

Processo C-707/20**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 dezembro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria, Reino Unido)

Data da decisão de reenvio:

29 de dezembro de 2020

Recorrente:

Gallaher Limited

Recorridos:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Objeto do processo principal

A questão central no processo principal consiste em saber se, na sequência de uma série de alienações de bens incorpóreos (ações e propriedade intelectual) dentro de um grupo de empresas estabelecidas, respetivamente, no Reino Unido (então Estado-Membro), noutro Estado-Membro e num Estado não membro, a aplicação do imposto imediato de saída cobrado a uma filial com sede no Reino Unido, na qualidade de entidade que transfere esses ativos, num caso, diretamente para a sociedade-mãe, sediada noutro Estado-Membro, e, noutro caso, para uma sociedade-irmã integralmente detida pela sociedade-mãe, deve prever, nos termos do direito da União, a possibilidade de diferir o pagamento desse imposto – possibilidade essa à qual a filial com sede no Reino Unido teria direito se as outras empresas do grupo também estivessem estabelecidas no Reino Unido –, a fim de fornecer uma medida corretiva proporcionada para uma restrição à liberdade de estabelecimento e, potencialmente, à livre circulação de capitais, justificando-as. Se esse direito de diferimento existir efetivamente, o órgão jurisdicional de reenvio procura obter esclarecimentos sobre a forma como deve determinar as modalidades de aplicação deste direito.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Imposto sobre as mais-valias cobrado sobre uma transferência intra-grupo de ações e marcas para fora da jurisdição fiscal de um Estado-Membro – Direito de diferir o pagamento em transferências entre filiais nacionais dentro de grupos com sede em território nacional, mas não em transferências dentro de grupos com sede no estrangeiro

O pedido de decisão prejudicial foi apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

- 1) Pode o artigo 63.º TFUE ser invocado em relação a uma legislação nacional como as Group Transfer Rules (Regras em matéria de transferências dentro de grupos), que se aplica apenas a grupos de empresas?
- 2) Ainda que o artigo 63.º TFUE não possa, em termos mais gerais, ser invocado em relação às Group Transfer Rules, pode, não obstante, ser invocado:
 - a) em relação aos movimentos de capitais de uma sociedade-mãe sediada num Estado-Membro da União para uma filial sediada na Suíça, detendo a sociedade-mãe 100% das participações tanto da filial suíça como da filial britânica a quem é cobrado imposto?
 - b) em relação a um movimento de capital de uma filial sediada no Reino Unido para uma filial sediada na Suíça, ambas detidas integralmente pela mesma sociedade-mãe, sediada num Estado-Membro da União, uma vez que as duas sociedades são sociedades-irmãs e não estão numa relação sociedade-mãe/filial?
- 3) Legislação como as Group Transfer Rules, que aplica um imposto imediato sobre a transferência de ativos de uma sociedade sediada no Reino Unido para uma sociedade-irmã sediada na Suíça (e que não exerce uma atividade comercial no Reino Unido através de um estabelecimento estável), sendo ambas as sociedades filiais detidas integralmente pela mesma sociedade-mãe, sediada noutro Estado-Membro, quando essa transferência seria feita numa base tributária neutra se a sociedade-irmã também estivesse sediada no Reino Unido (ou exercesse uma atividade comercial no Reino Unido através de um estabelecimento estável), constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento da sociedade-mãe à luz do artigo 49.º TFUE ou, conforme o caso, uma restrição à livre circulação de capitais à luz do artigo 63.º TFUE?
- 4) Partindo do princípio de que o artigo 63.º TFUE pode ser invocado:
 - a) a transferência das marcas e dos ativos correspondentes pela GL para a JTISA, mediante uma contrapartida que pretendia refletir o valor de

mercado das marcas, constituiu um movimento de capitais para efeitos do artigo 63.º TFUE?

b) os movimentos de capitais da JTIH para a JTISA, a sua filial sediada na Suíça, constituem investimentos diretos para efeitos do artigo 64.º TFUE?

c) uma vez que só abrange certos tipos de movimentos de capitais, o artigo 64.º TFUE é aplicável em situações em que os movimentos de capitais podem ser qualificados como investimentos diretos (referidos nesse artigo) e como outro tipo de movimentos de capitais não referidos nesse artigo?

5) Caso exista uma restrição, partindo do princípio de que se justifica por razões imperativas de interesse público (nomeadamente, a necessidade de preservar a repartição equilibrada dos direitos fiscais), essa restrição é necessária e proporcionada na aceção da jurisprudência do TJUE, em especial no caso de o contribuinte em causa ter obtido, pela alienação do ativo, receitas iguais ao valor total de mercado desse ativo?

6) Caso exista uma violação da liberdade de estabelecimento e/ou do direito à livre circulação de capitais:

a) o direito da União impõe que a legislação nacional seja interpretada ou afastada de forma a que a GL possa diferir o pagamento do imposto?

b) em caso afirmativo, o direito da União impõe que a legislação nacional seja interpretada ou afastada de forma a que a GL possa diferir o pagamento do imposto até à alienação dos ativos fora do subgrupo de que a sociedade sediada noutro Estado-Membro é a sociedade-mãe (isto é, «com base na realização»), ou a possibilidade de proceder ao pagamento escalonado do imposto (isto é, «com base no escalonamento») é suscetível de constituir uma medida corretiva proporcionada?

c) se, em princípio, a possibilidade de proceder ao pagamento escalonado do imposto for suscetível de constituir uma medida corretiva proporcionada:

i. só será assim se o direito nacional previr essa possibilidade aquando da alienação dos ativos, ou é compatível com o direito da União que essa possibilidade seja prevista por meio de uma medida corretiva após o facto tributável (nomeadamente, que o órgão jurisdicional nacional preveja essa possibilidade após o facto tributável fazendo uma interpretação conforme da legislação ou afastando a sua aplicação)?

- ii. o direito da União impõe que os órgãos jurisdicionais nacionais prevejam uma medida corretiva que interfira o menos possível com o direito da União em matéria de liberdade, ou é suficiente que os órgãos jurisdicionais nacionais prevejam uma medida corretiva que, embora proporcionado, se afaste o menos possível da legislação nacional existente?
- iii. qual o período de escalonamento necessário? e
- iv. uma medida corretiva que envolva um plano de escalonamento em que os pagamentos se vencem antes da data em que as questões que opõem as partes são decididas constitui uma violação do direito da União, isto é, devem as datas de vencimento dos pagamentos escalonados ser fixadas para o futuro?

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 49.º TFUE (liberdade de estabelecimento) e artigos 63.º e 64.º TFUE (livre circulação de capitais)

Disposições nacionais invocadas

Ao contrário dos regimes de outros Estados-Membros onde os resultados fiscais devem ser consolidados ao nível de uma sociedade-mãe sediada em território nacional («princípios da unidade fiscal/da consolidação fiscal»), o regime fiscal do Reino Unido parte de uma definição de grupo¹ que engloba todas as sociedades, independentemente do local da sua sede, que sejam propriedade comum ou estejam sob controlo de uma sociedade principal do grupo. Várias regras fiscais são então aplicadas às sociedades desse grupo que estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. No entanto, cada uma delas mantém a sua «identidade» fiscal independente e é tributada sobre os seus lucros individuais. As transferências intra-grupos entre sociedades sediadas no Reino Unido são consideradas, ao abrigo da legislação nacional, como neutras em termos fiscais, independentemente das mais-valias efetivamente realizadas². Em conformidade com as Double Tax Conventions (Convenções em matéria de dupla tributação) do Reino Unido, aplica-se um «imposto de saída» interno quando os ativos tributáveis abandonam a jurisdição fiscal do Reino Unido.

¹ Section 170 do Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Lei de 1992 relativa à tributação das mais-valias) e capítulo 8 da parte 8 do Corporation Tax Act 2009 (Lei de 2009 relativa ao imposto sobre as sociedades).

² Section 171 do Taxation of Chargeable Gains Act 1992 e section 775 do Corporation Tax Act 2009.

A section 59D do Taxes Management Act 1970 (Lei de 1970 relativa à gestão dos impostos) prevê que o imposto sobre o rendimento das sociedades é devido 9 meses após o termo do período contabilístico relevante, e, nos termos da section 87A da referida lei, são exigíveis juros a partir dessa data.

A section 2 do European Communities Act 1972 (Lei das Comunidades Europeias de 1972) impõe que toda a legislação nacional seja interpretada de modo a torná-la conforme com o direito da União («interpretação conforme») ou, se tal não for possível, que essa legislação seja afastada.

Apresentação sucinta dos factos e da tramitação do processo principal

- 1 A Japan Tobacco Inc. (a seguir «GT Group») engloba um grupo mundial de empresas estruturadas através de inúmeras sociedades-mães intermédias e sociedades-irmãs filiais estabelecidas em vários países, tanto Estados-Membros como países terceiros.
- 2 Em 2011, uma filial sediada no Reino Unido (a Gallaher Ltd, a seguir «GL») de uma sociedade-mãe (intermédia) (a JT International Holding BV, a seguir «JTIH») sediada nos Países Baixos vendeu propriedade intelectual, especificamente marcas, a uma das suas sociedades-irmãs, com sede na Suíça (a JT International SA, a seguir «JTISA»), a preço de mercado. O montante do preço da compra foi disponibilizado à sociedade-irmã suíça, através um empréstimo, pela sociedade-mãe neerlandesa. O preço recebido pela sociedade-irmã britânica foi pago à sociedade-mãe neerlandesa, designadamente, sob a forma de dividendos, através da cadeia de sociedades-mães/filiais intermédias estabelecidas no Reino Unido.
- 3 Em substância, em 2014, a filial sediada no Reino Unido transferiu a totalidade das ações que detinha numa das suas próprias filiais para a sociedade-mãe (intermédia) sediada nos Países Baixos (a seguir «alienação de 2011»).
- 4 É dado assente que as razões que estiveram na origem das transferências dos ativos em causa são alheias à evasão fiscal, mas prendem-se antes com a valorização da marca e a simplificação da estrutura do grupo.
- 5 Os Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administração Tributária e Aduaneira do Reino Unido, a seguir «HMRC») são responsáveis pela gestão e a cobrança do imposto sobre os rendimentos das sociedades no Reino Unido. Em conformidade com a legislação relativa ao imposto de saída sobre mais-valias e lucros resultantes de transferências de ativos para fora da jurisdição fiscal do Reino Unido, os HMRC emitiram, em 6 de fevereiro de 2018, no que respeita às marcas, e em 17 de julho de 2018, no que respeita às ações, decisões de notificação do encerramento parcial (*partial closure notice decisions*) da investigação levada a cabo, que determinaram o montante das mais-valias e dos lucros tributáveis – imediatamente exigíveis – realizados pela GL nos períodos contabilísticos relevantes. A GL interpôs recurso destas decisões para o First tier

Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], que considerou que a decisão fiscal sobre a transferência de ações violava o direito da União, mas que o mesmo não acontecia com a decisão fiscal sobre a transferência das marcas. Tanto a GL como os HMRC recorreram desta sentença no que se refere, respetivamente, ao imposto sobre a transferência das marcas e das ações, para o Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria), o órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

Existe uma restrição à livre circulação de capitais e/ou à liberdade de estabelecimento?

- 6 No que diz respeito à alienação das ações, em 2014, é pacífico entre as partes que a sociedade-mãe sediada na União Europeia, a JTIH, exerceu a sua liberdade de estabelecimento, que existe uma diferença de tratamento entre esta sociedade do grupo, sediada noutro Estado-Membro, e uma sociedade do grupo nacional, e, por conseguinte, que esta liberdade foi restringida.
- 7 No que diz respeito à alienação das marcas em 2011, os HMRC sustentam que a única liberdade aplicável é a liberdade de estabelecimento, pelo que não se justificava uma análise independente da legislação pertinente à luz da livre circulação de capitais³. Os HMRC alegam que a liberdade de estabelecimento da sociedade-mãe sediada na União não é restringida, visto que a residência ou a nacionalidade de uma sociedade-mãe comum é irrelevante; o imposto em causa surge com base na alienação de um ativo por parte de uma filial sediada no Reino Unido a uma sociedade-irmã sediada num país terceiro. A GL alega que o imposto de saída torna menos atrativo o exercício da liberdade de estabelecimento da sua sociedade-mãe sediada noutro Estado-Membro. Afirma, a título subsidiário, que o direito à livre circulação de capitais da sociedade-mãe sediada nos Países Baixos foi igualmente restringido de forma desproporcionada. Em apoio desta tese, a GL alega que não é necessário, para efeitos da livre circulação de capitais, que ambas as participações de controlo pertinentes de uma sociedade-mãe estabelecida na União se situem em Estados-Membros. Os HMRC defendem que não existe qualquer restrição à livre circulação de capitais, visto que a filial britânica não foi sujeita a um tratamento menos favorável devido ao facto de a sua sociedade-mãe indireta ser nacional dos Países Baixos. O imposto de saída aplicar-se-ia exatamente da mesma forma se a sociedade-mãe estabelecida nos Países Baixos estivesse sediada ou estabelecida no Reino Unido. Os HMRC afirmam igualmente que a venda de ativos comerciais como as marcas não constitui um movimento de

³ Acórdãos de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 32); de 13 de março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, n.º 33); e de 13 de novembro de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707) («**FII 2**»).

capitais na aceção do artigo 63.º TFUE, apesar de não da nomenclatura dos movimentos de capitais⁴ como um investimento direto.

Existe uma restrição justificada?

- 8 Os HMRC sustentam que qualquer restrição é proporcionada e justificada por razões imperiosas de interesse geral, nomeadamente a necessidade de repartição equilibrada dos poderes fiscais. Os HMRC alegam que o presente processo pode distinguir-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos impostos de saída devido ao facto de que, a nível da transação tributável individual, as mais-valias foram efetivamente realizadas pela entidade que procedeu à transferência, na medida em que esta recebeu o valor total de mercado pelas ações, pelo que não houve lugar a um problema de liquidez que justificasse o diferimento do pagamento de um imposto de saída. Além disso, não houve qualquer reestruturação, apenas «uma alienação direta de um ativo de uma entidade para outra». A GL alega que, a nível do grupo, não foi «realizada qualquer mais-valia significativa» (isto é, por meio de uma complexa montagem financeira intra-grupo de empréstimos concedidos a fim de disponibilizar o montante do preço de compra e venda), pelo que se aplica a lógica da liquidez, subjacente à jurisprudência do Tribunal de Justiça a respeito da necessidade de prever uma possibilidade de diferimento.

Medida corretiva

- 9 As partes discutem igualmente qual deverá ser a medida corretiva adequada caso a aplicação do imposto de saída constitua uma restrição injustificada, embora o montante do imposto não seja contestado pelas partes. Os HMRC defendem que o pagamento deve ser diferido com base num escalonamento, argumentando que uma medida corretiva proporcionada é uma medida que interfere o menos possível com o direito nacional. A GL considera, em substância, que uma medida corretiva proporcionada é uma medida que interfere o menos possível com o direito da União, isto é, uma medida o menos restritiva possível da liberdade violada, devendo, portanto, o pagamento ser diferido com base na realização. Os HMRC defendem que o diferimento com base na realização comprometeria a eficácia do imposto de saída, uma vez que o ativo subjacente não seria abrangido pela sua jurisdição fiscal. Afirmam que um período de diferimento escalonado de cinco anos, com juros cobrados em conformidade com o regime nacional comum, seria proporcionado. No caso em apreço, devido ao efeito suspensivo do processo principal, o imposto seria exigível de imediato, uma vez que já decorreram mais de cinco anos desde a ocorrência do facto tributável. A este respeito, a GL defende que o prazo para qualquer diferimento deve ser fixado no futuro a fim de ser eficaz como medida corretiva e deve, por conseguinte, começar a correr a partir da data da decisão definitiva proferida no âmbito do processo principal.

⁴ Anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para aplicação do artigo 67.º do Tratado (JO 1988 L 178, p. 5)

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 A questão submetida no processo principal consiste em saber se a aplicação de um imposto sobre a alienação de ações e marcas, sem qualquer direito ao diferimento do seu pagamento, é compatível com o direito da União – mais especificamente, com a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º TFUE no que diz respeito a ambas as transferências, e, adicionalmente, com a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE no que diz respeito à transferência das marcas. Caso essa tributação seja contrária ao direito da União, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a reparação deve consistir no pagamento do imposto com base num escalonamento ou na realização.
- 11 O órgão jurisdicional de reenvio considera que não se está perante uma situação diretamente relacionada com a legislação em matéria de tratamento fiscal neutro das transferências intra-grupos de ativos, em que a sociedade contribuinte tenha realizado o valor total de mercado com a transferência. O caso vertente levanta uma série de hipóteses factuais em que é razoavelmente possível defender opiniões divergentes sobre questões materiais de direito da União, que são essenciais para a decisão e suscetíveis de ter aplicação para além dos factos específicos do processo em causa. As questões 1) a 4) dizem exclusivamente respeito à transferência das marcas, principalmente no que se refere à livre circulação de capitais e também à interação entre a livre circulação e a liberdade de estabelecimento [questão 3)]. As questões 5) e 6) dizem respeito à proporcionalidade do imposto de saída relativamente a ambas as transferências de ativos.
- 12 A originalidade da alienação das marcas em 2011 traduz-se numa situação tripartida, em que a sociedade-mãe afirma que a sua liberdade de estabelecer uma filial noutro Estado-Membro é restringida por um imposto de saída aplicado a uma transferência entre essa filial e uma das sociedades-irmãs desta última, sendo ambas as sociedades-irmãs integralmente detidas pela sociedade-mãe. Com base na abordagem baseada na comparação factual aplicada no Acórdão no processo C-418/07, o imposto imediato de saída nos termos do direito nacional torna, no mínimo, alegadamente menos atrativo o exercício da liberdade de estabelecimento de uma sociedade-mãe sediada noutro Estado-Membro. Alega-se que o Acórdão «**Thin Cap**», proferido pelo Tribunal de Justiça no processo C-524/04, em que este concluiu que a liberdade de estabelecimento era restringida por limites à dedutibilidade dos juros, quer (1) os empréstimos fossem concedidos pela sociedade-mãe, sediada na União, de uma filial britânica, quer (2) os empréstimos fossem concedidos por outra filial da sociedade-mãe sediada na União, é aplicável ao caso em apreço. No entanto, com base na mesma jurisprudência, poder-se-ia considerar que a situação factual de uma participação de controlo de ações não determina qual a liberdade aplicável, mas sim se as disposições legislativas em causa visam as relações dentro de um grupo; a legislação em matéria de grupos diz respeito à liberdade de estabelecimento, não à livre circulação de capitais.

- 13 Quanto à questão de saber se são «capitais» para efeitos desta liberdade de circulação, as «marcas» podem ser consideradas «ativos constituídos», tal como foi interpretado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão proferido no processo C-182/08⁵, ou que estão relacionadas com a venda de um ativo comercial, e não uma operação financeira (Acórdão nos processos apensos 286/82 e 26/83⁶).
- 14 No que diz respeito à proporcionalidade do imposto de saída, afirmou-se que, designadamente, os Acórdãos «**National Grid**» no processo C-371/10, «**DMC**» no processo C-164/12 e «**LabTec**» no processo C-657/13 estabelecem que é proporcionado que um Estado-Membro determine o montante do imposto no momento da transferência dos ativos para fora da sua rede fiscal, mas a aplicação imediata de um imposto de saída sem possibilidade de diferimento é desproporcionada. Pode argumentar-se, porém, que, na jurisprudência existente, a justificação para o diferimento, nomeadamente as desvantagens de liquidez para a sociedade contribuinte, não se aplica ao presente caso, visto que os ativos foram realizados ao seu valor de mercado.

⁵ Acórdão de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, n.ºs 42 e 43).

⁶ Acórdão de 31 de janeiro de 1984, Graziana Luisi e Giuseppe Carbone/Ministero del Tesoro (286/82 e 26/83, EU:C:1984:35, n.ºs 20 a 22).