

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

14 de maio de 2020 (*)

«Reenvio prejudicial – Artigos 49.º e 54.º TFUE – Liberdade de estabelecimento – Legislação fiscal – Impostos sobre as sociedades – Sociedades-mãe e filiais – Consolidação fiscal vertical e horizontal»

No processo C-749/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo), por Decisão de 29 de novembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de novembro de 2018, no processo

B e o.

contra

Administration des contributions directes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev (relator), presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Segunda Secção, P. G. Xuereb, T. von Danwitz e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de B e o., por G. Simon, avocat,
- em representação do Governo luxemburguês, por D. Holderer, 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 W. Roels e A. Armenia, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º e 54.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe três sociedades de direito luxemburguês, B, C e D, à administration des contributions directes (Administração das Contribuições Diretas, Luxemburgo), a propósito do indeferimento do pedido que apresentaram requerendo que lhes fosse concedido o regime de consolidação fiscal em relação aos exercícios fiscais de 2013 e 2014.

Quadro jurídico

3 O artigo 164 *bis* da loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Lei alterada de 4 de dezembro de 1967, relativa ao Imposto sobre o Rendimento (*Mémorial A 1967*, p. 1228), na versão aplicável aos exercícios fiscais de 2013 e 2014 (a seguir «artigo 164 *bis* da LIR»), previa:

«(1) As sociedades de capitais residentes e totalmente sujeitas a imposto, cujo capital seja detido, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 95 % por outra sociedade de capitais residente e totalmente sujeita a imposto ou por um estabelecimento nacional estável de uma sociedade de capitais não residente e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, podem, mediante pedido, ser fiscalmente consolidadas na sociedade-mãe ou no estabelecimento nacional estável, de forma a compensar os respetivos resultados fiscais com o da sociedade-mãe ou do estabelecimento nacional estável.

[...]

(4) O regime de consolidação fiscal depende da apresentação de um pedido escrito conjunto da sociedade-mãe ou do estabelecimento nacional estável e das filiais envolvidas. O pedido deve ser apresentado à administration des contributions directes [Administração das Contribuições Diretas], antes de terminar o primeiro exercício do período em relação ao qual é pedido o regime de consolidação fiscal, devendo esse período abranger, pelo menos, 5 exercícios de exploração. [...]

4 O artigo 164 *bis* da LIR foi alterado pela Lei de 18 de dezembro de 2015 (*Mémorial A 2015*, p. 5989), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015 (a seguir «artigo 164 *bis* da LIR, conforme alterado»). Esta disposição tem a seguinte redação:

«(1) Para efeitos do presente artigo, entende-se por:

1. sociedade consolidada: uma sociedade de capitais residente e totalmente sujeita a imposto ou um estabelecimento nacional estável de uma sociedade de capitais não residente e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas;

2. sociedade-mãe consolidante: uma sociedade de capitais residente e totalmente sujeita a imposto ou um estabelecimento nacional estável de uma sociedade de capitais não residente e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas;

3. sociedade-mãe não consolidante: uma sociedade de capitais residente e totalmente sujeita a imposto ou um estabelecimento nacional estável de uma sociedade de capitais não residente e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ou uma sociedade de capitais residente noutro Estado Parte no Acordo sobre o Espaço

Económico Europeu (EEE) e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ou um estabelecimento estável de uma sociedade de capitais totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas situado noutro Estado Parte no Acordo sobre o [EEE] e aí totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas;

4. sociedade?mãe consolidante: uma sociedade de capitais residente e totalmente sujeita a imposto ou um estabelecimento nacional estável de uma sociedade de capitais não residente e totalmente sujeita a um imposto correspondente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas;

5. grupo consolidado: ou um grupo composto pela sociedade?mãe consolidante e pela(as) sociedade(s) consolidada(s) na aceção do segundo parágrafo, ou um grupo composto pela sociedade filial consolidante e pela(as) sociedade(s) consolidada(s) na aceção do terceiro parágrafo. Um membro de um grupo consolidado não pode fazer simultaneamente parte de outro grupo consolidado. [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

5 B é uma sociedade de direito luxemburguês com domicílio fiscal no Luxemburgo cuja sociedade?mãe é a sociedade anónima de direito francês A, com domicílio fiscal em França.

6 A partir de 1 de janeiro de 2008, B constituiu, com a sua filial E, um grupo fiscalmente consolidado vertical, no âmbito do regime de consolidação fiscal, na aceção do artigo 164 *bis* da LIR. O grupo foi sendo progressivamente alargado a outras filiais de B da seguinte forma: a partir de 1 de janeiro de 2010, à sociedade F, a partir de 1 de janeiro de 2011, à sociedade G, que entretanto foi absorvida pela sociedade F, a partir de 1 de janeiro de 2012, à sociedade H e, a partir de 1 de janeiro de 2013, às sociedades I, J, K e L. No âmbito deste grupo fiscalmente consolidado vertical e progressivamente alargado, B assumiu o papel de sociedade de cúpula do grupo, detendo pelo menos 95 % do capital social de todas as filiais com sede e administração central no Luxemburgo, tendo todos os resultados das sociedades do grupo sido consolidados de forma a serem sujeitos a imposto a cargo de B.

7 C e D são sociedades de direito luxemburguês com domicílio fiscal no Luxemburgo, cujo capital é detido indiretamente pela sociedade de direito francês A, sem que a sociedade B detenha qualquer participação no capital dessas duas sociedades.

8 Por duas cartas de 8 de dezembro de 2014 e registadas em 22 de dezembro de 2014, B, C e D pediram para beneficiar do regime de consolidação fiscal, na aceção do artigo 164 *bis* da LIR, a partir de 1 de janeiro de 2013 e de 1 de janeiro de 2014, respetivamente.

9 Por Decisão de 3 de fevereiro de 2015, o bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (Serviço de Finanças Sociedades 6 da Administração das Contribuições Diretas, Luxemburgo; a seguir «Serviço de Finanças») indeferiu esses pedidos, com o fundamento de que B, C e D não preenchiam as condições previstas no artigo 164 *bis* da LIR.

10 Dado que a reclamação deduzida em 27 de abril de 2015 contra essa decisão ficou sem resposta, B, C e D intentaram uma ação no tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo), em 12 de agosto de 2016, pedindo a reforma, ou a anulação, da decisão do Serviço de Finanças de 3 de fevereiro de 2015.

11 Por Sentença de 6 de dezembro de 2017, o tribunal administratif (Tribunal Administrativo) julgou improcedente o pedido de admissão ao regime de consolidação fiscal a partir de 1 de

janeiro de 2013, com o fundamento de que tal pedido deveria ter chegado à Administração antes do termo do primeiro exercício do período em relação ao qual o regime de consolidação fiscal tinha sido pedido, ou seja, antes do final de 2013.

12 Em contrapartida, no que respeita ao exercício fiscal de 2014, o tribunal administrativo (Tribunal Administrativo) julgou o pedido procedente e decidiu que a proibição de uma sociedade-mãe não residente, com sede noutro Estado-Membro, formar uma unidade fiscal entre as suas sociedades filiais residentes, conforme resulta do artigo 164 *bis* da LIR, quando a mesma possibilidade é conferida a uma sociedade-mãe residente, através de uma consolidação vertical, é incompatível com as liberdades de circulação e de estabelecimento previstas nos artigos 49.º e 54.º TFUE.

13 Por Petição apresentada em 15 de janeiro de 2018, B, C e D interpuseram recurso dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo), na parte em que o pedido relativo ao exercício fiscal de 2013 foi julgado improcedente. Segundo estas sociedades, é contrário ao princípio do efeito útil do direito da União recusar-lhes o benefício do regime de consolidação fiscal a partir de 1 de janeiro de 2013 pelo facto de uma condição meramente formal, a saber, o cumprimento do prazo para a apresentação do pedido, não ter sido respeitada. Tal condição era excessivamente difícil de preencher, tendo em conta as posições administrativas e jurisprudenciais luxemburguesas adotadas em 2013, que se opunham a qualquer pedido de consolidação fiscal horizontal. B, C e D afirmam ter apresentado o pedido assim que o Acórdão de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), lhes forneceu argumentos jurídicos para invocarem, com base no direito da União, o direito de beneficiar do regime de consolidação fiscal previsto na legislação luxemburguesa, tendo em conta a existência anterior de um grupo fiscalmente consolidado.

14 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a Administração das Contribuições Diretas pede a confirmação da Sentença do tribunal administrativo (Tribunal Administrativo) de 6 de dezembro de 2017, na parte em que este confirma a recusa de admissão ao regime de consolidação fiscal em relação ao período iniciado em 1 de janeiro de 2013. Todavia, esta Administração interpõe um recurso subordinado dessa sentença, na parte em que o tribunal administrativo (Tribunal Administrativo) julgou procedente o pedido de B, C e D relativo ao ano fiscal de 2014.

15 Nestas circunstâncias, a Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 49.º e 54.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa a um regime de [consolidação] fiscal que, por um lado, permite uma [agregação] dos resultados de sociedades de um mesmo grupo que admite exclusivamente uma [consolidação] fiscal vertical entre uma sociedade-mãe residente ou um estabelecimento nacional estável de uma sociedade-mãe não residente e suas filiais residentes e que, por outro, se opõe [...] à [consolidação] fiscal puramente horizontal apenas das filiais tanto de uma sociedade-mãe não residente e que não [dispõe] de um estabelecimento nacional estável como de uma sociedade-mãe residente ou não residente mas que [dispõe] de um estabelecimento nacional estável?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, devem os artigos 49.º e 54.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem à mesma legislação de um Estado-Membro relativa a um regime de [consolidação] fiscal, mais especificamente à separação estrita entre os regimes de [consolidação] vertical (entre uma sociedade-mãe e as suas filiais diretas ou indiretas) e horizontal (entre duas ou mais filiais residentes de uma sociedade-mãe que permanece fora do perímetro de [consolidação] fiscal) decorrentes desta legislação e à obrigação que daí resulta de

pôr termo a uma [consolidação] fiscal vertical preexistente antes de poder constituir um grupo de [consolidação] fiscal horizontal, na hipótese

– de ter sido anteriormente realizada uma [consolidação] fiscal vertical com uma sociedade?mãe consolidante a nível nacional residente do Estado?Membro em causa (que representa, ao mesmo tempo, a filial intermediária em relação à sociedade?mãe final residente de outro Estado?Membro) e das filiais residentes da sociedade?mãe, pelo facto de a legislação do Estado?Membro em causa aceitar apenas a [consolidação]fiscal vertical, a fim de poder beneficiar do regime, não obstante a sociedade?mãe final ter residência noutro Estado?Membro,

– de ter sido recusada a [consolidação] fiscal existente às sociedades?irmãs da sociedade?mãe consolidante do Estado?Membro em causa (e, por conseguinte, também às filiais da sociedade?mãe final que têm residência noutro Estado?Membro) devido à incompatibilidade entre os dois regimes de [consolidação] fiscal vertical e horizontal, e

– de a inclusão das referidas sociedades?irmãs no perímetro de consolidação dos resultados entre sociedades do grupo implicar a abolição da [consolidação] fiscal vertical preexistente – com as respetivas consequências fiscais negativas em razão da não observância da duração mínima de existência da [consolidação] prevista na legislação nacional – e a criação de uma nova [consolidação] fiscal horizontal embora a sociedade consolidante residente (em relação à qual os resultados das sociedades fiscalmente [consolidadas] são [agregados]) continue a ser a mesma?

3) Em caso de resposta afirmativa também à segunda questão, devem os artigos 49.º e 54.º TFUE, em conjugação com o princípio do efeito útil do direito da União, ser interpretados no sentido de que se opõem à mesma legislação de um Estado?Membro relativa a um regime de [consolidação] fiscal, mais concretamente à aplicação de um prazo nos termos do qual qualquer pedido com vista a beneficiar do regime de [consolidação] fiscal deve ser obrigatoriamente apresentado à autoridade competente antes do final do primeiro exercício para o qual a aplicação desse regime é pedida, e no caso

– de, segundo as respostas afirmativas às duas primeiras questões, esta legislação excluir de forma incompatível com a liberdade de estabelecimento uma [consolidação] fiscal horizontal apenas entre as filiais de uma mesma sociedade?mãe e a alteração de um grupo fiscalmente [consolidado] vertical existente através do acréscimo das sociedades?irmãs da sociedade consolidante,

– de a prática administrativa e a jurisprudência nacionais do Estado?Membro em causa serem, antes da publicação do Acórdão [de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o (C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:1758)], fixadas no sentido da admissão da validade da referida legislação,

– de várias sociedades terem apresentado, na sequência da publicação [deste] Acórdão de 12 de junho de 2014 e ainda antes do final do ano de 2014, um pedido por meio do qual pretendiam passar a fazer parte de um grupo fiscalmente [consolidação] existente através da admissão de uma [consolidação] fiscal horizontal com a sociedade consolidante do grupo existente, invocando para tal o [referido] Acórdão de 12 de junho de 2014 e

– de esse pedido ter por objeto não apenas o exercício de 2014, ainda em curso no momento em que o pedido foi apresentado, mas também o exercício anterior do ano de 2013 a partir do qual as sociedades envolvidas cumpriram todos os requisitos substantivos compatíveis com o direito da União para a admissão ao regime de [consolidação] fiscal?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

16 Resulta das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para interpretar o direito nacional no contexto do sistema de cooperação judiciária estabelecido no artigo 267.º TFUE (Acórdão de 7 de novembro de 2018, C e A, C-257/17, EU:C:2018:876, n.º 34 e jurisprudência referida), que o artigo 164 *bis* da LIR, conforme alterado, introduziu a possibilidade de efetuar uma consolidação fiscal horizontal entre uma sociedade filial residente e outras sociedades filiais residentes de uma sociedade-mãe não consolidante, residente ou não residente. Contudo, segundo esse órgão jurisdicional, esta alteração é aplicável apenas «a partir do ano fiscal de 2015». Assim, os anos fiscais de 2013 e 2014, em causa no processo principal, continuam a ser regidos pelo artigo 164 *bis* da LIR.

17 O órgão jurisdicional de reenvio afirma igualmente que o regime de consolidação fiscal previsto no artigo 164 *bis* da LIR constitui um regime especial de tributação do lucro consolidado de um grupo de sociedades e implica que todas as sociedades incluídas no perímetro de consolidação determinem os seus próprios resultados contabilísticos e fiscais, eliminem dos respetivos resultados contabilísticos as duplas deduções ou duplas tributações que possam resultar das operações realizadas entre as sociedades do grupo e que esses resultados sejam consolidados ao nível da sociedade consolidante — o que comporta uma compensação entre os resultados positivos e negativos das sociedades em causa — para chegar ao resultado fiscal consolidado tributável apenas a cargo da sociedade consolidante. Em conformidade com o artigo 164 *bis* da LIR, uma consolidação fiscal desta natureza não era concebível fora da participação da sociedade-mãe e unicamente dentro do perímetro de consolidação de uma única jurisdição fiscal.

18 Por outro lado, segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, o regime de consolidação fiscal é um direito que assiste aos contribuintes que preenchem as condições materiais previstas no artigo 164 *bis* da LIR, pelo que o serviço de finanças competente é obrigado a aprová-lo quando, após verificação, conclui que as condições materiais estão preenchidas.

19 Há que responder às questões prejudiciais à luz destas considerações.

Quanto à primeira questão

20 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, embora admita uma consolidação fiscal vertical entre uma sociedade-mãe residente ou um estabelecimento estável, nesse Estado-Membro, de uma sociedade-mãe não residente e as suas filiais residentes, não admite uma consolidação fiscal horizontal entre as filiais residentes de uma sociedade-mãe não residente.

21 A liberdade de estabelecimento que o artigo 49.º TFUE reconhece aos nacionais da União confere a estes últimos o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, bem como o direito à constituição e à gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Essa liberdade, segundo o artigo 54.º TFUE, confere às sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União o direito de exercerem as suas atividades no Estado-Membro em causa, por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (Acórdão de 1 de

abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e o.*, C-80/12, EU:C:2014:200, n.º 17 e jurisprudência referida).

22 Em relação às sociedades, importa recordar que a sede destas, na aceção do artigo 54.º TFUE, serve para determinar, tal como a nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado-Membro. No entanto, admitir que o Estado-Membro de residência possa livremente aplicar um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade se situar noutro Estado-Membro, esvaziaria o artigo 49.º TFUE do seu conteúdo. Com efeito, a liberdade de estabelecimento visa garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, proibindo qualquer discriminação baseada no lugar da sede das sociedades (Acórdão de 12 de junho de 2014, *SCA Group Holding e o.*, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, n.º 45 e jurisprudência referida).

23 Um regime de consolidação fiscal como o que está em causa no processo principal constitui um benefício fiscal para as sociedades envolvidas. Através de uma compensação entre os resultados positivos e negativos das sociedades incluídas no perímetro de consolidação e da consolidação desses resultados imputando-os à sociedade-mãe consolidante, o regime de consolidação fiscal confere ao grupo das sociedades envolvidas uma vantagem de tesouraria (v., por analogia, Acórdão de 12 de junho de 2014, *SCA Group Holding e o.*, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, n.º 46).

24 Em aplicação do artigo 164 *bis* da LIR, tal benefício fiscal é conferido às sociedades-mãe residentes no Luxemburgo ou aos estabelecimentos estáveis, nesse Estado-Membro, de sociedades-mãe não residentes, permitindo a que os resultados fiscais das filiais residentes sejam consolidados ao nível dessas sociedades-mãe e estabelecimentos estáveis.

25 A legislação em causa no processo principal cria, por conseguinte, uma diferença de tratamento entre, por um lado, as sociedades-mãe com sede no Luxemburgo, que, graças ao regime de consolidação fiscal, podem, nomeadamente, compensar os resultados positivos das suas filiais rentáveis com os resultados negativos das filiais deficitárias, e, por outro, as sociedades-mãe que também detêm filiais no Luxemburgo mas que têm sede noutro Estado-Membro e não têm um estabelecimento estável no Luxemburgo, que não podem beneficiar desse regime de consolidação fiscal nem, por conseguinte, do benefício fiscal a que esse regime dá direito.

26 A diferença de tratamento constatada no número anterior não é posta em causa pelos argumentos do Governo luxemburguês, que, nas suas observações escritas, alega que todas as sociedades sujeitas à soberania fiscal do Grão-Ducado do Luxemburgo beneficiam do mesmo tratamento. Por um lado, segundo esse Governo, se uma sociedade-mãe não residente tivesse um estabelecimento estável no Luxemburgo, este poderia beneficiar do mesmo tratamento que as sociedades-mãe residentes. Por outro lado, mesmo numa situação puramente interna, a consolidação fiscal entre as filiais de uma sociedade-mãe não poderia ser realizada sem a participação da sociedade-mãe.

27 A este respeito, importa começar por salientar que resulta do pedido de decisão prejudicial que o litígio no processo principal não tem por objeto a possibilidade de a sociedade-mãe não residente ser incluída no regime de consolidação fiscal luxemburguês nos mesmos termos que as suas filiais residentes, mas apenas a possibilidade de realizar a consolidação horizontal dos resultados das próprias filiais, todas elas residentes no Luxemburgo. Consequentemente, a circunstância de a sociedade-mãe não residente não estar sujeita à soberania fiscal luxemburguesa não é pertinente.

28 Em seguida, é verdade que, numa situação puramente interna, uma consolidação fiscal

entre as filiais residentes de uma sociedade?mãe residente não pode ser efetuada sem a participação desta última. No entanto, quando a consolidação fiscal horizontal entre as filiais residentes de uma sociedade?mãe residente não é permitida, a consolidação dos resultados dessas filiais pode, não obstante, como observado no n.º 25 do presente acórdão, ser obtida através da consolidação dos resultados das referidas filiais no resultado da sociedade?mãe.

29 Ora, quando se trata de filiais de uma sociedade?mãe não residente, a consolidação dos resultados das filiais não é possível nem através de uma consolidação fiscal vertical nem através de uma consolidação fiscal horizontal.

30 Por último, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, uma vez que o artigo 49.º, primeiro parágrafo, segundo período, TFUE deixa expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica adequada ao exercício das suas atividades noutro Estado?Membro, essa liberdade de escolha não deve ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (v., neste sentido, Acórdãos de 28 de janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, EU:C:1986:37, n.º 22; de 6 de setembro de 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, n.º 13; e de 17 de maio de 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, n.º 40 e jurisprudência referida). Consequentemente, não é relevante o argumento de que a criação, no Luxemburgo, de um estabelecimento estável ou de uma filial intermédia que assumisse o papel de sociedade?mãe das filiais existentes teria permitido à sociedade?mãe não residente realizar a consolidação fiscal dos resultados das suas filiais residentes.

31 Na medida em que desfavorecem, no plano fiscal, as situações transfronteiriças relativamente às situações puramente internas, as disposições da LIR em causa no processo principal constituem, pois, uma restrição, em princípio, proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (v., por analogia, Acórdãos de 27 de novembro de 2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, n.º 32, e de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o., C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:1758, n.º 48).

32 Tal restrição só pode ser admitida se disser respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e for proporcionada a esse objetivo (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, n.º 23, e de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, n.º 20).

33 A este respeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna deve ser analisada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, n.º 38; de 25 de fevereiro de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, n.º 22; de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o., C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:1758, n.º 28; e de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, n.º 32).

34 A diferença de tratamento entre as sociedades?mãe com sede no Luxemburgo e as sociedades?mãe com sede noutro Estado?Membro e sem estabelecimento estável no Luxemburgo quanto à possibilidade de proceder à consolidação fiscal dos resultados das respetivas filiais no Luxemburgo diz respeito a situações objetivamente comparáveis.

35 Com efeito, como resulta do pedido de decisão prejudicial, o regime de consolidação fiscal estabelecido pelo artigo 164 *bis* da LIR está previsto por razões de neutralidade fiscal, a fim de permitir a tributação consolidada de uma parte das sociedades do grupo ou de todas as sociedades do grupo.

36 Ora, no que respeita à consolidação dos resultados das filiais estabelecidas no Luxemburgo e sua tributação nesse Estado?Membro, este objetivo pode ser alcançado tanto por grupos cuja sociedade?mãe também está estabelecida nesse Estado?Membro como por grupos cuja sociedade?mãe não está estabelecida nesse Estado?Membro (v., por analogia, Acórdão de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o., C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:1758, n.º 51).

37 Por último, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem o Governo luxemburguês invocaram motivos de interesse geral que permitam justificar, sendo caso disso, a diferença de tratamento induzida pelo regime de consolidação fiscal em causa no processo principal.

38 Nestas circunstâncias, há que responder à primeira questão que os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado?Membro que, embora admita uma consolidação fiscal vertical entre uma sociedade?mãe residente ou um estabelecimento estável, nesse Estado?Membro, de uma sociedade?mãe não residente e as suas filiais residentes, não admite uma consolidação fiscal horizontal entre as filiais residentes de uma sociedade?mãe não residente.

Quanto à segunda questão

39 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado?Membro que tem por efeito obrigar uma sociedade?mãe com sede noutro Estado?Membro a dissolver uma consolidação fiscal vertical existente entre uma das suas filiais e um certo número das suas subfiliais residentes, a fim de permitir a essa filial realizar uma consolidação fiscal horizontal com outras filiais residentes da referida sociedade?mãe, embora a filial consolidante residente permaneça a mesma e a dissolução da consolidação fiscal vertical antes do termo do período mínimo de existência da consolidação, prevista na legislação nacional, implique a tributação retificativa individual das sociedades em causa.

40 A este respeito, cabe realçar, antes de mais, que, como precisa o órgão jurisdicional de reenvio no seu pedido de decisão prejudicial, o regime de consolidação fiscal horizontal, introduzido pelo artigo 164 *bis* da LIR, conforme alterado, é concebido como um regime de consolidação alternativo ao regime de consolidação vertical, de modo que estes dois regimes se excluem mutuamente e que a passagem de um regime para o outro implica a dissolução do grupo fiscalmente consolidado preexistente.

41 Em seguida, ainda segundo o órgão jurisdicional de reenvio, apesar de o artigo 164 *bis* da LIR, conforme alterado, não poder ser aplicado retroativamente aos exercícios fiscais em causa no processo principal, há, não obstante, que interpretar o artigo 164 *bis* da LIR, aplicável a esses exercícios fiscais, tendo em conta a separação entre os regimes de consolidação fiscal vertical e horizontal, o que implica a obrigação de pôr termo a uma consolidação fiscal vertical preexistente antes de poder constituir um grupo de consolidação fiscal horizontal. Ora, a dissolução de um grupo fiscalmente consolidado antes do termo do período mínimo de existência dessa consolidação, fixada em cinco exercícios de exploração pelo artigo 164 *bis*, n.º 4, da LIR, tem como consequência uma tributação retificativa individual de todas as sociedades que não respeitaram a referida duração mínima. Esta tributação retificativa individual é realizada em relação aos anos para os quais a consolidação dos resultados deixou de ser admitida.

42 Por último, resulta do pedido de decisão prejudicial que, em conformidade com a regulamentação nacional em causa no processo principal, relativamente a um grupo constituído por uma sociedade?mãe com sede no Luxemburgo e por filiais residentes, uma filial residente pode juntar?se a uma consolidação fiscal preexistente e dela sair no termo do período mínimo de

cinco exercícios de exploração, de modo a que, ao nível das filiais consolidadas, a alteração da composição do grupo fiscalmente consolidado não implique a dissolução do antigo grupo fiscalmente consolidado e a criação de um novo grupo.

43 Decorre do exposto que uma sociedade-mãe com sede no Luxemburgo pode decidir livremente incorporar uma filial residente numa consolidação fiscal preexistente e retirá-la da mesma após um período mínimo de cinco anos, com a consequência de a referida filial voltar a ficar sujeita ao regime de tributação individual, sem que nenhuma destas operações resulte na dissolução do antigo grupo consolidado e na criação de um novo grupo.

44 Em contrapartida, a separação entre os regimes de consolidação fiscal vertical e horizontal, conforme apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio, tem como consequência que uma sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro e que não tenha um estabelecimento estável no Luxemburgo apenas pode proceder a uma consolidação das suas filiais residentes se dissolver uma consolidação fiscal vertical existente entre uma dessas filiais e um certo número das suas subfiliais residentes. Quando a consolidação entre essa filial residente e as suas subfiliais residentes não tiver sido efetiva, quer em relação a todas as sociedades em causa quer em relação a apenas algumas delas, durante todo o período mínimo de cinco anos previsto na legislação nacional em causa no processo principal, a dissolução da consolidação existente terá como consequência a tributação retificativa das sociedades em causa.

45 Ora, a possibilidade de incluir uma filial numa consolidação fiscal preexistente, sem que isso implique a dissolução do antigo grupo consolidado e a criação de um novo grupo, constitui um benefício fiscal para as sociedades em causa.

46 Consequentemente, no caso em apreço, uma sociedade-mãe com sede num Estado-Membro diferente do Grão-Ducado do Luxemburgo sofre, devido à obrigação de dissolver um grupo consolidado existente antes de poder realizar uma consolidação fiscal horizontal entre as suas filiais residentes, um tratamento desfavorável relativamente a uma sociedade-mãe com sede nesse Estado-Membro.

47 Contrariamente ao que o Governo luxemburguês sustenta nas suas observações escritas, o facto de, numa situação puramente interna, nenhuma sociedade poder pertencer simultaneamente a dois grupos consolidados não é, a este respeito, relevante.

48 Com efeito, como salientado nos n.os 25, 28 e 43 do presente acórdão, uma sociedade-mãe com sede no Luxemburgo pode, não obstante, conseguir que os resultados de uma filial sejam consolidados com os resultados das suas outras filiais residentes, incorporando a referida filial na consolidação fiscal vertical existente. Assim, em tal situação interna, o problema da existência simultânea de dois grupos consolidados não se coloca e apenas a sociedade-mãe não residente é confrontada com a obrigação de dissolver o antigo grupo consolidado preexistente, a fim de proceder à consolidação dos resultados das suas filiais residentes.

49 Consequentemente, o facto de uma sociedade-mãe não residente e que não possua um estabelecimento estável no Luxemburgo só poder realizar uma consolidação horizontal entre as suas filiais residentes à custa da dissolução de uma consolidação vertical existente entre uma das suas filiais e um certo número das suas subfiliais residentes desfavorece as situações transfronteiriças em relação às situações puramente internas. Tal obrigação de facto constitui uma restrição em princípio proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, no sentido da jurisprudência referida no n.º 31 do presente acórdão.

50 Em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 32 do presente acórdão, tal restrição só pode ser admitida se disser respeito a situações que não sejam objetivamente

comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e for proporcionada a esse objetivo.

51 O Governo luxemburguês alega que uma situação em que uma sociedade-mãe com sede no Luxemburgo incorpora uma filial residente numa consolidação fiscal vertical não é comparável, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 33 do presente acórdão, a uma situação em que uma filial de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro deseja realizar uma consolidação com outra filial, na medida em que a incorporação de uma filial na consolidação fiscal vertical só é possível se a sociedade-mãe detiver, direta ou indiretamente, pelo menos 95 % das participações da filial e se uma filial que deseja realizar uma consolidação com outra filial não detiver 95 % dessa filial.

52 Ora, na medida em que, como resulta do n.º 35 do presente acórdão, o objetivo da tributação consolidada de uma parte das sociedades de um grupo ou de todas as sociedades desse grupo pode ser alcançado, no que respeita à consolidação dos resultados das filiais residentes no Luxemburgo e à sua tributação nesse Estado-Membro, quer por grupos cuja sociedade-mãe esteja estabelecida nesse Estado-Membro, quer por grupos cuja sociedade-mãe não esteja estabelecida nesse Estado-Membro, deve considerar-se que, uma vez que a sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro detém, direta ou indiretamente, pelo menos 95 % das participações das filiais residentes que desejam consolidar os seus resultados, a diferença de tratamento não pode ser justificada por uma diferença de situação objetiva.

53 Além disso, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem o Governo luxemburguês invocaram razões imperiosas de interesse geral que justifiquem tal restrição.

54 Atendendo ao exposto, há que responder à segunda questão que os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que tem por efeito obrigar uma sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro a dissolver uma consolidação fiscal vertical existente entre uma das suas filiais e um certo número das suas subfiliais residentes, a fim de permitir a essa filial realizar uma consolidação fiscal horizontal com outras filiais residentes da referida sociedade-mãe, embora a filial consolidante residente permaneça a mesma e a dissolução da consolidação fiscal vertical antes do termo do período mínimo de existência da consolidação, prevista na legislação nacional, implique a tributação retificativa individual das sociedades em causa.

Quanto à terceira questão

55 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º e 54.º TFUE e o princípio do efeito útil do direito da União devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa a um regime de consolidação fiscal que prevê que qualquer pedido de concessão desse regime deve ser obrigatoriamente apresentado à autoridade competente antes do termo do primeiro exercício fiscal em relação ao qual é pedida a aplicação desse regime.

56 No seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio expõe que o artigo 164 *bis*, n.º 4, da LIR não prevê um prazo de preclusão da ação do contribuinte, tanto a nível pré-contencioso como contencioso, nem um prazo de prescrição que limite retroativamente a admissibilidade dessa ação, mas visa enquadrar o procedimento de concessão do regime de consolidação fiscal. Com efeito, esta disposição tem por objetivo que o reconhecimento, pelo serviço de finanças competente, da aplicação do regime de consolidação fiscal ao grupo de sociedades definido no pedido possa ser estabelecido num momento útil, antes de todas as sociedades envolvidas procederem à elaboração das suas contas de resultados relativas ao primeiro ano de aplicação do regime de consolidação e das respetivas declarações fiscais.

57 No caso em apreço, a terceira questão é submetida num contexto em que, como explica o órgão jurisdicional de reenvio, no que respeita ao exercício fiscal de 2013, a prática administrativa e a jurisprudência luxemburguesas consideravam que a legislação nacional que exclui uma consolidação fiscal horizontal unicamente entre as filiais de uma mesma sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro era compatível com o direito da União.

58 A este respeito, B, C e D alegam que a apresentação extemporânea do pedido de consolidação fiscal horizontal, no que respeita ao exercício fiscal de 2013, se justifica pela circunstância de, até à prolação do Acórdão de 12 de junho de 2014, SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), a prática administrativa e a jurisprudência luxemburguesas se oporem a tal pedido. Não obstante, apresentaram rapidamente o pedido após a referida prolação, ou seja, num momento em que tinham expectativas reais de que esse pedido fosse deferido, e antes do termo da prescrição geral de cinco anos prevista no direito luxemburguês.

59 A este respeito, resulta das respostas à primeira e segunda questões que os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, embora admitindo uma consolidação fiscal vertical entre uma sociedade-mãe residente ou um estabelecimento estável, nesse Estado-Membro, de uma sociedade-mãe não residente e as suas filiais residentes, não admite uma consolidação fiscal horizontal apenas entre as filiais residentes de uma sociedade-mãe não residente.

60 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma regra de direito da União, no exercício da competência que lhe é conferida pelo artigo 267.º TFUE, clarifica e precisa o significado e o alcance dessa regra, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a regra assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo a relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida do pedido de interpretação, se, além disso, estiverem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida regra (v., nomeadamente, Acórdão de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, EU:C:2007:132, n.º 34 e jurisprudência referida).

61 No litígio no processo principal, a condição formal relativa à obrigação de apresentar o pedido de admissão ao regime de consolidação fiscal antes do termo do primeiro exercício em relação ao qual é pedida a aplicação desse regime não foi preenchida no ano fiscal de 2013.

62 A este respeito, embora o órgão jurisdicional de reenvio não qualifique esse prazo de prazo de preclusão, resulta, não obstante, dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a inobservância do referido prazo levou o tribunal administrativo (Tribunal Administrativo) a julgar improcedente a impugnação do indeferimento do pedido de consolidação relativamente ao ano fiscal de 2013.

63 Por conseguinte, a questão de saber se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a inobservância do prazo de apresentação do pedido de consolidação fiscal pode ser oposta às recorrentes no processo principal deve ser examinada tendo em conta, por analogia, os princípios da equivalência e da efetividade que se aplicam aos pedidos destinados a assegurar o exercício de um direito conferido a um particular pelo direito da União (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, n.os 89 a 91) e às ações judiciais destinadas a assegurar a salvaguarda desse direito (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdão de 24 de outubro de 2018, XC e o., C-234/17, EU:C:2018:853, n.º 22 e jurisprudência referida).

64 Quanto ao princípio da equivalência, não resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o prazo de apresentação do pedido de consolidação fiscal previsto no artigo 164 *bis*, n.º 4, da LIR não respeite o referido princípio.

65 No que respeita ao princípio da efetividade, importa recordar que os Estados-Membros são responsáveis por assegurar, em cada caso, uma proteção efetiva dos direitos conferidos pelo direito da União e que este princípio exige, nomeadamente, que as autoridades fiscais desses Estados não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, n.º 41).

66 Em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, cada caso em que se coloque a questão de saber se uma disposição processual nacional torna impossível ou excessivamente difícil a aplicação do direito da União deve ser analisado tendo em conta o lugar que essa disposição ocupa no processo, visto como um todo, a tramitação deste e as suas particularidades perante as várias instâncias nacionais. Nesta perspetiva, há nomeadamente que tomar em consideração, sendo caso disso, a proteção dos direitos de defesa, o princípio da segurança jurídica e a boa marcha do processo (Acórdãos de 22 de fevereiro de 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, n.º 44, e de 24 de outubro de 2018, XC e o., C-234/17, EU:C:2018:853, n.º 49).

67 Além disso, o Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de preclusão, por razões de segurança jurídica, que protege tanto o contribuinte como a Administração em causa. Com efeito, tais prazos não são suscetíveis de, na prática, tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, ainda que, por definição, o decurso desses prazos implique a improcedência, total ou parcial, da ação proposta (Acórdão de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 36 e jurisprudência referida). Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a eventual constatação, pelo Tribunal de Justiça, da existência de uma violação do direito da União não afeta, em princípio, o início do prazo de prescrição (Acórdão de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 47 e jurisprudência referida).

68 O direito da União só se opõe a que uma autoridade nacional invoque o decurso de um prazo de prescrição razoável se o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência de um prazo de preclusão, tiver como consequência privar totalmente uma pessoa da

possibilidade de fazer valer os seus direitos resultantes do direito da União perante os órgãos jurisdicionais nacionais (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de abril de 2010, Barth, C?542/08, EU:C:2010:193, n.º 33, e de 8 de setembro de 2011, Q?Beef e Bosschaert, C?89/10 e C?96/10, EU:C:2011:555, n.º 51).

69 É certo que, no que respeita à utilização das vias de tutela jurídica disponíveis para invocar a responsabilidade de um Estado-Membro por violação do direito da União, o Tribunal de Justiça considerou que seria contrário ao princípio da efetividade impor aos lesados o recurso sistemático a todas as vias de tutela jurídica à sua disposição mesmo quando isso fosse suscetível de lhes criar dificuldades excessivas ou não lhes pudesse ser razoavelmente exigido (v. Acórdãos de 24 de março de 2009, Danske Slagterier, C?445/06, EU:C:2009:178, n.º 62, e de 25 de novembro de 2010, Fuß, C?429/09, EU:C:2010:717, n.º 77).

70 Assim, nos n.os 104 a 106 do seu Acórdão de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C?397/98 e C?410/98, EU:C:2001:134), o Tribunal de Justiça declarou que o exercício dos direitos que as disposições diretamente aplicáveis do direito da União conferem aos particulares se tornaria impossível ou excessivamente difícil se ações de indemnização com fundamento na violação do direito da União fossem julgadas improcedentes ou reduzidas pelo simples facto de os particulares não terem pedido para beneficiar do direito conferido pelas disposições da União, e que a lei nacional lhes recusava, com vista a contestar a recusa do Estado-Membro através das vias de tutela jurídica previstas para o efeito, invocando o primado e o efeito direto do direito da União. Nesse caso, não seria razoável exigir aos lesados que recorressem às vias de tutela jurídica à sua disposição, uma vez que, de qualquer modo, teriam de cumprir antecipadamente a obrigação de pagamento em causa nos processos que deram origem a esse acórdão e, mesmo que o juiz nacional tivesse julgado o pagamento adiantado incompatível com o direito da União, as pessoas em causa não poderiam ter obtido o reembolso dessa quantia e teriam ficado sujeitas a uma eventual coima.

71 Todavia, embora a legislação em causa no processo principal, a prática administrativa e a jurisprudência luxemburguesas não autorizassem, no que respeita ao exercício fiscal de 2013, uma consolidação fiscal horizontal apenas entre as filiais de uma mesma sociedade-mãe, a apresentação de um pedido de consolidação não acarretava, para as recorrentes no processo principal, riscos financeiros e jurídicos análogos aos que estavam em causa, nomeadamente, nos processos que deram origem aos Acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C?397/98 e C?410/98, EU:C:2001:134, n.º 104), e de 25 de novembro de 2010, Fuß (C?429/09, EU:C:2010:717, parágrafo 81), podendo, pelo contrário, ser-lhes razoavelmente exigida.

72 No caso vertente, no que respeita ao exercício fiscal de 2013, as recorrentes no processo principal podiam efetivamente apresentar a qualquer momento, durante esse ano, um pedido de consolidação fiscal horizontal, invocando a incompatibilidade da legislação luxemburguesa com o direito da União. De resto, como resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, as recorrentes apresentaram tal pedido com fundamento no direito da União, no que respeita ao exercício fiscal de 2014, antes de a lei luxemburguesa ser alterada no sentido de admitir essa consolidação.

73 A circunstância de, à luz da legislação nacional, da prática administrativa e da jurisprudência internas, as recorrentes no processo principal terem considerado inútil a apresentação de tal pedido, não pode ser equiparado à impossibilidade objetiva de o apresentar, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 68 do presente acórdão, nem a uma situação em que tal diligência poderia criar dificuldades excessivas ou não lhes poderia ser razoavelmente exigida, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 69 do presente acórdão.

74 Atendendo ao exposto, há que responder à terceira questão que os princípios da equivalência e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação de um Estado? Membro relativa a um regime de consolidação fiscal que prevê que qualquer pedido de concessão desse regime deve ser obrigatoriamente apresentado à autoridade competente antes do termo do primeiro exercício fiscal em relação ao qual é pedida a aplicação desse regime.

Quanto às despesas

75 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 (Segunda Secção) declara:

- 1) **Os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado? Membro que, embora admita uma consolidação fiscal vertical entre uma sociedade? mãe residente ou um estabelecimento estável, nesse Estado? Membro, de uma sociedade? mãe não residente e as suas filiais residentes, não admite uma consolidação fiscal horizontal entre as filiais residentes de uma sociedade? mãe não residente.**
- 2) **Os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado? Membro que tem por efeito obrigar uma sociedade? mãe com sede noutro Estado? Membro a dissolver uma consolidação fiscal vertical existente entre uma das suas filiais e um certo número das suas subfiliais residentes, a fim de permitir a essa filial realizar uma consolidação fiscal horizontal com outras filiais residentes da referida sociedade? mãe, embora a filial consolidante residente permaneça a mesma e a dissolução da consolidação fiscal vertical antes do termo do período mínimo de existência da consolidação, prevista na legislação nacional, implique a tributação retificativa individual das sociedades em causa.**
- 3) **Os princípios da equivalência e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação de um Estado? Membro relativa a um regime de consolidação fiscal que prevê que qualquer pedido de concessão desse regime deve ser obrigatoriamente apresentado à autoridade competente antes do termo do primeiro exercício fiscal em relação ao qual é pedida a aplicação desse regime.**

Assinaturas

* Língua do processo: francês.