

Versão anonimizada

Tradução

C-662/18 – 1

Processo C-662/18

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

23 de outubro de 2018

Órgão jurisdicional de reenvio:

Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França)

Data da decisão de reenvio:

12 de outubro de 2018

Demandante:

AQ

Demandado:

Ministre de l'Action et des Comptes publics

CONSEIL D'ÉTAT

Decidindo em matéria contenciosa

[Omissis]

REPÚBLICA FRANCESA

EM NOME DO POVO FRANCÊS

[Omissis]

Por petição entrada em 12 de agosto de 2018 na secretaria do contencioso do *Conseil d'État*, AQ pede que o *Conseil d'État* se digne:

1) Anular, por ilegalidade, o n.º 130 dos comentários administrativos publicados no *Bulletin officiel des finances publiques* (Boletim Oficial das Finanças Públicas – BOFiP) – *Impôts [omissis]* em 24 de julho de 2017, na

medida em que exclui a aplicação da dedução pela duração da detenção prevista no artigo 150.º-0 D do *code général des impôts* (código tributário) às mais-valias realizadas antes de 1 de janeiro de 2013 cuja tributação tenha sido diferida nos termos do artigo 150.º-0 B *ter* do *code général des impôts*, em vez de ordenar a aplicação de uma dedução global, determinada em função da duração da detenção calculada desde a aquisição dos títulos dados em permuta até à cessão dos títulos recebidos na permuta, e calculada sobre o montante da mais-valia cuja tributação tenha sido diferida no momento da permuta e da mais-valia realizada sobre a cessão dos títulos recebidos na permuta;

2) Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão prejudicial relativa à compatibilidade das disposições do ponto III do artigo 17.º da Lei de 29 de dezembro de 2013 de finanças para 2014 e do n.º 5 do ponto II do artigo 34.º da Lei de 29 de dezembro de 2016 de finanças retificativa para 2016 relativas às condições de imposição das mais-valias cuja tributação tenha sido diferida, com as disposições do artigo 8.º da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes;

[*Omissis*]

O demandante sustenta que os comentários administrativos controvertidos:

– Estão feridos de ilegalidade na medida em que reproduzem as disposições do ponto III do artigo 17.º da Lei de 29 de dezembro de 2013 de finanças para 2014 e do n.º 5 do ponto II do artigo 34.º da Lei de 29 de dezembro de 2016 de finanças retificativa para 2016, que violam o artigo 8.º, n.º 2, da Diretiva «Fusões» de 23 de julho de 1990, na medida em que privam as mais-valias na permuta de títulos realizadas antes de 1 de janeiro de 2013 das deduções pela duração da detenção previstas no artigo 150.º-0 D do *code général des impôts*;

– Estão feridos de ilegalidade na medida em que reproduzem uma disposição legislativa que, em virtude da sua incompatibilidade com o artigo 8.º da Diretiva «Fusões» no âmbito de aplicação desta, cria uma discriminação «inversa» entre as situações abrangidas pelo seu âmbito de aplicação e as situações puramente internas, contrária ao princípio da igualdade perante a lei, tal como decorre do artigo 6.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

Na contestação entrada em 25 de setembro de 2018, o *ministre de l'action et des comptes publics* (Ministro da Ação e das Contas Públicas) conclui pedindo que a ação seja julgada improcedente. Sustenta que os fundamentos invocados pelo demandante são improcedentes.

Nos termos do artigo R. 611-7 do *code de justice administrative* (código de justiça administrativa), as partes foram informadas de que a decisão do *Conseil d'État* poderia basear-se no fundamento, suscitado oficiosamente, de que a ação por desvio de poder intentada por AQ contra os comentários controvertidos, tendo em conta o interesse por ele alegado, só é admissível na medida em que estes se

referem à tributação de mais-valias resultantes de operações de permuta de títulos entre sociedades estabelecidas em França, que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da Diretiva «Fusões».

[Omissis]

Vistos os demais elementos dos autos;

Visto:

- [Omissis]
- o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o seu artigo 267.º;
- a Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990;
- a Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009;
- o *code général des impôts* e o *livre des procédures fiscales* (código de procedimento tributário);
- [omissis]
- [omissis]
- [omissis]
- o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de março de 2018, Jacob e Lassus (C-327/16 e C-421/16);
- o *code de justice administrative*;

[omissis]

Considerando que:

1. AQ pede a anulação, por desvio de poder, do n.º 130 dos comentários administrativos publicados no *Bulletin officiel des finances publiques* (Boletim Oficial das Finanças Públicas – BOFiP) – *Impôts [omissis]* em 24 de julho de 2017, na medida em que exclui a aplicação da dedução às mais-valias realizadas antes de 1 de janeiro de 2013 cuja tributação tenha sido diferida nos termos do artigo 150.º-0 B *ter* do *code général des impôts*, em vez de ordenar a aplicação de uma dedução global, determinada em função da duração da detenção, contada desde a aquisição dos títulos dados em permuta até à cessão dos títulos recebidos na permuta, e calculada sobre o montante da mais-valia cuja tributação tenha sido diferida no momento da permuta e da mais-valia realizada com a cessão dos títulos recebidos na permuta.

2. Nos termos do n.º 130 dos comentários administrativos publicados em 24 de julho de 2017 *[omissis]*: «[...] a dedução relativa à duração da detenção não se aplica [...] aos ganhos líquidos da cessão, permuta ou entrada realizados antes de 1 de janeiro de 2013 e cuja tributação tenha sido diferida nas condições previstas [...] no artigo 150.º-0 B *ter* do CGI [...]».
3. O interesse invocado por AQ em apoio do seu pedido refere-se à realização de uma operação de permuta de títulos entre as sociedades VH e BR, controladas por ele, regida pelas disposições do artigo 150.º-0 B *ter* do *code général des impôts*. Tendo ambas estas sociedades a sua sede em França, este interesse só lhe confere legitimidade para pedir a anulação dos comentários administrativos que contesta na medida em que estes se refiram a situações internas, excluindo operações que se refiram a sociedades de Estados-Membros diferentes, únicas que podem ser abrangidas pelo âmbito de aplicação da diretiva que invoca.
4. *[Omissis]*
5. *[Omissis]* AQ sustenta que as instruções que contesta reproduzem disposições legais que autorizam a tributação da totalidade das mais-valias resultantes da permuta de títulos, ao passo que a mais-valia da cessão dos títulos recebidos na permuta beneficia, por seu turno, sendo caso disso, das deduções pela duração da detenção e, portanto, não sujeitando estas diferentes mais-valias ao mesmo regime de tributação, são incompatíveis com os objetivos do n.º 1 do artigo 8.º da Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro de 2009.

Quanto ao primeiro fundamento:

Quanto ao quadro jurídico:

6. *[Omissis]*
7. *[Omissis]*
8. Segundo o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: «*O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial: a) Sobre a interpretação dos Tratados; b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. / Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie. / Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal*».
9. As disposições *[omissis]* do Decreto de 7 de novembro de 1958 que publica a Lei Orgânica do *Conseil constitutionnel* (Conselho Constitucional) não obstam a que

o tribunal administrativo, tribunal comum de aplicação do direito da União, garanta a efetividade deste direito, quer não seja suscitada uma questão prévia de constitucionalidade, quer no termo do processo de fiscalização duma questão dessa natureza, quer em qualquer momento desse processo, quando a urgência o exige, para fazer cessar imediatamente qualquer eventual efeito da lei contrário ao direito da União. O tribunal administrativo tem a possibilidade de submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia a qualquer momento, sempre que se deva proceder a tal reenvio, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Quando a interpretação ou a apreciação da validade de uma disposição do direito da União Europeia é determinante para responder à questão prévia de constitucionalidade, incumbe ao *Conseil d'État* submeter imediatamente a questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

Quanto à interpretação das disposições invocadas no presente litígio:

10. Nos termos do artigo 8.º 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, que reproduz o disposto no artigo 8.º da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes: «1. *Em caso de fusão, cisão ou permuta de ações, 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 / [...] 6. A aplicação dos n.ºs 1, 2 e 3 não impede que os Estados-Membros tributem o ganho resultante da posterior alienação dos títulos recebidos do mesmo modo que o ganho resultante da alienação dos títulos existentes antes da aquisição.*»
11. Nos termos do ponto I do artigo 150.º-0 B *ter* do *code général des impôts* na redação resultante do artigo 18.º da Lei de 29 de dezembro de 2012 de finanças retificativa para 2012, aplicável às mais-valias realizadas a partir de 14 de novembro de 2012: «*A tributação da mais-valia realizada, diretamente ou através de interposta pessoa, numa operação de entrada de valores mobiliários, de direitos sociais, de títulos ou de direitos conexos com títulos, tal como definidos no artigo 150.º-0 A, para uma sociedade sujeita ao imposto sobre as sociedades ou a um imposto equivalente é diferida se estiverem reunidas as condições previstas no ponto III do presente artigo [...]*».
12. Resulta destas disposições do *code général des impôts*, segundo a interpretação constante que delas faz o *Conseil d'État* em formação jurisdicional, que as mesmas têm como único efeito permitir, em derrogação da regra de que o facto gerador da tributação de uma mais-valia se constitui no decurso do ano em que a

mesma se realiza, declarar e liquidar a mais-valia de uma permuta no ano em que a mesma se realiza e tributá-la no ano em que ocorre o evento que faz cessar o diferimento da tributação, que pode ser, nomeadamente, a cessão dos títulos recebidos na permuta. O montante da mais-valia é, assim, calculado aplicando as regras de determinação da matéria coletável em vigor no ano da sua realização. Além disso, em conformidade com a reserva de interpretação formulada pelo *Conseil constitutionnel* [omissis], as mais-valias cuja tributação é legalmente diferida ao abrigo do artigo 150.º-0 B *ter* continuam a ser tributadas segundo as taxas aplicáveis à data do facto gerador da tributação da mais-valia.

13. Nos termos do artigo 200.º A do *code général des impôts*, na sua redação aplicável ao litígio, que resulta do artigo 34.º da Lei de 29 de dezembro de 2016 de finanças retificativa para 2016: «2. *Os ganhos líquidos obtidos nas condições previstas no artigo 150.º-0 A são tomados em consideração para a determinação do rendimento líquido global definido no artigo 158.º / 2 ter. a. As mais-valias mencionadas no ponto 1 do artigo 150.º-0 B ter são tributáveis em sede de imposto sobre o rendimento a uma taxa igual à relação entre os dois termos seguintes: / – o numerador, constituído pelo resultado da diferença entre, por um lado, o montante do imposto que teria resultado, relativamente ao ano da entrada, da aplicação do artigo 197.º ao montante de todas as mais-valias mencionadas no primeiro parágrafo da presente alínea a) e dos rendimentos tributados no mesmo ano nas condições do mesmo artigo 197.º e, por outro, o montante do imposto devido relativamente ao mesmo ano e determinado nas condições do referido artigo 197.º; / – o denominador, constituído por todas as mais-valias mencionadas no primeiro parágrafo da presente alínea a) e consideradas no segundo parágrafo da presente alínea a). / Para a determinação da taxa mencionada no primeiro parágrafo da presente alínea a), as mais-valias mencionadas no mesmo primeiro parágrafo são, se for caso disso, reduzidas apenas da dedução mencionada no ponto 1 do artigo 150.º-0 D. / Por derrogação, a taxa aplicável às mais-valias resultantes de operações de entradas de ativos realizadas entre 14 de novembro e 31 de dezembro de 2012 é determinada nos termos da parte A do ponto IV do artigo 10.º da Lei n.º 2012-1509, de 19 de dezembro de 2012 de finanças para 2013.».*
14. Nos termos do ponto III do artigo 17.º da Lei de 29 de dezembro de 2013 de finanças para 2014, as deduções pela duração de detenção previstas no ponto 1 *ter* e no ponto 1 *quater* do artigo 150.º-0 D do *code général des impôts*, aplicáveis aos ganhos obtidos nas condições previstas no artigo 150.º-0 A do mesmo código e tomadas em conta para a determinação do rendimento líquido global sujeito à tabela progressiva do imposto sobre o rendimento nos termos do n.º 2 *bis* do artigo 200.º-A, aplicam-se aos ganhos realizados a partir de 1 de janeiro de 2013.
15. Nos termos da parte A do ponto IV do artigo 10.º da Lei de 29 de dezembro de 2012 de finanças para 2013, as mais-valias mencionadas no ponto I do artigo 150.º-0 B *ter* resultantes de operações de entrada de ativos realizadas entre 14 de novembro e 31 de dezembro de 2012 são tributáveis à taxa fixa de 24% ou, quando estiverem reunidas todas as condições previstas no n.º 2 *bis* do artigo

200.º A na sua redação resultante dessa mesma lei, à taxa fixa de 19% fixada neste mesmo n.º 2 *bis*.

16. A interpretação das disposições nacionais e a apreciação da sua compatibilidade com a Diretiva de 19 de outubro de 2009 dependem da resposta às questões de saber se as referidas disposições do artigo 8.º da Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que obstam a que a mais-valia realizada numa operação de cessão de títulos recebidos em permuta e a mais-valia cuja tributação foi diferida sejam tributadas segundo regras de determinação da matéria coletável e com taxas distintas e, em especial, se obstam a que as deduções à matéria coletável destinadas a tomar em consideração a duração da detenção dos títulos não se apliquem à mais-valia cuja tributação tenha sido diferida, tendo em conta que essa regra de determinação da matéria coletável não se aplicava à data em que essa mais-valia foi realizada, e se apliquem à mais-valia da cessão dos títulos recebidos na operação de permuta, tendo em conta a data da permuta e não a data da aquisição dos títulos entregues na permuta.
17. As questões formuladas no n.º 16 apresentam uma séria dificuldade de interpretação do direito da União Europeia, que justifica o seu reenvio ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

[Omissis]

18. *[Omissis]*
19. *[Omissis]*

Quanto ao segundo fundamento:

20. AQ não pode ter sucesso ao alegar, para sustentar os pedidos para os quais tem legitimidade, tal como são definidos no n.º 3, que as disposições da lei, tal como reproduzidas nos comentários contestados, são incompatíveis com os objetivos do artigo 8.º, n.º 2, da Diretiva 90/434/CE do Conselho, de 23 de julho de 1990, reproduzidos no artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 2009/133/CE já referida.
21. Resulta do exposto que devem ser submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia as questões mencionadas no n.º 16 e deve ser suspensa a instância na ação intentada por AQ.

DECIDE:

[Omissis] Submetem-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões:

- Devem as disposições do artigo 8.º da Diretiva de 19 de outubro de 2009 ser interpretadas no sentido de que obstam a que a mais-valia realizada com a cessão de títulos recebidos numa permuta e a mais-valia cuja tributação tenha sido

diferida sejam tributadas segundo regras de determinação da matéria coletável distintas e com aplicação de taxas distintas?

– Em particular, devem estas mesmas disposições ser interpretadas no sentido de que se opõem a que as deduções à matéria coletável destinadas a ter em consideração a duração da detenção dos títulos não se apliquem à mais-valia cuja tributação tenha sido diferida, tendo em conta que esta regra de determinação da matéria coletável não se aplicava à data em que essa mais-valia foi realizada, e se apliquem à mais-valia resultante da cessão dos títulos recebidos na permuta, tendo em conta a data da permuta e não a data da aquisição dos títulos entregues na permuta?

[Omissis] Suspende-se a instância na ação intentada por AQ até que o Tribunal de Justiça da União Europeia se tenha pronunciado sobre as questões formuladas *[omissis]*.

[Omissis]