

Processo C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice
(England & Wales), Chancery Division]

«Liberdade de estabelecimento — Livre circulação de capitais — Imposto sobre as sociedades — Juros de empréstimos pagos a uma sociedade do mesmo grupo residente noutro Estado-Membro ou num país terceiro — Qualificação dos juros como lucros distribuídos — Coerência do sistema fiscal — Evasão fiscal»

Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas em 29 de Junho
de 2006 I - 2112
Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 13 de Março de 2007 . . . I - 2157

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de pessoas — Liberdade de estabelecimento — Disposições do Tratado — Âmbito de aplicação*
(Artigos 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE)

2. *Livre circulação de pessoas — Liberdade de estabelecimento*
(Artigo 43.º CE)
3. *Livre circulação de pessoas — Liberdade de estabelecimento — Legislação fiscal*
(Artigo 43.º CE)
4. *Livre circulação de pessoas — Liberdade de estabelecimento — Disposições do Tratado — Âmbito de aplicação*
(Artigos 43.º CE e 48.º CE)
5. *Direito comunitário — Direitos conferidos aos particulares — Violação por um Estado-Membro — Obrigação de reparar o prejuízo causado aos particulares*
(Artigo 43.º CE)
6. *Direito comunitário — Direitos conferidos aos particulares — Violação por um Estado-Membro — Obrigação de reparar o prejuízo causado aos particulares*

1. Uma legislação que apenas tem por objecto as relações internas de um grupo de sociedades afecta preponderantemente a liberdade de estabelecimento e deve, por conseguinte, ser analisada à luz do artigo 43.º CE. Admitindo que essa legislação tenha efeitos restritivos na livre prestação de serviços e na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam uma análise da referida legislação à luz dos artigos 49.º CE e 56.º CE.
2. A simples circunstância de ser concedido um empréstimo a uma sociedade residente por uma sociedade do grupo estabelecida noutro Estado-Membro não pode gerar uma presunção geral de práticas abusivas e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado. Em contrapartida, uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cuja finalidade é escapar à aplicação da legislação do Estado-Membro em causa, e em especial eludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por actividades realizadas no território nacional.

(cf. n.ºs 33, 34, 101)

(cf. n.ºs 72-74)

3. O artigo 43.º CE opõe-se à legislação de um Estado-Membro que restringe a possibilidade de uma sociedade residente deduzir, para efeitos fiscais, os juros pagos para remunerar fundos emprestados por uma sociedade-mãe, directa ou indirecta, residente noutro Estado-Membro, ou por uma sociedade residente noutro Estado-Membro, controlada por essa sociedade-mãe, não sujeitando a essa restrição uma sociedade residente que tenha tomado de empréstimo fundos a uma sociedade também ela residente, salvo se, por um lado, essa legislação se basear numa análise de elementos objectivos e verificáveis que permitam identificar a existência de um expediente puramente artificial com meras finalidades fiscais, prevendo a possibilidade de o sujeito passivo apresentar, se for o caso e sem que seja sujeito a exigências administrativas excessivas, elementos relativos às motivações comerciais subjacentes à transacção em causa e, por outro lado, quando a existência desse expediente estiver demonstrada, a referida legislação só qualificar esses juros como lucros distribuídos na medida em que excedam o que teria sido convencionado em condições de plena concorrência.

Efectivamente, essa diferença de tratamento entre filiais residentes em função do local da sede da sua sociedade-mãe constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, uma vez que torna menos atraente o exercício da liberdade de estabelecimento pelas sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros, as quais poderiam, conseqüentemente, renunciar à aquisição, à criação ou à

manutenção de uma filial no Estado-Membro que promulga essa medida.

(cf. n.ºs 61, 92, disp. 1)

4. Uma legislação de um Estado-Membro que impõe restrições à possibilidade de uma sociedade residente deduzir, para efeitos fiscais, os juros pagos por um empréstimo concedido por uma sociedade não residente não é abrangida pelo artigo 43.º CE quando se aplica a uma situação em que é concedido um empréstimo a uma sociedade residente por uma sociedade residente noutro Estado-Membro ou num país terceiro que, por sua vez, não controla a sociedade mutuária e quando essas duas sociedades são controladas, directa ou indirectamente, por uma sociedade do grupo comum residente num país terceiro.

Com efeito, quando, numa dessas situações, o Estado-Membro que adoptou essa legislação qualifica como lucros distribuídos os juros pagos pela sociedade mutuária, essa medida afecta a liberdade de estabelecimento, não em relação à sociedade mutuante mas apenas em relação à sociedade do grupo que controla as duas outras sociedades em causa a um nível que lhe permite influenciar a opção de financiamento

das referidas sociedades. Ora, na medida em que a referida sociedade do grupo não está estabelecida num Estado-Membro na acepção do artigo 48.º CE, o artigo 43.º CE não é aplicável.

(cf. n.ºs 99, 102, disp. 2)

5. Na ausência de regulamentação comunitária, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro designar os tribunais competentes e definir as modalidades processuais das vias judiciais destinadas a garantir a protecção dos direitos dos particulares decorrentes do direito comunitário, incluindo a qualificação das acções intentadas nos tribunais nacionais pelas pessoas lesadas. No entanto, estes têm de garantir que os particulares disponham de meios processuais que lhes permitam obter o reembolso do imposto indevidamente cobrado e de montantes pagos a esse Estado-Membro, ou por ele retidos, directamente relacionados com esse imposto.

Quanto aos outros prejuízos sofridos por uma pessoa devido a uma violação do direito comunitário imputável a um Estado-Membro, este está obrigado a

ressarcir os prejuízos causados aos particulares desde que verificados os requisitos enunciados na jurisprudência do Tribunal de Justiça, a saber, que a norma jurídica violada vise atribuir direitos aos particulares, que a violação seja suficientemente caracterizada e que haja um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas, não sendo excluído que, com base no direito nacional, o Estado possa incorrer em responsabilidade em condições menos restritivas.

Sem prejuízo do direito à reparação que se funda directamente no direito comunitário quando os referidos requisitos enunciados na jurisprudência estão reunidos, é no âmbito do direito nacional da responsabilidade que incumbe ao Estado reparar as consequências do prejuízo causado, não podendo os requisitos fixados pelas legislações nacionais em matéria de reparação dos prejuízos ser menos favoráveis do que os aplicáveis em matéria de reclamações semelhantes de natureza interna, nem ser organizados de forma a, na prática, tornarem impossível ou excessivamente difícil a obtenção da reparação.

Quando se verificar que a legislação de um Estado-Membro constitui um entrave à liberdade de estabelecimento proibido pelo artigo 43.º CE, o órgão

jurisdicional de reenvio pode, para determinar os prejuízos indemnizáveis, verificar se as pessoas lesadas fizeram prova de diligência razoável para evitar esse prejuízo ou limitar o respectivo alcance e se, nomeadamente, utilizaram em tempo útil todos os meios de tutela judicial que tinham à disposição. Todavia, a aplicação das disposições relativas à liberdade de estabelecimento tornar-se-ia impossível ou excessivamente difícil se os pedidos de restituição ou de indemnização baseados na violação das referidas disposições fossem julgados improcedentes ou fossem reduzidos pelo simples facto de as sociedades em causa não terem pedido à Administração Fiscal que as autorizasse a pagar juros para remuneração de fundos tomados de empréstimo a uma sociedade do grupo não residente, sem que esses juros fossem qualificados como lucros distribuídos, quando, nas circunstâncias em causa, a lei nacional, sendo caso disso, conjugada com as disposições pertinentes das convenções para evitar a dupla tributação, previa essa qualificação.

(cf. n.^{os} 115, 123, 126, 128, disp. 3)

6. Para determinar se existe uma violação suficientemente caracterizada do direito comunitário, que pode envolver a responsabilidade de um Estado-Membro pelos prejuízos causados aos particulares, há que atender a todos os elementos que caracterizam a situação submetida ao tribunal nacional. Desses elementos

constam, designadamente, o grau de clareza e de precisão da regra violada, o carácter intencional ou involuntário do incumprimento verificado ou do prejuízo causado, o carácter desculpável ou não de um eventual erro de direito e o facto de as actuações da instituição comunitária terem podido contribuir para a adopção ou a manutenção de medidas ou práticas nacionais contrárias ao direito comunitário.

De qualquer modo, uma violação do direito comunitário é manifestamente caracterizada quando tenha perdurado, apesar de ter sido proferido um acórdão em que se reconheceu o incumprimento imputado ou um acórdão num reenvio prejudicial, ou apesar de existir uma jurisprudência bem assente do Tribunal de Justiça na matéria, dos quais resulte o carácter ilícito do comportamento em causa.

Num domínio como o da fiscalidade directa, o tribunal nacional deve levar em conta o facto de as consequências das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado só gradualmente se terem revelado, nomeadamente, através princípios consagrados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

(cf. n.^{os} 119-121)