

**Processo C-135/24**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

20 de fevereiro de 2024

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primeira Instância de Liège, Bélgica)

**Data da decisão de reenvio:**

29 de janeiro de 2024

**Recorrente:**

John Cockerill SA

**Recorrido:**

Estado Belga

---

**Tribunal de première  
instance de Liège**

**- Division Liège (Tribunal de Primeira Instância de  
Liège - Divisão Liège)**

**Decisão**

processos cíveis

**Chambre fiscale (Secção fiscal)**

**No litígio:**

**JOHN COCKERILL SA [OMISSIS]**

**Recorrente** [OMISSIS],

Contra:

**ESTADO BELGA** [OMISSIS]

**Recorrido** [OMISSIS]

## **I. TRAMITAÇÃO PROCESSUAL**

[OMISSIS]

[referências processuais]

Ouvidas as partes [OMISSIS] na audiência de 18 de dezembro de 2023 [OMISSIS].

## **II. FACTOS E OBJETO DO LITIGIO**

1.

O litígio tem por objeto o seguinte imposto:

Exercício fiscal	Nota de liquidação	Natureza do imposto	Data de liquidação
2020	815319915	Imposto sobre as Sociedades	01/02/2021

2.

A recorrente (a seguir «John Cockerill») é uma sociedade com residência belga sujeita ao imposto sobre as sociedades na Bélgica.

3.

Para o exercício fiscal de 2020, foi tributada com base nos dados constantes da sua declaração.

4.

Em 20 de abril de 2021, interpôs recurso administrativo da liquidação do imposto cobrado nessa base.

A John Cockerill considera que a impossibilidade de poder deduzir, nos termos do artigo 207.º, oitavo parágrafo, do Código dos Impostos sobre os Rendimentos (a seguir CIR 92), na versão aplicável ao exercício em causa, todos os seus «rendimentos já tributados» (a seguir «R.D.T.») do ano em curso de uma

transferência intragrupo de que era beneficiária, transferência que, em seu entender, preenchia todos os requisitos do artigo 205.º/5 CIR 92 e tinha igualmente sido objeto da convenção *ad hoc* prevista no Arrêté royal d'exécution du CIR 92 (Decreto Real de Execução do CIR 92), constitui uma violação da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (a seguir «Diretiva mãe-filial» ou «diretiva»), que deveria, porém, impor-se ao legislador belga.

5.

Mais precisamente, durante o ano de 2019, a John Cockerill recebeu dividendos no montante total de 102 786 997,32 euros.

[OMISSIS]

A John Cockerill considera que esses dividendos, no montante de 96 302 105,00 euros, preenchem, a seu respeito, os requisitos para beneficiar do regime dos rendimentos definitivamente tributados (R.D.T), em conformidade com os artigos 202.º e 203.º do CIR 92.

6.

Por outro lado, no mesmo ano, a John Cockerill beneficiou de uma transferência intragrupo no montante de 43 697 824,53 euros (a seguir «transferência»).

Esta transferência provém de [OMISSIS] [3] sociedades [com residência belga.] [OMISSIS]

7.

A John Cockerill entende que a transferência preenche todos os requisitos [OMISSIS] [para ser abrangida pelo regime fiscal das transferências intragrupo].

O montante da transferência foi acrescentado à matéria coletável da John Cockerill sujeita ao imposto sobre as sociedades relativo ao exercício controvertido. Contudo, a John Cockerill não pôde deduzir desta matéria coletável os R.D.T do ano em curso.

8.

A John Cockerill considera que esta situação, que a leva a pagar imposto sobre as sociedades que, se não tivesse recebido dividendos, não deveria pagar, é contrária à Diretiva [mãe-filial] [OMISSIS].

9.

A John Cockerill contestou essa situação, apresentando uma reclamação em 20 de abril de 2021. Por Decisão de 16 de setembro de 2022, a reclamação foi

indeferida. A John Cockerill interpôs, conseqüentemente, o presente recurso [OMISSIS] em 5 de dezembro de 2022.

### **III. PEDIDOS**

10.

A título principal, a John Cockerill pede a redução do imposto controvertido devido à impossibilidade de deduzir os R.D.T do ano em curso sobre a transferência, em violação da diretiva.

A título subsidiário, a John Cockerill requer a submissão de uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça [OMISSIS], eventualmente com a seguinte redação:

*«O artigo 4.º da Diretiva 2011/96/UE, conjugado com outras fontes do direito da União, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro (i) que institui um regime de consolidação fiscal que permite aos grupos de sociedade transferirem, em determinadas condições, a totalidade ou parte dos lucros tributáveis obtidos por certas filiais a outras filiais que tenham registado prejuízos durante o ano fiscal (a transferência intragrupo), mas (ii) que excluiu desse benefício as sociedades deficitárias, no montante correspondente aos dividendos recebidos, que preenchem os requisitos de isenção da legislação do Estado-Membro que transpõe a Diretiva 2011/96/UE?»*

11.

O Estado Belga considera o pedido admissível, mas infundado, e pede a confirmação do imposto cobrado.

### **IV. ADMISSIBILIDADE**

12.

[OMISSIS] [O] pedido é admissível [OMISSIS].

### **V. DISCUSSÃO**

**Primeiro fundamento a título principal:**

**(i) Diretiva «mãe-filial» e sua transposição**

13.

O artigo 4.º da diretiva prevê que «[s]empre que uma sociedade-mãe [...], em virtude da associação da sociedade-mãe com a sociedade sua afiliada, obtenha lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado-Membro da sociedade-mãe [...] [a]bstêm-se de tributar esses lucros».

A diretiva prevê, portanto, uma isenção dos dividendos pagos por uma sociedade filial à sua sociedade-mãe, se os requisitos impostos pela diretiva forem preenchidos.

14.

Quanto ao efeito direto da diretiva, o Tribunal de Justiça [OMISSIS] já esclareceu, no que respeita ao artigo 4.º da Diretiva 90/435:

*«61. A este respeito, resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que a faculdade concedida aos Estados-Membros de escolherem entre uma multiplicidade de meios possíveis com vista a alcançar o resultado prescrito por uma diretiva não exclui a possibilidade de os particulares invocarem perante os órgãos jurisdicionais nacionais os direitos cujo conteúdo pode ser determinado com precisão suficiente com base apenas nas disposições da diretiva (v., designadamente, [A]córdãos Francovich e o., já referido, n.º 17, e de 17 de Julho de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, ainda não publicado na Coletânea [N. de T.: Colet., p. I-5999], n.º 30).([...])»<sup>1</sup>.*

15.

A diretiva foi transposta para o direito interno belga segundo o método de inclusão-dedução (artigos 202.º e seguintes do CIR 92). Em resumo, este método prevê que os dividendos distribuídos pela filial são, primeiro, incluídos na matéria coletável da sociedade-mãe e depois deduzidos da mesma, se estiverem reunidos os requisitos legais. Se os R.D.T forem superiores à matéria coletável da sociedade, os excedentes de R.D.T podem ser reportados para os exercícios seguintes (artigo 205.º, § 3, CIR 92).

#### (ii) Regime belga da transferência intragrupo

16.

[OMISSIS]<sup>2</sup> [OMISSIS] O regime da transferência intragrupo [na versão aplicável ao presente processo<sup>3</sup>] entrou em vigor a 1 de janeiro de 2019 [OMISSIS].

<sup>1</sup> Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Cobelfret (C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82).

<sup>2</sup> [OMISSIS].

O regime da transferência intragrupo permite, em determinadas condições muito estritas, às sociedades belgas beneficiárias transferirem a totalidade ou parte do seu lucro para sociedades do mesmo grupo que tenham registado prejuízos durante o mesmo período de tributação.

Para a sociedade que efetua a transferência, o montante transferido é dedutível no imposto sobre as sociedades (artigo 205.º/5 do CIR 92).

Para a sociedade beneficiária da transferência, o montante transferido é integrado na matéria coletável. Os prejuízos do ano em curso permitem reduzir a sua matéria coletável.

### (iii) Regime dos R.D.T e consolidação fiscal parcial belga

17.

Nos termos [do artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 92, na versão aplicável à data dos factos] [OMISSIS], os R.D.T do ano em curso não podem ser imputados à transferência intragrupo recebida [OMISSIS].

Com efeito [OMISSIS] [esta disposição] enunciava que «nenhuma das deduções previstas nos artigos [202.º e 203.º do CIR] pode ser efetuada sobre o montante da transferência intragrupo a que se refere o artigo 185.º, § 4, primeiro parágrafo, que é incluído na matéria coletável».

Esta proibição passou atualmente a constar do artigo 206.º/3, § 1, primeiro parágrafo, oitavo travessão, do CIR 92.

Uma vez que, por força do artigo 207.º, oitavo parágrafo do CIR 92, nenhuma dedução (incluindo os R.D.T.) pode ser efetuada sobre o montante da transferência intragrupo, esse montante constitui, portanto, uma «matéria coletável mínima».

Concretamente, a John Cockerill sublinha que a sua matéria coletável para o exercício fiscal de 2020 ascende a 44 142 423,75 euros [OMISSIS], ou seja, a um montante igual à transferência, acrescido de um montante correspondente [a uma parte das] despesas de automóvel [OMISSIS] (444 599,22 euros), [à qual] também se aplica um limite de dedução dos R.D.T. (artigo 207.º, sétimo parágrafo, do CIR, na versão aplicável à data dos factos).

O imposto sobre as sociedades devido com base nesse montante ascende a 13 057 328,95 euros.

Se a John Cockerill não tivesse recebido dividendos durante o exercício controvertido, a sua matéria coletável teria sido negativa (ou

<sup>3</sup> M.B., 10 de agosto de 2018, p. 62656.

seja -4 854 452,59 euros). Nenhum imposto sobre as sociedades seria devido para o exercício controvertido.

#### (iv) **Resumo da posição das partes**

18.

A John Cockerill salienta que o regime da transferência intragrupo de direito belga não permite a dedução dos R.D.T do ano em curso sobre a transferência intragrupo recebida. A John Cockerill observa que está privada, deste modo, de um «benefício fiscal». Constata uma diferença de tratamento contrária à Diretiva quando se compara a situação de uma sociedade que recebe dividendos isentos pela Diretiva com outra que não os recebe (embora ambas tenham beneficiado da mesma transferência intragrupo).

A John Cockerill considera igualmente que recusar um benefício fiscal previsto pelo direito interno belga a uma sociedade que recebeu dividendos isentos equivale a tributar os dividendos em violação da diretiva.

Por último, segundo a John Cockerill, o simples facto de os R.D.T, que não puderam ser imputados à transferência intragrupo recebida, poderem ser reportados não permite suprir a contrariedade do regime com a diretiva. Tributar os dividendos para, em seguida, conceder uma dedução reportável para os exercícios seguintes não equivale a isentar pura e simplesmente esses dividendos. Além disso, em seu entender, a proibição de deduzir os R.D.T do ano em curso sobre a transferência intragrupo recebida não constitui uma disposição antiabuso.

19.

Por seu turno, o Estado Belga recorda que, de acordo com o regime aplicável, os dividendos «R.D.T» que não puderam ser deduzidos ao abrigo do artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 92 são reportáveis para os exercícios seguintes.

O Estado Belga prossegue recordando que a Diretiva mãe-filial «não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos.» (artigo 1.º [n.º 2] da diretiva).

Por conseguinte, segundo o Estado Belga, embora seja verdade que, com a revogação do terceiro parágrafo do artigo 205.º/5 do CIR 92, já não é proibido às sociedades partes numa convenção intragrupo transferirem para além do que exige a simples compensação do prejuízo da sociedade beneficiária, a transferência superior ao referido prejuízo será neutralizada pela aplicação do artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 92.

De acordo com o Estado Belga, esta última disposição limita o interesse de uma transferência que exceda o prejuízo fiscal da sociedade beneficiária. A vontade inicial do legislador de limitar essas transferências intragrupos mantém-se assim inalterada.

Tendo em conta a razão de ser do regime da transferência intragrupo, que é assegurar uma justa compensação entre os lucros e os prejuízos sofridos dentro de um grupo de sociedades, o artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 92, constitui uma disposição «limitativa» destinada a contrariar qualquer vontade de abusar do regime da transferência intragrupo, neutralizando as vantagens que resultariam de uma transferência intragrupo demasiado elevada, e a evitar que as condições de concorrência no mercado interno sejam falseadas.

Por último, o Estado Belga insiste, por um lado, no carácter voluntário e livre do regime intragrupo e estabelece, por outro, um paralelo com o regime dos suprimentos a título excepcional ou gratuito. Segundo o Estado Belga, a aplicação do artigo 207.º, oitavo parágrafo, do CIR 92 é indissociável do regime de transferência intragrupo.

### Apreciação do Tribunal

20.

O Tribunal constata que o Tribunal de Justiça [OMISSIS] consagrou o efeito direto do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva mãe-filial<sup>4</sup>.

21.

Além disso, vários acórdãos do Tribunal de Justiça [OMISSIS]<sup>56</sup> abordam questões semelhantes, designadamente, o Acórdão de 19 de dezembro de 2019<sup>7</sup>, no qual é recordado que a diretiva:

<sup>4</sup> Este efeito direto é, nomeadamente, recordado na Decisão antecipada n.º 2019.0935, de 19.11.2019.

<sup>5</sup> TJUE, 12 de fevereiro de 2009, C-138/07, que enuncia:

*«O artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê que os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe sejam incluídos na sua matéria coletável, para seguidamente serem deduzidos até 95 %, na medida em que, no período de tributação em causa, reste um lucro após dedução dos outros lucros isentos. O artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da Diretiva 90/435 é incondicional e suficientemente preciso para poder ser invocado perante os órgãos jurisdicionais nacionais.»*

<sup>6</sup> TJUE, 26 de outubro 2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), declara no n.º 52:

*Por outro lado, há que concluir que a regra estabelecida no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 90/435 privaria de efeito útil a regra constante do n.º 1 desse artigo, se a primeira regra fosse interpretada no sentido de que permite aos Estados-Membros opor-se à dedução do lucro tributável de uma sociedade-mãe de todos os encargos decorrentes de juros de empréstimos até um montante correspondente ao dos dividendos, que beneficiam de uma isenção de imposto, recebidos a título de uma participação no capital de uma filial, sem que essa não dedutibilidade esteja limitada aos encargos decorrentes de juros relativos ao financiamento de tal participação e da qual resultam esses dividendos. Com efeito, tal interpretação equivaleria a*

*«proíbe os Estados-Membros de tributarem a sociedade-mãe a título dos lucros distribuídos pela sua filial [...] e que está abrangida por essa proibição igualmente uma regulamentação nacional que, embora não tribute os dividendos recebidos pela sociedade-mãe enquanto tais, pode ter por efeito sujeitar indiretamente a sociedade-mãe a imposto sobre esses dividendos.»*

O Estado belga considera, no entanto, que esta jurisprudência não é transponível porque, nomeadamente, a diretiva protege unicamente a sociedade-mãe que beneficia dos dividendos e porque, no regime de direito belga aplicável aos factos, o beneficiário que recebe a transferência não é o contribuinte beneficiado.

O Tribunal constata, porém, que, de qualquer modo, no caso em apreço, a análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça [OMISSIS] suscita uma dificuldade de interpretação do direito da União <sup>8</sup>.

[formulação da questão prejudicial reproduzida na parte decisória] [OMISSIS]

### **PELOS FUNDAMENTOS EXPOSTOS.**

**O Tribunal, deliberando com observância do contraditório;** [referências processuais]

[OMISSIS]

declara que há que submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

- O artigo 4.º da Diretiva 2011/96/UE tem efeito direto e, conjugado com outras fontes do direito da União, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro:

*permitir aos Estados-Membros aumentar indiretamente o rendimento tributável de uma sociedade-mãe, afetando, assim, a neutralidade, no plano fiscal, da distribuição dos dividendos pagos por uma filial com sede num Estado-Membro à sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro.»*

<sup>7</sup> TJUE, 19 de dezembro de 2019, C-389/18, declara no n.º 45: «Afigura-se, assim, que a combinação do regime dos [RDT] aplicável aos dividendos recebidos, da ordem das deduções prevista na regulamentação nacional e do limite no tempo da possibilidade de utilizar a DCR pode ter por efeito que o recebimento de dividendos é suscetível de implicar para a sociedade-mãe a perda de outra vantagem fiscal prevista na legislação nacional e, por conseguinte, uma tributação mais pesada dessa sociedade do que aquela a que estaria sujeita se não tivesse recebido dividendos da sua filial não residente ou se, como o órgão jurisdicional de reenvio refere, os dividendos tivessem pura e simplesmente sido excluídos da base tributável da sociedade-mãe.»

<sup>8</sup> V., igualmente, resposta do Ministre des finances (Ministro das Finanças) à Pergunta parlamentar n.º 1301, de Peter De Roover de 11.01.2023, que pode ser consultada em [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

- (i) que institui um regime de consolidação fiscal (a transferência intragrupo) que permite que os grupos de sociedade transfiram, em determinadas condições, a totalidade ou parte dos lucros tributáveis obtidos por certas filiais para outras filiais que tenham registado prejuízos durante o ano fiscal (a transferência intragrupo), e
  - (ii) que excluiu desse benefício as sociedades deficitárias, no montante correspondente aos dividendos recebidos, que preencham os requisitos de isenção previstos na legislação do Estado-Membro que transpõe a Diretiva 2011/96/UE?
- Esta legislação pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2011/96/EU, que prevê que a diretiva «não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos»[?] [OMISSIS]

[referências processuais e assinaturas]

[OMISSIS]