

Processo C-28/95

A. Leur-Bloem
contra
Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2

(pedido de decisão prejudicial
apresentado pelo Gerechtshof te Amsterdam)

«Artigo 177.º — Competência do Tribunal de Justiça — Legislação nacional
que retoma disposições comunitárias — Transposição —
Directiva 90/434/CEE — Conceito de fusão por permuta de acções —
Fraude ou evasão fiscais»

Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas em 17 de Setembro de
1996 I - 4165
Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Julho de 1997 I - 4190

Sumário do acórdão

1. *Questões prejudiciais — Competência do Tribunal de Justiça — Limites — Interpretação solicitada devido à aplicabilidade, às situações puramente internas, das disposições de uma directiva transpostas para o direito nacional, que resulta de um alinhamento do tratamento das situações internas pelas regidas pelo direito comunitário — Competência para fornecer essa interpretação — Apreciação do âmbito exacto do reenvio para o direito comunitário efectuado pelo direito nacional — Competência exclusiva do juiz nacional (Tratado CE, artigo 177.º)*

2. *Aproximação das legislações — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Directiva 90/434 — Fusão por permuta de acções — Conceito — Tomada em consideração das razões financeiras, económicas ou fiscais da operação de fusão — Exclusão*
[Directiva 90/434 do Conselho, artigo 2.º, alíneas d) e b)]
3. *Aproximação das legislações — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Directiva 90/434 — Operações que têm como objectivo a fraude ou a evasão fiscais — Verificação sob controlo jurisdiccional pelas autoridades nacionais — Possibilidade de as autoridades nacionais instituírem uma presunção de fraude ou de evasão fiscais — Condições e limites*
[Directiva 90/434 do Conselho, artigo 11.º, n.º 1, alínea a)]
4. *Aproximação das legislações — Regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes — Directiva 90/434 — Operações que têm como objectivo a fraude ou a evasão fiscais — Possibilidade de presunção de fraude ou de evasão fiscais no caso de operações não efectuadas por razões económicas válidas — Conceito de razão económica válida — Compensação fiscal horizontal das perdas entre as sociedades participantes — Exclusão*
(Directiva 90/434 do Conselho, artigo 11.º)

1. O Tribunal de Justiça é competente, nos termos do artigo 177.º do Tratado, para interpretar o direito comunitário quando este não rege directamente a situação em causa, mas o legislador nacional decidiu, aquando da transposição para o direito nacional das disposições de uma directiva, aplicar às situações puramente internas o mesmo tratamento que às que se regem pela directiva, de modo que alinhou a sua legislação interna pelo direito comunitário.

Com efeito, quando a legislação nacional se adequa, para as soluções que dá a situações puramente internas, às soluções escolhidas em direito comunitário, a fim, nomeadamente, de evitar o aparecimento

de discriminações contra cidadãos nacionais ou de eventuais distorções de concorrência, existe um interesse comunitário manifesto em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou as noções que se foram buscar ao direito comunitário sejam interpretadas de forma uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devem aplicar.

Todavia, numa tal situação, e no âmbito da repartição das funções jurisdicionais entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, prevista pelo artigo 177.º, compete apenas ao órgão jurisdiccional nacional apreciar o alcance exacto dessa remissão para o direito comunitário,

sendo o Tribunal de Justiça competente para analisar apenas as disposições deste direito. A tomada em consideração dos limites que o legislador nacional estabeleceu para a aplicação do direito comunitário a situações meramente internas releva do direito interno e, por conseguinte, é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro.

2. A Directiva 90/434 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes deve ser interpretada no sentido de que o regime fiscal comum que institui, o qual inclui diferentes benefícios fiscais, se aplica indistintamente a todas as operações de fusão, de cisão, de entradas de activos e de permuta de acções, independentemente dos seus fundamentos, quer sejam financeiros, económicos ou puramente fiscais.

Conclui-se que o artigo 2.º, alínea d), da directiva, que define o conceito de fusão por permuta de acções, não exige que a sociedade adquirente, na acepção do artigo 2.º, alínea h), explore uma empresa, nem que haja uma reunião duradoura, de um ponto de vista financeiro e económico, numa mesma entidade, da empresa de duas sociedades. Do mesmo modo, a circunstância de uma mesma pessoa singular, que era o único accionista e director das sociedades adquiridas, se tornar o único accionista e director da sociedade adquirente não impede que a operação em causa possa ser qualificada de fusão por permuta de acções.

3. O artigo 11.º da Directiva 90/434 deve ser interpretado no sentido de que, para verificar se a operação em causa tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais, as autoridades nacionais competentes devem proceder, em cada caso, à apreciação global da referida operação. Essa apreciação deve poder ser objecto de fiscalização jurisdicional.

Em conformidade com o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), dessa directiva, os Estados-Membros podem prever que o facto de a operação em causa não ter sido efectuada por razões económicas válidas constitui uma presunção de fraude ou de evasão fiscais. Compete-lhes determinar os procedimentos internos necessários para esse fim, respeitando o princípio da proporcionalidade.

No entanto, a instituição de uma regra de alcance geral que exclui automaticamente certas categorias de operações do benefício fiscal, quer haja ou não efectivamente evasão ou fraude fiscais, isto com base em critérios tais como a exploração pela própria sociedade adquirente de uma empresa, a reunião duradoura, de um ponto de vista financeiro e económico, numa mesma entidade, da empresa de duas sociedades, ou a circunstância de uma mesma pessoa singular, que era o único accionista e director das sociedades adquiridas, se tornar o único accionista e director da sociedade adquirente, ultrapassaria aquilo que é necessário para evitar essa fraude ou essa evasão fiscais e prejudicaria o objectivo prosseguido pela Directiva 90/434, que consiste precisa-

- mente em instaurar regras fiscais neutras em relação à concorrência e em evitar que as operações nela referidas sejam entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados-Membros.
4. O conceito de razão económica válida, na acepção do artigo 11.º da Directiva 90/434, deve ser interpretado como indo além da procura de um benefício puramente fiscal, como a compensação horizontal das perdas.