009/133.

Quanto ao mérito

44 Com as duas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 90/434 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que leva a que não sejam considerados fiscalmente dedutíveis, para a sociedade incorporante, gastos que o foram, para a sociedade incorporada, antes da fusão entre essas sociedades, e que o teriam sido se essa fusão não tivesse ocorrido.

45 Nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, quando uma resposta à questão submetida a título prejudicial possa ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão submetida não suscite nenhuma dúvida razoável, o Tribunal pode, a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, decidir pronunciar-se por meio de despacho fundamentado.

46 Há que aplicar esta disposição no âmbito do presente processo.

47 Para responder às questões submetidas, há que referir que resulta dos n.os 47 a 50 do Acórdão de 20 de maio de 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282), que, embora a Diretiva 90/434 pretenda instaurar um regime fiscal comum que inclui diferentes benefícios fiscais, limita-se a eliminar determinados inconvenientes fiscais ligados à reestruturação transfronteiriça das sociedades, gerados por essa reestruturação. Assim, a aplicação da referida diretiva está circunscrita unicamente aos impostos expressamente visados pela mesma.

48 Mais precisamente, a Diretiva 90/434 define o regime fiscal das mais-valias relativas ao património transferido, constituído por ativos e passivos, à anulação da participação da sociedade beneficiária no capital da sociedade contribuidora e à atribuição de títulos representativos do capital social da sociedade beneficiária ou adquirente ao sócio da sociedade contribuidora ou adquirida em troca de títulos representativos do capital social desta última (artigos 4.º, 7.º e 8.º e quarto, sexto e oitavo considerando desta diretiva), bem como o das provisões ou reservas regularmente constituídas com desagravamento parcial ou total de impostos pela sociedade contribuidora ainda não deduzidos para fins fiscais (artigo 5.º e sétimo considerando da referida diretiva). Além disso, a Diretiva 90/434 regula a questão da retoma, pela sociedade beneficiária, dos prejuízos da sociedade contribuidora ainda não deduzidos para fins fiscais (artigo 6.º e sétimo considerando desta diretiva).

49 No caso em apreço, há que salientar que uma legislação nacional como o artigo 23.º do CIRC, que, no âmbito do regime fiscal geral, enuncia, para a determinação do lucro tributável, todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que são dedutíveis, não é abrangida por nenhuma das situações previstas pela Diretiva 90/434 e recordadas no número anterior.

50 Por conseguinte, por força do princípio da autonomia fiscal dos Estados-Membros, cabe a estes determinar, no respeito do direito da União, se e, sendo caso disso, em que condições os gastos incorridos por uma sociedade podem ser dedutíveis do seu rendimento tributável (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de outubro de 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, n.º 47, e de 14 de março de 2019, *Jacob e Lennertz*, C-174/18, EU:C:2019:205, n.º 30 e jurisprudência referida). Daqui resulta que a Diretiva 90/434 não se opõe a uma legislação fiscal como a que está em causa no processo principal.

51 Face ao exposto, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 90/434 deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que leva a que não sejam considerados fiscalmente dedutíveis, para a sociedade incorporante, gastos que o foram, para a sociedade incorporada, antes da fusão entre essas sociedades, e que o teriam sido se essa fusão não tivesse ocorrido.

Quanto às despesas

52 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

A Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma Sociedade Europeia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) de um Estado-Membro para outro, conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que leva a que não sejam considerados fiscalmente dedutíveis, para a sociedade incorporante, gastos que o foram, para a sociedade incorporada, antes da fusão entre essas sociedades, e que o teriam sido se essa fusão não tivesse ocorrido.

Feito no Luxemburgo, em 15 de julho de 2019.

O Secretário

O Presidente da Oitava Secção

A. Calot Escobar

F. Biltgen

* Língua do processo: português.