

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

6 de outubro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Artigos 49.º TFUE, 54.º TFUE, 107.º TFUE e 108.º, n.º 3, TFUE – Liberdade de estabelecimento – Auxílios de Estado – Tributação dos grupos de sociedades – Aquisição de uma participação no capital de uma filial – Amortização do valor comercial da empresa – Limitação às participações em sociedades residentes»

No processo C-66/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), por decisão de 30 de janeiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de fevereiro de 2014, no processo

Finanzamt Linz

contra

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

estando presentes:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan e A. Prechal (relatora), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da IFN-Holding AG e da IFN Beteiligungs GmbH, por A. Damböck e B. Stürzlinger, Steuerberater,
- em representação do Governo austríaco, por J. Bauer, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e R. Sauer, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 16 de abril de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE, 54.º TFUE, 107.º TFUE e 108.º, n.º 3, TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Linz (Serviço de Finanças de Linz, a seguir «Finanzamt») ao Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (anteriormente Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), a propósito de uma decisão do primeiro que recusa, por ocasião da tributação de um grupo de sociedades, a uma sociedade adquirente de uma participação numa sociedade não residente proceder à amortização do valor comercial da empresa.

Quadro jurídico austríaco

3 Em direito austríaco, a Lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz), de 7 de julho de 1988 (BGBl. 401/1988), conforme alterada pela Lei de reforma fiscal de 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, a seguir «Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988»), prevê, no seu artigo 9.º, um regime de tributação dos grupos de sociedades. No quadro deste regime, uma sociedade pode formar um grupo de sociedades com as suas filiais e outras sociedades controladas, desde que detenha, pelo menos, 50% do capital destas. Neste caso, considera-se que os resultados fiscais (lucros e perdas) das sociedades pertencentes a esse grupo são imputados unicamente à sociedade-mãe e são tributados ao nível desta última.

4 O § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988 prevê:

«[...] Em caso de aquisição de uma participação [...] por um membro do grupo de sociedades ou pela sociedade-mãe, ou por uma sociedade apta a fazer parte de um grupo de sociedades, numa sociedade integralmente sujeita ao imposto e que exerce uma atividade [...], salvo se essa participação for comprada, direta ou indiretamente, a uma sociedade que faz parte do grupo sociedades ou então, direta ou indiretamente, a um acionista que exerce uma influência dominante, há que proceder, a partir do momento em que essa sociedade faz parte do grupo de sociedades, à amortização do valor comercial da empresa no membro do grupo de sociedades que detenha diretamente a participação ou na sociedade-mãe, e isto do modo seguinte:

— O valor comercial da sociedade considera-se ser a diferença, correspondente à percentagem da participação, entre os capitais próprios na aceção do direito comercial da sociedade na qual uma participação é detida aumentado das mais-valias latentes sobre as imobilizações corpóreas não depreciáveis, e os custos de aquisição fiscalmente pertinentes, sem poder exceder 50% desses custos de aquisição. Há que deduzir o valor comercial amortizável de forma linear durante 15 anos.

[...]

— Se a aquisição da participação conduzir a um valor comercial negativo, esta última deve ser retomada no lucro na conta de resultado [...]

— As frações correspondentes a um quinze avos diminuem [...] o valor contabilístico determinante para efeitos fiscais.»

5 O § 10 da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, relativo às participações internacionais, dispõe, nos seus n.os 2 e 3:

«(2) As participações nos lucros de qualquer natureza, provenientes de participações internacionais, são isentas do imposto sobre as sociedades. Consideram-se participações internacionais, as participações sociais comprovadamente detidas por contribuintes abrangidos pelo § 7, n.º 3, ou por outras sociedades não residentes integralmente sujeitas ao imposto e equiparáveis a contribuintes residentes abrangidos pelo § 7, n.º 3, durante um período ininterrupto de, no mínimo, um ano e representativas da participação em, no mínimo, um décimo do capital social de:

a) sociedades não residentes, comparáveis a sociedades de capitais residentes;

b) de outras sociedades não residentes que preencham as condições [...] do artigo 2.º da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990[, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e filiais de Estados-Membros diferentes] (JO L 225, p. 6), na versão aplicável. O prazo de um ano acima mencionado não se aplica às participações adquiridas em razão de um aumento de capital, se este último não conduzir a um acréscimo da parte detida do capital.

(3) Os lucros, as perdas e outras variações do valor de participações internacionais na aceção do n.º 2 não são tomados em conta para calcular os rendimentos. Estão excluídas as perdas efetivas e definitivas causadas pelo desaparecimento (liquidação ou falência) da sociedade não residente. Devem ser subtraídas das perdas as participações nos lucros de qualquer natureza isentas de imposto que foram recebidas durante os cinco exercícios que precederam o exercício da abertura de liquidação ou da verificação da insolvência. A neutralidade fiscal da participação não se aplica nos casos seguintes:

1. O contribuinte declara, quando apresenta a declaração de imposto sobre as sociedades para o ano da aquisição de uma participação internacional ou da constituição de uma participação internacional ao adquirir participações suplementares, que os lucros, perdas e outras variações do valor devem ser tomados em consideração para efeitos fiscais (opção de tomada em conta da participação para efeitos fiscais).

[...]»

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 Resulta da decisão de reenvio que a IFN Beteiligungs GmbH (a seguir «IFN») detém 99,71% do capital social da IFN Holding AG (a seguir «IFN Holding»), que, por sua vez, detém participações maioritárias num certo número de sociedades por ações sujeitas parcial ou integralmente a imposto. Durante os anos de 2006 e de 2007, a IFN Holding detinha 100% do capital da CEE Holding GmbH (a seguir «CEE»), que, em 2005, tinha adquirido 100% do capital da HSF s.r.o. Slowakei (a seguir «HSF»), sociedade com sede na Eslováquia. A partir de 2005, para uma, e 2006, para a outra, a CEE e a HSF tornaram-se membros de um grupo de sociedades, na aceção do § 9 da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988. Na sequência de fusão entre a IFN Holding e a CEE, com efeitos a partir de 31 de dezembro de 2007, a primeira retomou todos os direitos e obrigações da segunda, incluindo a participação detida na HSF.

7 No âmbito das declarações de impostos sobre as sociedades para os anos de 2006 a 2010, a CEE, e posteriormente a IFN Holding, procederam, de cada vez, em relação com a referida participação, a uma amortização do valor comercial da empresa, na aceção do § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, correspondente a um quinze avos da metade do preço de compra (isto é, 5,5 milhões de euros). Num anexo à respetiva declaração de imposto sobre as sociedades, indicaram que a limitação, prevista nesta disposição, da amortização do

valor comercial da empresa unicamente às participações detidas em sociedades residentes violava a liberdade de estabelecimento e, consequentemente, era contrária ao direito da União.

8 Nos seus avisos de tributação, o Finanzamt, enquanto autoridade de primeira instância, não reconheceu essas amortizações do valor comercial da empresa pelo facto de que, por força do § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, apenas as participações detidas em sociedades integralmente sujeitas a imposto conferem direito a essas amortizações.

9 Na sequência dos recursos interpostos pela IFN?Holding e pela IFN contra esses avisos, o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, anulou, por uma decisão de 16 de abril de 2013, as decisões do Finanzamt. Considerou que a limitação das amortizações do valor comercial da empresa apenas às participações detidas em sociedades integralmente sujeitas ao imposto, prevista no § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, violava a liberdade de estabelecimento e não podia ser justificada por razões imperiosas de interesse geral. Em seu entender, a fim de estarem em conformidade com o direito da União, a amortização do valor comercial da empresa deveria ser alargada às participações detidas em sociedades residentes de outro Estado?Membro.

10 Tendo o Finanzamt interposto recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, este interroga?se, em primeiro lugar, sobre a questão de saber se a amortização do valor comercial da empresa, prevista no § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, é compatível com os artigos 107.º TFUE e 108.º, n.º 3, TFUE. Considera que a referida amortização confere uma vantagem ao beneficiário, mas interroga-se sobre se deve considerar que essa vantagem favorece certas empresas ou certas produções.

11 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga?se quanto à compatibilidade da amortização do valor comercial da empresa, prevista no § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, com os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE. Pretende saber se esta medida, que considera constituir um entrave à liberdade de estabelecimento, pode, no entanto, ser justificada pelo facto de dizer respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou por uma razão imperiosa de interesse geral.

12 Quanto ao argumento do Finanzamt segundo o qual a situação das sociedades residentes e a das sociedades não residentes, membros de um grupo de sociedades, não são comparáveis, uma vez que, para as primeiras, o resultado (lucros e perdas) é imputado integralmente à sociedade?mãe ao passo que, para as segundas, apenas as perdas são imputadas e, além do mais, apenas na proporção da participação, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se o reconhecimento, ou a recusa de reconhecimento, da amortização do valor comercial da empresa está ligado a esta diferença de situação entre estas duas categorias de sociedades, membros de um grupo de sociedades. Com efeito, num grupo de sociedades, a amortização do valor comercial da empresa é permitida, quer a filial realize lucros quer sofra perdas, e quer o valor da participação tenha mudado ou não.

13 O órgão jurisdicional de reenvio observa igualmente que a amortização do valor comercial da empresa provoca uma redução do valor contabilístico, determinante do ponto de vista fiscal, da participação e conduz, portanto, a uma mais?valia tributável mais elevada em caso de cessão posterior dessa participação. No entanto, em geral, as participações estratégicas são detidas de modo duradouro e, mesmo em caso de revenda da participação, a amortização do valor comercial da empresa proporciona uma vantagem de tesouraria à sociedade?mãe, de modo que a sua situação é mais favorável em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente do que em caso de aquisição de uma participação numa filial estabelecida noutro Estado?Membro.

14 A propósito do argumento do Finanzamt segundo o qual não existem entraves à liberdade de estabelecimento no que diz respeito às participações internacionais para as quais a opção de ter em conta essas participações para efeitos fiscais, prevista no § 10, n.º 3, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, não foi exercida, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que o contribuinte pode, através desta opção, que pode exercer apenas uma vez, escolher entre a neutralidade fiscal dos lucros e das perdas resultantes da cessão da participação, por um lado, e a sua tomada em conta para efeitos fiscais, por outro. Observa, no entanto, que, mesmo em caso de exercício da opção de tomada em conta fiscal, a amortização do valor comercial da empresa não é permitida para uma participação numa sociedade não residente.

15 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições conjugadas do artigo 107.º TFUE [...] e do artigo 108.º, n.º 3, TFUE [...] opõem-se a uma medida nacional que prevê que, no âmbito da tributação do grupo de empresas, há que proceder a uma amortização do *goodwill* – que reduz a base tributável e, por conseguinte, a carga fiscal – em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente, ao passo que noutros casos de tributação dos rendimentos e das pessoas coletivas após a aquisição de uma participação essa amortização do *goodwill* não é admissível?

2) As disposições conjugadas do artigo 49.º TFUE [...] e do artigo 54.º TFUE [...] opõem-se a disposições de um Estado-Membro que preveem que, no âmbito da tributação do grupo de empresas, há que proceder a uma amortização do *goodwill* da empresa após a aquisição de uma participação numa sociedade residente, ao passo que, em caso de aquisição de uma participação numa pessoa coletiva não residente (nomeadamente com sede noutro Estado-Membro [...]), não se pode proceder a essa amortização do *goodwill*?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade da primeira questão

16 A IFN Holding e a Comissão Europeia consideram que a primeira questão não é admissível, dado que as razões pelas quais o órgão jurisdicional de reenvio necessita de uma resposta a esta questão para resolver o litígio nele pendente não são claramente perceptíveis.

17 Fazendo referência ao acórdão P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 39), a IFN Holding alega, em especial, que, nos processos relativos a auxílios estatais, os órgãos jurisdicionais nacionais têm por única missão salvaguardar os direitos dos litigantes até ser tomada a decisão final da Comissão em aplicação do artigo 108.º, n.º 3, TFUE. Ora, tal situação não se verifica no caso vertente, uma vez que nenhuma das partes no litígio no processo principal formulou qualquer pretensão com fundamento nos artigos 107.º TFUE e seguintes.

18 A Comissão, por sua vez, considera que a IFN Holding e a IFN não poderiam, de qualquer modo, invocar, perante o órgão jurisdicional nacional, a ilegalidade da regra contida no § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988 tendo em conta o direito em matéria de auxílios de Estado.

19 Recorde-se que um pedido de decisão prejudicial submetido por um órgão jurisdicional nacional só pode ser declarado inadmissível quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões

que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdão Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, n.º 16 e jurisprudência referida).

20 A primeira questão tem por objeto a compatibilidade com os artigos 107.º TFUE e 108.º, n.º 3, TFUE de uma medida fiscal, como a que está em causa no processo principal, que permite, sob certas condições, a uma sociedade, em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente, proceder à amortização do valor comercial da empresa.

21 Cumpre referir, no entanto, que o devedor de um imposto não pode invocar que uma medida fiscal de que beneficiam outras empresas constitui um auxílio de Estado para se subtrair ao pagamento desse imposto (v., neste sentido, acórdão Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 43).

22 Além disso, a decisão de reenvio não contém nenhuma indicação da qual se possa inferir que, não obstante a impossibilidade para a IFN e a IFN Holding de retirar proveito de uma eventual violação dos artigos 107.º TFUE e 108.º, n.º 3, TFUE, a resposta à primeira questão prejudicial é, não obstante, necessária ao órgão jurisdicional de reenvio para resolver o litígio que lhe foi submetido.

23 Nestas condições, há que considerar que é manifesto que a primeira questão não tem nenhuma relação com o objeto do litígio no processo principal.

24 Por conseguinte, a primeira questão é inadmissível.

Quanto à segunda questão

25 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito de uma tributação de um grupo de sociedades, permite a uma sociedade-mãe, em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente que se torna membro desse grupo, proceder à amortização do valor comercial da empresa até ao limite de 50% do preço de compra da participação, mas proíbe essa amortização em caso de aquisição de uma participação numa sociedade não residente.

26 As disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento, embora se destinem a assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem entrave o estabelecimento noutro Estado-Membro de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação, em especial por intermédio de uma filial. Em especial, a liberdade de estabelecimento é obstruída se, por força de uma legislação de um Estado-Membro, uma sociedade residente que detém uma filial noutro Estado-Membro ou noutro Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3), sofrer uma diferença de tratamento fiscal desvantajosa em relação a uma sociedade residente que detém uma filial no primeiro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.os 18 e 19).

27 Refira-se que uma legislação como a que está em causa no processo principal é suscetível de criar uma vantagem fiscal para uma sociedade-mãe que adquire uma participação numa sociedade residente, quando o valor comercial desta última é positivo. Com efeito, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, o facto de poder proceder à amortização do valor comercial da empresa, na aceção de § 9, n.º 7, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, reduz a base de tributação da sociedade-mãe e, consequentemente, o montante do seu imposto.

28 Ao não conceder, nestas mesmas circunstâncias, essa vantagem fiscal a uma sociedade-mãe que adquire uma participação numa sociedade não residente, essa legislação institui uma diferença de tratamento fiscal entre sociedades-mãe em detrimento das que adquirem uma participação numa sociedade não residente.

29 Esta diferença de tratamento é suscetível de obstruir o exercício, pela sociedade-mãe que adquire uma participação numa sociedade não residente, da sua liberdade de estabelecimento na aceção do artigo 49.º TFUE, dissuadindo-a de adquirir ou de criar filiais noutros Estados-Membros (v., neste sentido, acórdão Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 23 e jurisprudência referida).

30 Essa diferença de tratamento só pode ser admitida se disser respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (v., designadamente, acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 23).

31 Quanto à questão de saber se as situações em causa são objetivamente comparáveis, recorde-se que o carácter comparável de uma situação transfronteiriça com uma situação interna deve ser examinado tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (acórdão Comissão/Finlândia, C-342/10, EU:C:2012:688, n.º 36 e jurisprudência referida).

32 Conforme expõe o Verwaltungsgerichtshof na sua decisão de reenvio, ao adotar a Lei de reforma fiscal de 2005, o legislador austríaco quis criar uma incitação fiscal à constituição de grupos de sociedades assegurando uma igualdade de tratamento entre a compra dos ativos de exploração («asset deal») e a compra da participação na sociedade que possui a exploração («share deal»).

33 Ora, uma vez que, por força de uma legislação como a que está em causa no processo principal, um grupo de sociedades pode ser constituído por sociedades quer residentes quer não residentes, a situação de uma sociedade-mãe que queira constituir esse grupo com uma filial residente e a situação de uma sociedade-mãe residente que queira constituir um grupo de sociedades com uma filial não residente são, tendo em conta o objetivo de um regime fiscal como o que está em causa no processo principal, objetivamente comparáveis visto que uma e outra procuram beneficiar das vantagens desse regime (v., neste sentido, acórdão X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, n.º 24).

34 Esta constatação não é posta em causa pela existência, à qual faz referência a República da Áustria, de uma diferença na imputação, sobre os rendimentos da sociedade-mãe, dos lucros e das perdas de filiais residentes, por um lado, e de filiais não residentes, por outro, no âmbito da tributação de um grupo de sociedades.

35 Com efeito, como faz notar o órgão jurisdicional de reenvio, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal autoriza a sociedade-mãe a proceder à amortização do valor comercial da empresa, independentemente da circunstância de que a sociedade na qual uma participação é adquirida realize lucros ou sofra perdas.

36 Nestas condições, como salienta a advogada-geral no n.º 40 das suas conclusões, a imputação, ou a inexistência de imputação, nos rendimentos de uma sociedade-mãe, dos lucros e das perdas de uma sociedade na qual uma participação é adquirida não pode ser considerada um critério pertinente para comparar a situação das duas categorias de sociedades-mãe em questão tendo em conta o objetivo prosseguido por uma legislação como a que está em causa no processo principal.

37 A constatação efetuada no n.º 33 do presente acórdão também não é posta em causa pelo argumento da República da Áustria segundo o qual o objetivo de uma legislação como a que está em causa é conceder ao «share deal» tratamento igual ao que é concedido ao «asset deal». Segundo esse Estado-Membro, o facto de permitir à sociedade-mãe, em caso de aquisição de uma participação numa sociedade não residente que se torna membro de um grupo de sociedades, proceder à amortização do valor da empresa colocaria, numa situação transfronteiriça, o «share deal» numa posição mais favorável do que o «asset deal».

38 Com efeito, mesmo que seja esse o caso, não deixa de ser verdade que uma legislação como a que está em causa no processo principal cria uma diferença de tratamento entre uma sociedade-mãe que adquire uma participação numa sociedade residente, por um lado, e uma sociedade-mãe que adquire uma participação numa sociedade não residente, por outro, apesar de estas duas categorias de sociedades se encontrarem numa situação comparável à luz do que constitui, como resulta do n.º 32 do presente acórdão, o próprio objetivo dessa legislação, isto é, o de criar uma incitação fiscal à constituição de grupos de sociedades.

39 A justificação de uma diferença de tratamento, como a que está em causa no processo principal, apenas pode, consequentemente, proceder de razões imperiosas de interesse geral. Além disso, nesta hipótese, esta diferença de tratamento deve ser apta a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e não ir além do que é necessário para o alcançar (v. acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 25 e jurisprudência referida).

40 A República da Áustria considera que a diferença de tratamento, instituída por uma legislação como a que está em causa no processo principal, é justificada pelo princípio da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, uma vez que não dispõe do poder de tributar os lucros das sociedades não residentes que são membros do grupo de sociedades.

41 A este propósito, recorde-se que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União Europeia, os Estados-Membros mantêm a competência para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação, com vista, designadamente, a eliminar duplas tributações, e que a preservação desta repartição é um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça (v. acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 27 e jurisprudência referida).

42 No entanto, como já foi referido no n.º 35 do presente acórdão, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal permite à sociedade-mãe proceder à amortização do valor comercial da empresa, independentemente da circunstância de a sociedade na qual uma participação é adquirida realizar lucros ou sofrer perdas. Quanto à concessão da referida vantagem fiscal, essa legislação não diz respeito, pois, ao exercício do poder de tributação referente a lucros e perdas da sociedade na qual uma participação é adquirida nem, consequentemente, à repartição de um poder de tributação entre os Estados-Membros.

43 A República da Áustria alega igualmente que a diferença de tratamento resultante de uma legislação como a que está em causa no processo principal é justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal.

44 É certo que o Tribunal de Justiça admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado. Para que um argumento baseado nessa justificação possa ser acolhido, o Tribunal de Justiça exige, porém, um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o carácter direto deste nexo

ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pelo regime em causa (acórdão Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 48 e jurisprudência referida).

45 A República da Áustria alega, em primeiro lugar, que esse nexo direto existe, no quadro de uma legislação como a que está em causa no processo principal, entre a vantagem fiscal que consiste na amortização do valor comercial da empresa, por um lado, e a imputação fiscal à sociedade?mãe do resultado da sociedade residente, por outro.

46 Todavia, este argumento não pode ser acolhido. Com efeito, pela mesma razão já evocada nos n.os 35 e 42 do presente acórdão, não se pode considerar que existe um nexo direto entre a referida vantagem fiscal e o encargo fiscal que consiste na imputação fiscal à sociedade?mãe de um lucro realizado pela sociedade na qual uma participação é adquirida, mesmo admitindo que esta última realiza, em quaisquer circunstâncias, lucros e não perdas.

47 Em segundo lugar, a República da Áustria alega que existe um nexo direto, na aceção da jurisprudência evocada no n.º 44 do presente acórdão, entre a vantagem fiscal em causa, por um lado, e a tributação imposta à sociedade?mãe da mais?valia em caso de cessão da participação detida na sociedade residente, por outro. Em caso de neutralidade fiscal da participação detida por uma sociedade?mãe numa sociedade não residente, esta tributação não existiria, pelo que seria justificado não conceder a vantagem fiscal diretamente ligada a esta mesma tributação.

48 No entanto, refira?se, por um lado, que a vantagem fiscal que consiste na amortização do valor comercial da empresa produz efeitos imediatos para a sociedade?mãe, ao passo que a tributação da mais?valia em caso de cessão da participação na sociedade residente tem caráter remoto e aleatório, fazendo o órgão jurisdicional de reenvio notar de resto, a este respeito, que, em geral, as participações estratégicas são detidas de modo duradouro. Nestas condições, o facto de ser possível proceder à tributação da mais?valia em caso de cessão da participação não constitui uma consideração de coerência fiscal suscetível de justificar a recusa da referida vantagem fiscal em caso de aquisição por uma sociedade?mãe de uma participação numa sociedade não residente que se torna membro de um grupo de sociedades (v., neste sentido, acórdãos Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, n.º 67, e DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, n.º 49).

49 Por outro lado, como referiu a advogada?geral no n.º 61 das suas conclusões, o direito nacional não permite à sociedade?mãe beneficiar da amortização do valor comercial da empresa, mesmo quando a sociedade?mãe exerce o seu direito de optar pela tomada em conta fiscal de uma participação numa sociedade não residente, em conformidade com o § 10, n.º 3, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1988, e, deste modo, a cessão dessa participação é tributada.

50 Daqui resulta que uma legislação como a que está em causa no processo principal não estabelece, por ela própria, qualquer nexo direto entre, por um lado, a vantagem fiscal que consiste na amortização do valor comercial da empresa e, por outro, o direito que consiste na tributação à sociedade?mãe da mais?valia, em caso de cessão da participação na sua filial, pelo que não se pode considerar que uma diferença de tratamento, como a que está em causa no processo principal, é justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal do Estado?Membro em questão (v., neste sentido, acórdão Comissão/Espanha, C?269/09, EU:C:2012:439, n.º 87).

51 Em terceiro lugar, segundo a República da Áustria, justifica?se, para manter a coerência do sistema fiscal austríaco, que proíbe a dedução dos encargos ligados a receitas não tributáveis, recusar o acima referido benefício da amortização no caso das participações fiscalmente neutras em sociedades não residentes. Com efeito, no caso contrário, estas participações beneficiariam

de uma dupla vantagem, o que seria incompatível com o referido sistema.

52 No entanto, este argumento, relativo à inexistência de poder de tributação em relação a lucros das sociedades não residentes, não diz respeito à existência de um nexo direto entre uma vantagem e um encargo, mas coincide, na realidade, com o argumento baseado no princípio da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, mencionado no n.º 40 do presente acórdão. Deve, pois, ser rejeitado pela mesma razão já evocada no n.º 42 do presente acórdão.

53 Uma vez que não resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que uma diferença de tratamento, como a que está em causa no processo principal, seria justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, há que considerar que a mesma é incompatível com a liberdade de estabelecimento.

54 Consequentemente, há que responder à segunda questão que o artigo 49.º TFUE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito de uma tributação de um grupo de sociedades, permite a uma sociedade-mãe, em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente que se torna membro desse grupo, proceder à amortização do valor comercial da empresa até ao limite de 50% do preço de compra da participação, mas proíbe essa amortização em caso de aquisição de uma participação numa sociedade não residente.

Quanto às despesas

55 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 49.º TFUE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito de uma tributação de um grupo de sociedades, permite a uma sociedade-mãe, em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente que se torna membro desse grupo, proceder à amortização do valor comercial da empresa até ao limite de 50% do preço de compra da participação, mas proíbe essa amortização em caso de aquisição de uma participação numa sociedade não residente.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.