

## Versão anonimizada

Resumo

C-749/18 - 1

### Processo C-749/18

#### Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça

##### Data de entrada:

30 de novembro de 2018

##### Órgão jurisdicional de reenvio:

Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo)

##### Data da decisão de reenvio:

29 de novembro de 2018

##### Recorrentes, recorridos no recurso subordinado:

Sociedade Anónima B

Sociedade Anónima C

Sociedade de responsabilidade limitada D

##### Recorrida, recorrente no recurso subordinado:

Administration des contributions directes

### I. Objeto e dados do litúgio

- 1 A sociedade anónima de direito francês A (anteriormente AA) constituiu uma filial, a sociedade B, no Grão-Ducado do Luxemburgo, a qual tem, por sua vez, sete filiais «sujeitas ao imposto no Luxemburgo» (a seguir «residentes»), das quais detém, em relação a cada uma, mais de 95% do capital. A sociedade B e as suas sete filiais optaram pelo regime luxemburguês de integração fiscal, nos termos do qual o imposto é calculado sobre o lucro consolidado do grupo de sociedades.

- 2 As sociedades C e D são também sociedades residentes, filiais da sociedade anónima de direito francês A. A sociedade B não tem nenhuma participação no capital daquelas duas sociedades. Por diferentes cartas de 8 de dezembro de 2014, as sociedades B, C e D pediram para beneficiar do regime de integração fiscal desde 1 de janeiro de 2013 (primeira carta) e de 1 de janeiro de 2014 (segunda carta).
- 3 Invocaram nomeadamente o Acórdão de 12 de junho de 2014, sca group holding e o., C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758 (v. *infra*; a seguir «Acórdão sca group holding»).
- 4 Por decisão de 3 de fevereiro de 2015, a administration des Contributions directes (Serviço da Administração das Contribuições Diretas) indicou que o regime de integração fiscal só se aplicava a uma sociedade-mãe (integração vertical) residente fiscal (luxemburguesa). Por conseguinte, indeferiu o pedido pelo facto de este requisito não estar preenchido, uma vez que a sociedade B não detinha nenhuma participação nas sociedades a integrar. As sociedades B, C e D recorreram para o tribunal administratif (Tribunal Administrativo, Luxemburgo).
- 5 Uma lei de 18 de dezembro de 2015 alterou, desde então, o regime de integração fiscal, alargando-o, em substância, aos grupos constituídos apenas por filiais (integração horizontal). A lei precisa expressamente que uma sociedade de um grupo integrado não pode fazer simultaneamente parte de outro grupo integrado. Este novo regime legal só é aplicável a partir do exercício de 2015.
- 6 Por decisão de 6 de dezembro de 2017, o tribunal administratif negou provimento ao recurso relativo ao exercício de 2013 pelo facto de o pedido, datado de 8 de dezembro de 2014, não ter sido apresentado dentro do prazo exigido, ou seja, antes do termo do exercício de 2013. No que diz respeito ao exercício de 2014, o tribunal administratif considerou que não era conforme com os artigos 49.º e 54.º TFUE recusar a possibilidade de beneficiar da integração fiscal por as sociedades recorrentes não serem detidas por uma sociedade-mãe residente ou por não terem um estabelecimento estável no Grão-Ducado do Luxemburgo.
- 7 A Cour administrative (Supremo Tribunal Administrativo, Luxemburgo) foi chamada a pronunciar-se pelos recorrentes em 15 de janeiro de 2018. O Estado interpôs então um recurso subordinado, no qual censurou o tribunal administrativo por ter dado provimento ao recurso respeitante ao exercício de 2014.

## **II. Disposições em causa**

### *A. Direito da União*

- 8 O capítulo 2 do TFUE, sob o título «O direito de estabelecimento», inclui as duas disposições seguintes:

Artigo 49.º

2

«No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na aceção do segundo parágrafo do artigo 54.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais».

Artigo 54.º

«As 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 são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros.

Por “sociedades” entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos».

#### B. *Direito interno*

##### *Lei luxemburguesa relativa ao imposto sobre o rendimento*

9 O artigo 164.º-A dispunha:

«1. As sociedades de capitais residentes (...), de que pelo menos 95% do capital seja detido (...) por outra sociedade de capitais residente (...) ou por um estabelecimento estável [luxemburguês] de uma sociedade de capitais não residente (...), podem, mediante pedido, ser fiscalmente integradas na sociedade-mãe ou no estabelecimento estável [luxemburguês], de forma a compensar os seus respetivos resultados fiscais com os da sociedade-mãe ou com os do estabelecimento estável [luxemburguês]. (...)

4. O regime de integração fiscal depende da apresentação de um pedido escrito conjunto da sociedade-mãe ou do estabelecimento estável [luxemburguês] e das filiais envolvidas. O pedido deve ser apresentado à Administration des contributions directes antes de terminar o primeiro exercício do período para o qual é pedido o regime de integração fiscal, devendo esse período abranger pelo menos 5 exercícios (...)

10 A Lei de 8 de dezembro de 2015 substituiu o artigo 164.º-A da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento da seguinte forma:

«(1) Na aceção do presente artigo, entende-se por:

(...)

5. grupo integrado: um grupo composto pela sociedade-mãe integrante e a(as) sociedade(s) integrada(s) (...), ou um grupo composto pela sociedade filial integrante e a(as) sociedade(s) integrada(s) (...). Um membro de um grupo integrado não pode fazer simultaneamente parte de outro grupo integrado. (...)»

Especifica no seu artigo 7.º: «A presente lei entra em vigor a partir do ano fiscal de 2015».

### III. Argumentos das partes

#### A. Sociedades B, C e D

- 11 As recorrentes acusam o tribunal administratif de ter decidido que o pedido que visava beneficiar do regime de integração fiscal para o exercício de 2013 devia ter sido apresentado antes do final do exercício de 2013. Consideram que a obrigação que as sociedades envolvidas teriam de apresentar o seu pedido de integração fiscal horizontal antes do final do exercício de 2013 equivaleria a impor-lhes um ónus excessivo e desproporcionado à luz do princípio do efeito útil do direito da União Europeia.
- 12 As recorrentes invocam o Acórdão SCA Group Holding. Chamam a atenção para as semelhanças entre o regime neerlandês em causa nos processos que deram origem a este acórdão e o regime luxemburguês de integração fiscal que vigorava antes da reforma introduzida pela Lei de 8 de dezembro de 2015, nomeadamente na medida em que os dois regimes excluía uma integração fiscal horizontal. As recorrentes recordam que o acórdão do Tribunal de Justiça tem um alcance geral e que a interpretação dada às disposições do direito da União produz efeitos não apenas para o futuro, mas também produz um efeito *ex tunc*, pelo que o juiz o aplicará inclusivamente a relações jurídicas cuja origem seja anterior à prolação do acórdão, não devendo aplicar nenhuma disposição da lei nacional que seja eventualmente contrária.
- 13 Uma vez que consideram o regime de integração fiscal que prevaleceu até ao exercício de 2015 é contrário ao direito da União, as recorrentes alegam que é necessário reparar as consequências ilícitas desse regime e que seria contrário ao princípio do efeito útil do direito da União recusar que beneficiem do regime de integração fiscal a partir de 1 de janeiro de 2013 sob o pretexto de que uma requisito puramente formal, a saber, o cumprimento do prazo no qual deve ser apresentado o pedido, não foi preenchido na medida em que se devia considerar que tal requisito é excessivamente difícil de preencher à luz das posições administrativa e jurisprudencial luxemburguesas adotadas em 2013.

*B. Estado*

- 14 O Estado concluiu pela confirmação da decisão na parte em que esta indeferiu o pedido referente ao exercício de 2013.
- 15 Em contrapartida, acusa o tribunal administratif de ter julgado procedente o recurso para o exercício 2014.
- 16 Em primeiro lugar, considera que a lei à época em vigor não previa a integração horizontal entre sociedades filiais de um mesmo grupo. Só na sequência da Lei de 18 de dezembro de 2015 é que o regime foi alterado, passando a permitir a integração horizontal a partir do exercício de 2015.
- 17 Por outro lado, o Estado sublinha que, ainda que se aplique retroativamente a Lei de 18 de dezembro de 2015, não deixa de ser verdade que esta prevê que «um membro de um grupo integrado não pode fazer simultaneamente parte de outro grupo integrado». De acordo com o Estado, a alteração de uma integração vertical absolutamente clássica para uma integração horizontal equivaleria implicitamente a uma renúncia ao grupo existente e, numa segunda fase, daria origem a um novo grupo fiscalmente integrado. A sociedade-mãe, líder do grupo e determinante na matéria, deveria, conseqüentemente, ser substituída por outra sociedade-mãe, que passaria a ser o pilar do grupo recém-criado, o que não sucedeu no caso em apreço.

**IV. Apreciação da Cour administrative**

*A. Quanto à primeira questão prejudicial*

- 18 O regime luxemburguês de integração fiscal é definido como um «regime especial de tributação do lucro consolidado de um grupo de sociedades» previsto por razões de neutralidade fiscal. Permite que um grupo de sociedades agrupe os seus resultados fiscais na sociedade integrante para obter o resultado fiscal consolidado tributável na esfera da única sociedade integrante.
- 19 No caso em apreço, o pedido destina-se a que as sociedades C e D entrem no regime de integração fiscal com a sociedade B como sociedade integrante. Na medida em que é facto assente que esta última sociedade não é a sociedade-mãe das duas primeiras sociedades, sendo, à semelhança destas, uma filial da sociedade de direito francês A, residente francesa e sociedade-mãe do grupo, este pedido das recorrentes tem por objeto a criação de um grupo de integração fiscal horizontal entre sociedades filiais de uma mesma sociedade-mãe não residente e que não tem estabelecimento estável no Grão-Ducado do Luxemburgo,
- 20 À época, semelhante integração não era permitida pela legislação luxemburguesa.
- 21 O tribunal administratif referiu-se corretamente ao Acórdão SCA Group Holding, relativo ao regime neerlandês da entidade fiscal no que se refere a um pedido

emitido por três sociedades que tinham a sua sede social nos Países Baixos e que visava reuni-las numa entidade fiscal única, sendo essas sociedades detidas por uma sociedade que tinha a sua sede na Alemanha. Daqui, o tribunal administrativo deduziu que, à semelhança da legislação neerlandesa em causa, a proibição de uma sociedade-mãe não residente, estabelecida num Estado-Membro da União Europeia, formar uma entidade fiscal entre as suas sociedades filiais residentes, conforme esta resulta da legislação luxemburguesa antes da sua alteração pela Lei de 18 de dezembro de 2015, seria contrária ao direito da União e, mais especificamente, aos artigos 49.º e 54.º TFUE.

- 22 Por conseguinte, a Cour administrative considera que, à luz da análise que o Tribunal de Justiça fez do regime neerlandês da entidade fiscal em causa no seu Acórdão de 12 de junho de 2014, existem sérias dúvidas quanto à conformidade da legislação luxemburguesa, antes da sua alteração pela Lei de 18 de dezembro de 2015, com a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 49.º e 54.º TFUE.

*B. Quanto à segunda questão prejudicial*

- 23 É certo que a Lei de 18 de dezembro de 2015 alterou o regime de integração fiscal quando introduziu, paralelamente com o regime preexistente da integração fiscal vertical entre uma sociedade-mãe integrante residente ou o seu estabelecimento estável luxemburguês e as suas filiais ou subfiliais residentes, o regime de integração fiscal horizontal entre uma sociedade filial integrante e outras sociedades filiais de uma sociedade-mãe não integrante, residente ou não residente.
- 24 Por outro lado, esta alteração global só passou a ser aplicável «a partir do ano fiscal de 2015». Ao abrigo do princípio da não retroatividade da lei, a Cour administrative considera que estas mesmas alterações não podem ser aplicadas para além dessa retroatividade formalmente consagrada para os exercícios de tributação anteriores, no presente caso os exercícios de 2013 e 2014.
- 25 A Cour administrative considera que os regimes de integração fiscal vertical e horizontal são estruturas que se excluem mutuamente, pelo que a conjugação dos dois regimes num mesmo grupo fiscalmente integrado não é admissível e a alteração de um regime para outro traduz-se no fim do grupo fiscalmente integrado preexistente.
- 26 Daqui decorre que, mesmo em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a Cour administrative seria levada a considerar que a preexistência do grupo fiscalmente integrado vertical, no qual a sociedade B assumia o papel de sociedade-mãe integrante, impediria a mesma sociedade de passar a fazer parte de outro grupo fiscalmente integrado horizontal, aí assumindo o papel de filial integrante. A Cour administrative deveria assim confirmar a recusa em conceder o regime de integração fiscal pelo facto de que, enquanto o grupo fiscalmente integrado vertical não fosse dissolvido, a administração fiscal podia validamente

indeferir o pedido das recorrentes que tinha por objeto a constituição de outro grupo fiscalmente integrado horizontal que incluísse a sociedade B.

- 27 Ora, como o próprio Estado reconhece e as recorrentes também sublinham, a dissolução do grupo fiscalmente integrado vertical violaria a duração mínima exigida de cinco anos desta integração fiscal, o que implicaria a retificação das tributações individuais dessas filiais e da sociedade B.
- 28 Além disso, as recorrentes alegam com pertinência que esta solução criaria uma nova diferença de tratamento injustificada em detrimento das sociedades-mães não residentes. Assim, um grupo de sociedades puramente luxemburguês teria a possibilidade de constituir uma integração fiscal vertical cuja entidade integrante é a sociedade-mãe final e uma inclusão de outra filial-irmã de outras filiais no grupo fiscalmente integrado não seria analisada como a criação de um novo grupo, mas como uma simples alteração do grupo preexistente. Em contrapartida, a um grupo de sociedades, cuja sociedade-mãe não fosse residente, que deveria, como no presente caso, para constituir no Grão-Ducado do Luxemburgo uma integração fiscal vertical, ter recorrido a uma filial intermediária como sociedade-mãe do grupo luxemburguês, seria recusado o direito de acrescentar à integração fiscal existente outra sociedade-irmã de filiais, e isto pela única razão de que a sociedade-mãe final é uma sociedade não residente.
- 29 À luz destes elementos, a Cour administrative tem dúvidas de que a obrigação de pôr um termo a uma integração fiscal vertical preexistente antes de poder constituir um grupo de integração fiscal horizontal seja conforme com a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 49.º e 54.º TFUE. A Cour administrative pergunta se a liberdade de estabelecimento não implica reconhecer a alteração de um grupo de integração fiscal vertical preexistente através do acréscimo das sociedades-irmãs da sociedade-mãe luxemburguesa e que o mesmo grupo de integração fiscal seja considerado subsistente desde que seja a mesma sociedade a assumir o papel de sociedade integrante, devendo a questão de saber se esta sociedade altera, devido ao acréscimo das sociedades-irmãs, o seu papel de sociedade-mãe integrante para o de filial nacional integrante continuar a não ser relevante desde que esta continue a ser a sociedade integrante ao nível da qual todos os resultados do grupo fiscalmente integrado são consolidados.

*C. Quanto à terceira questão prejudicial*

- 30 Em caso de resposta afirmativa às duas primeiras questões, a Cour administrative seria obrigada a dar plena eficácia ao direito reconhecido às recorrentes pelo Tribunal de Justiça a título dos artigos 49.º e 54.º TFUE de aceder ao grupo fiscalmente integrado preexistente, não aplicando os requisitos de fundo da legislação que não sejam conformes com o direito da União.
- 31 Não é menos certo que as recorrentes deveriam ainda cumprir os requisitos e as modalidades processuais e, em especial, o prazo legalmente imposto para a apresentação do pedido antes do termo do exercício em curso. No que diz respeito

ao exercício de 2014, as recorrentes cumpriram esse prazo porquanto apresentaram o seu pedido em 8 de dezembro de 2014, antes do final deste exercício, ou seja, em 22 de dezembro de 2014. Quanto ao exercício de 2013, a Cour administrative concorda com o tribunal administratif na sua observação segundo a qual o respetivo pedido deu entrada na administração tributária depois de expirado o prazo estabelecido. Com efeito, o pedido foi apresentado em 22 de dezembro de 2014, quando devia ter chegado à administração antes do final do exercício de 2013.

- 32 A Cour administrative recorda os princípios essenciais enunciados pelo Tribunal de Justiça em matéria de reembolso dos impostos cobrados num Estado-Membro em violação das regras do direito comunitário, nomeadamente no seu Acórdão de 8 de março de 2001, *Metallgesellschaft e.o.* (C-397/98 e C-410/98, eu:c:2001:134). Contudo, salienta que esta jurisprudência do Tribunal de Justiça regula as questões relativas a ações de contribuintes que tinham por objeto restituições de impostos já fixadas e pagas, mas cuja cobrança foi posteriormente reconhecida como sendo incompatível com o direito da União.
- 33 Não obstante, as recorrentes alegam, com pertinência, que a reparação de uma violação do direito da União pode mesmo ocorrer numa fase anterior a uma restituição de impostos ilegalmente cobrados, através da concessão a montante da possibilidade de beneficiar de um regime fiscal que tinha inicialmente um alcance mais restritivo em violação do direito da União e que essa solução poderia facilmente ser executada e seria assim a mais eficaz para eliminar as consequências ilícitas de uma violação do direito da União.

## V. Questões prejudiciais

- 34 Por conseguinte, a Cour administrative submete ao Tribunal de Justiça as três seguintes questões:
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 integração fiscal que, por um lado, permite uma consolidação dos resultados de sociedades de um mesmo grupo que admite exclusivamente uma integração 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 da mesma forma à integração fiscal puramente horizontal apenas das filiais tanto de uma sociedade-mãe não residente e que não disponha de um estabelecimento nacional estável como de uma sociedade-mãe residente ou não residente mas que disponha 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 integração fiscal, mais especificamente à separação estrita entre os regimes de integração 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 integração fiscal) decorrentes desta legislação e à obrigação que daí resulta de pôr termo a uma integração fiscal vertical preexistente antes de poder constituir um grupo de integração fiscal horizontal, na hipótese

- de ter sido anteriormente realizada uma integração fiscal vertical com uma sociedade-mãe integrante 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, pelos facto de a legislação do Estado-Membro em causa aceitar apenas a integração fiscal vertical, a fim de poder beneficiar do regime, não obstante a sociedade-mãe final ter residência noutra Estado-Membro,
- de ter sido recusada a integração fiscal existente às sociedades-irmãs da sociedade-mãe integrante do Estado-Membro em causa (e, por conseguinte, também às filiais da sociedade-mãe final que têm residência noutra Estado-Membro) devido à incompatibilidade entre os dois regimes de integração 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 integração fiscal vertical preexistente – com as respetivas consequências fiscais negativas em razão da não observância da duração mínima de existência da integração prevista na legislação nacional – e a criação de uma nova integração fiscal horizontal embora a sociedade integrante residente (em relação à qual os resultados das sociedades fiscalmente integradas são consolidados) 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 integração fiscal, mais concretamente à aplicação de um prazo nos termos do qual qualquer pedido com vista a beneficiar do regime de integração 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 integração fiscal horizontal apenas entre as filiais de uma mesma sociedade-mãe e a alteração de um grupo fiscalmente integrado vertical existente através do acréscimo das sociedades-irmãs da sociedade integrante,
- de a prática administrativa e a jurisprudência nacionais do Estado-Membro em causa serem, antes da publicação do Acórdão do [Tribunal de Justiça da União Europeia] de 12 de junho de 2014 (processos apensos C-39/13, C-40/13 e C-41/13), fixadas no sentido da admissão da validade da referida legislação,

- de várias sociedades terem apresentado, na sequência da publicação do 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 integrado existente através da admissão de uma integração fiscal horizontal com a sociedade integrante do grupo existente, invocando para tal o 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 integração fiscal?

DOCUMENTO DE TRABALHO