

Processo C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

contra

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt GmbH

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Liberdade de estabelecimento – Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) – Legislação fiscal – Tratamento fiscal de perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado-Membro do EEE, pertencente a uma sociedade com sede estatutária num Estado-Membro da União Europeia»

Sumário do acórdão

1. *Acordos internacionais – Acordo que cria o Espaço Económico Europeu – Liberdade de estabelecimento – Disposições do Tratado – Âmbito de aplicação*

(Artigo 43.º CE; Acordo EEE, artigo 31.º)

2. *Acordos internacionais – Acordo que cria o Espaço Económico Europeu – Liberdade de estabelecimento – Legislação fiscal – Imposto sobre as sociedades*

(Acordo EEE, artigo 31.º)

1. As disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento impedem que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação devendo ser consideradas restrições todas as medidas que proíbem, perturbam ou tornam menos atractivo o exercício desta liberdade. Estas considerações são igualmente aplicáveis quando uma sociedade estabelecida num Estado-Membro opera noutro Estado-Membro através de um estabelecimento estável.

(cf. n.os 29-31)

2. O artigo 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) não se opõe a um regime fiscal nacional que, após ter admitido a tomada em conta das perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado diferente daquele onde tem a sede a sociedade de que depende esse estabelecimento, prevê, para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento dessa sociedade, o acréscimo das referidas perdas à matéria colectável no momento em que tal estabelecimento produz lucros, quando o Estado em que se situa o estabelecimento estável não concede qualquer direito ao reporte das perdas sofridas por um estabelecimento estável pertencente a uma sociedade sedeadada noutro Estado e quando, nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre os dois Estados em causa, os rendimentos dessa entidade estão isentos de imposto no Estado em que a sociedade de que depende tem a sua sede.

Na verdade, esse regime fiscal contém uma restrição ao directo previsto no artigo 31.º do Acordo EEE, dado que a situação fiscal de uma sociedade que tem a sua sede estatutária num

Estado?Membro e que possui um estabelecimento estável noutra Estado?Membro é menos favorável do que aquela que teria se esta última entidade estivesse estabelecida no primeiro Estado?Membro. Com efeito, se todas as perdas registadas pelo estabelecimento estável situado noutra Estado?Membro fossem deduzidas, num primeiro momento, dos lucros realizados pela sociedade de que depende, no processo de tributação da referida sociedade no primeiro Estado?Membro, ao fazê-lo, o referido Estado concede uma vantagem fiscal à sociedade residente de que depende o estabelecimento estável situado no território nacional. Todavia, quando, num segundo momento, procede ao acréscimo das perdas do referido estabelecimento estável à matéria colectável da sociedade de que o mesmo depende, pelo facto de este último ter realizado lucros, o regime fiscal nacional suprime essa vantagem fiscal. Submetendo assim as sociedades residentes que têm estabelecimentos estáveis noutra Estado?Membro a um tratamento fiscal menos favorável que aquele de que beneficiam as sociedades residentes que têm estabelecimentos estáveis situados no território nacional. Devido a esta diferença de tratamento fiscal, uma sociedade residente pode ser dissuadida de exercer as suas actividades através de um estabelecimento estável situado noutra Estado?Membro.

Todavia, essa restrição é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal. A este respeito, o acréscimo das perdas previsto pelo regime fiscal em causa não pode ser dissociado da tomada em conta das mesmas num momento anterior. Este acréscimo, no caso de uma sociedade que tem um estabelecimento estável situado noutra Estado, relativamente ao qual o Estado de residência desta sociedade não goza de qualquer poder de tributação, reflecte, com efeito, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, uma lógica simétrica. Existe, portanto, umnexo directo, pessoal e material entre os dois elementos do mecanismo fiscal em causa, uma vez que o referido acréscimo constitui o complemento lógico da dedução anteriormente concedida. Além disso, esta restrição é adequada para atingir esse objectivo, na medida em que funciona de modo perfeitamente simétrico, visto que só as perdas deduzidas são acrescentadas à matéria colectável. Por outro lado, a referida restrição é completamente proporcionada ao objectivo visado, uma vez que as perdas só crescem à matéria colectável até ao limite dos lucros realizados.

Esta apreciação não pode ser posta em causa pelos efeitos conjugados, do regime fiscal e da legislação fiscal do referido Estado onde está situado o estabelecimento estável não havendo medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados?Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, se necessário por via convencional, a dupla tributação. Esta competência implica igualmente que um Estado?Membro não possa ser obrigado a ter em conta, para fins de aplicação da sua legislação fiscal, as consequências eventualmente desfavoráveis que decorrem das particularidades de uma regulamentação de outro Estado aplicável a um estabelecimento estável situado no território do referido Estado e pertencente a uma sociedade com sede no território do primeiro Estado. Mesmo supondo que o efeito combinado da tributação estabelecida no Estado em que está situada a sede da sociedade de que depende o estabelecimento estável em causa e da tributação do Estado em que se situa esse estabelecimento possa conduzir a uma restrição da liberdade de estabelecimento, esta restrição apenas é imputável ao segundo desses Estados, dado que a referida restrição resulta, não do regime fiscal em causa, mas da repartição de competências fiscais efectuada na convenção, destinada a evitar a dupla tributação assinada entre os dois Estados em questão.

A conclusão de que a restrição que decorre desse regime fiscal se justifica pela necessidade de garantir a coerência do mesmo também não pode ser posta em causa pelo facto de a sociedade de que depende o estabelecimento estável em causa o ter cedido e os lucros e perdas apurados relativamente ao mesmo estabelecimento estável ao longo da sua existência conduzirem a um resultado negativo. Com efeito, o acréscimo do montante das perdas do estabelecimento estável

aos resultados da sociedade de que depende é o complemento indissociável e lógico de terem sido tomadas em conta num momento anterior.

(cf. n.os 34?39, 42?46, 48, 49, 51?55 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

23 de Outubro de 2008 (*)

«Liberdade de estabelecimento – Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) – Legislação fiscal – Tratamento fiscal de perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado?Membro do EEE, pertencente a uma sociedade com sede estatutária num Estado?Membro da União Europeia»

No processo C?157/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 29 de Novembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Março de 2007, no processo

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

contra

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský, juizes,

advogada?geral: E. Sharpston,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Julho de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, por J.?P. Panthen e P. Lamprecht, na qualidade de agentes,
- em representação da Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt GmbH, por J. Schönfeld, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo belga, por A. Hubert, na qualidade de agente,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e C. ten Dam, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por Z. Bryanston-Cross, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «acordo EEE»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (a seguir «Finanzamt») à Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (a seguir «KR Wannsee») quanto ao tratamento fiscal, na Alemanha, das perdas sofridas por um estabelecimento estável situado na Áustria, pertencente à KR Wannsee.

Quadro jurídico

Direito internacional

3 O artigo 6.º do acordo EEE dispõe:

«Sem prejuízo da jurisprudência futura, as disposições do presente Acordo, na medida em que sejam idênticas, quanto ao conteúdo, às normas correspondentes do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e aos actos adoptados em aplicação destes dois Tratados, serão, no que respeita à sua execução e aplicação, interpretadas em conformidade com a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data de assinatura do presente Acordo.»

4 O artigo 31.º do acordo EEE tem a seguinte redacção:

«No âmbito das disposições do presente Acordo, não serão impostas quaisquer restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro da [Comunidades Europeia] ou de um Estado da [Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA)] no território de qualquer outro destes Estados. Esta disposição é igualmente aplicável à constituição de agências, sucursais ou filiais por nacionais de um Estado-Membro da [Comunidade Europeia] ou de um Estado da EFTA estabelecidos no território de qualquer um destes Estados.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades na acepção do [segundo parágrafo] do artigo 34.º, nas condições definidas na legislação do país de

estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no Capítulo IV.

[...]»

5 O artigo 34.º, segundo parágrafo, do acordo EEE prevê:

«Por ‘sociedades’ entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com excepção das que não prossigam fins lucrativos.»

6 A Convenção de prevenção da dupla tributação no domínio dos impostos sobre o rendimento e sobre o património e no domínio dos impostos profissionais e dos impostos sobre imóveis, celebrada entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria em 4 de Outubro de 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), conforme alterada pela Convenção de 8 de Julho de 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122, a seguir «Convenção germano-austriaca»), prevê, no seu artigo 4.º:

«1) Se uma pessoa residente num dos Estados contratantes obtiver rendimentos da exploração de uma empresa industrial ou comercial cuja actividade abrange o território do outro Estado contratante, o direito de tributar estes rendimentos só é da competência deste outro Estado contratante na medida em que sejam obtidos num estabelecimento estável situado no seu território.

2) Na tributação destes rendimentos, imputam-se a este estabelecimento estável os rendimentos que teria realizado se fosse uma empresa independente que exercesse uma actividade idêntica ou semelhante em condições idênticas ou semelhantes e negociasse de modo completamente independente com a empresa da qual é um estabelecimento estável.

3) Para efeitos da presente Convenção, a expressão ‘estabelecimento estável’ designa uma instalação comercial fixa da empresa industrial ou comercial em que esta exerce a totalidade ou parte da sua actividade.»

7 O artigo 15.º da Convenção germano-austriaca dispõe:

«1) O Estado de residência não tem o direito de tributar se este direito tiver sido atribuído ao outro Estado contratante pelos artigos precedentes.

[...]

3) O n.º 1 não exclui que o Estado de residência tribute os rendimentos e os elementos do património sob a sua competência mediante aplicação da taxa de imposto correspondente ao rendimento global ou ao património total do contribuinte.»

8 O artigo 12.º, alínea b), do Protocolo de 24 de Agosto de 2000 à Convenção de prevenção da dupla tributação no domínio dos impostos sobre o rendimento e sobre o património e no domínio dos impostos profissionais e dos impostos sobre imóveis, celebrada entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria em 4 de Outubro de 1954 (BGBl. 2002 II, p. 734), estabelece que as perdas sofridas a partir do exercício de 1998 devem ser tomadas em conta, segundo o princípio da reciprocidade, no Estado em que se situa o estabelecimento estável em causa. Esta disposição tem a seguinte redacção:

«Sempre que pessoas residentes na Alemanha sofram perdas em estabelecimentos situados na Áustria a partir do exercício de 1990 (1989/1990), as perdas apuradas até ao exercício de 1997 (1996/1997) inclusive são tomadas em conta nos termos do disposto no § 2a, n.º 3, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento alemão [Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, p. 1093, a seguir

'EStG']. A partir do ano fiscal de 1994, não se aplica a tomada em conta dos montantes inicialmente deduzidos nos termos do § 2a, n.º 3, terceiro período, da EStG. Quando o apuramento na Alemanha não possa ser feito nos termos destas disposições, dado o carácter definitivo da tributação e a impossibilidade de repetir o procedimento em razão da expiração do prazo fixado para a liquidação do imposto, é possível a tomada em conta na Áustria sob a forma de dedução das perdas. As perdas apuradas a partir do exercício de 1998 (1997/198) devem ser tomadas em conta no Estado em que se situa o estabelecimento, segundo o princípio da reciprocidade. As regras acima referidas só se aplicam desde que não tenham como efeito a dupla tomada em conta das perdas.»

Direito alemão

9 O § 2, n.º 1, da Lei relativa às medidas fiscais aplicáveis a investimentos de empresas alemãs no estrangeiro [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)], de 18 de Agosto de 1969 (BGBl. 1969 I, p. 1211, a seguir «AIG»), em vigor à data dos factos, tinha a seguinte redacção:

«Quando, ao abrigo de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, se deva reconhecer a um contribuinte tributado pelo rendimento global a isenção do imposto sobre o rendimento relativamente a resultados dum estabelecimento industrial ou comercial situado no estrangeiro, há que deduzir no cálculo do montante total dos rendimentos, a pedido do contribuinte, a perda que se apuraria naqueles resultados segundo as disposições do direito fiscal nacional, quando essa perda pudesse ser compensada ou deduzida pelo contribuinte se esses rendimentos não estivessem isentos e se a mesma for superior aos rendimentos positivos de uma actividade industrial ou comercial provenientes de outros estabelecimentos situados no mesmo Estado estrangeiro exonerados de tributação ao abrigo da mesma convenção. Quando este cálculo não implique a compensação da perda, a dedução desta é admitida nas condições fixadas no § 10d da [EStG]. O montante deduzido nos termos da primeira e segunda frases deve ser de novo tomado em consideração no cálculo do montante total dos rendimentos relativos ao ano de tributação em causa logo que, num dos períodos de tributação subsequentes, se apure um resultado positivo global da actividade industrial ou comercial proveniente de estabelecimentos situados nesse Estado estrangeiro que esteja isento de imposto ao abrigo da referida convenção. O disposto na terceira frase não se aplica quando o sujeito passivo demonstre que, nos termos das disposições legais do Estado estrangeiro que lhe são aplicáveis, apenas pode deduzir essas perdas dos resultados do ano em que foram apuradas».

10 A partir do ano de 1990, as regras relativas ao direito de dedução constavam do § 2a, n.º 3, da EStG.

Direito austríaco

11 Até 1988, o direito fiscal austríaco não previa o reporte de perdas sofridas por sociedades limitadamente sujeitas a imposto, ou seja, pelos estabelecimentos estáveis pertencentes a sociedades com sede no território de um Estado diferente da República da Áustria. Só em 1989 foi introduzida na Áustria a dedução das perdas sofridas por esses estabelecimentos estáveis, mesmo para as perdas sofridas antes de 31 de Dezembro de 1988, no decurso dos sete anos precedentes.

12 Esse reporte só foi, porém, admitido relativamente às perdas realizadas por estabelecimentos estáveis situados no território da República da Áustria e pertencentes a sociedades com sede noutro Estado, ou seja, por contribuintes limitadamente sujeitos a imposto, quando a empresa em causa não tivesse realizado lucros com a sua actividade global, ou seja, considerando os seus rendimentos universais. As perdas sofridas por um estabelecimento estável

situado na Áustria apenas podiam, assim, ser tomadas em conta na medida em que fossem superiores aos lucros realizados fora do quadro da sujeição limitada a imposto. Além disso, tal dedução só era possível na medida em que as perdas tivessem sido apuradas em contabilidade regular e não tivessem sido tomadas em conta na tributação relativa aos exercícios anteriores.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A KR Wannsee, recorrida no recurso de «Revision», é uma sociedade por quotas com sede na Alemanha que explorou um estabelecimento estável na Áustria de 1982 a 1994. Até ao fim do ano de 1990, sofreu perdas no montante total de 2 467 407 DEM nesse estabelecimento, das quais 36 295 DEM relativas a esse ano.

14 A seu pedido, estas perdas foram tomadas em conta pelo Finanzamt, recorrente no mesmo recurso de «Revision», na determinação da matéria colectável da sociedade, ou seja, na tributação dos lucros por si realizados na Alemanha durante os períodos de tributação correspondentes aos anos de 1982 a 1990.

15 Entre 1991 e 1994, a KR Wannsee realizou lucros no seu estabelecimento estável da Áustria no montante de 1 191 672 DEM, dos quais 746 828 DEM no ano de 1994, a que se refere o processo principal. Nesse ano, a KR Wannsee cedeu o referido estabelecimento estável.

16 Nos termos das disposições do direito fiscal alemão então em vigor, o Finanzamt acrescentou à soma total dos rendimentos obtidos pela KR Wannsee na Alemanha os lucros realizados durante o período correspondente aos anos de 1991 a 1994 pelo estabelecimento estável situado na Áustria. O Finanzamt tributou assim *a posteriori* os montantes anteriormente deduzidos na tributação na Alemanha a título de perdas do estabelecimento estável na Áustria. Assim, relativamente ao período de tributação em causa no processo principal, a saber, o ano de 1994, os rendimentos tributáveis da KR Wannsee foram acrescidos dos lucros realizados pelo referido estabelecimento estável nesse ano, ou seja, de um montante de 746 828 DEM.

17 Na Áustria, a KR Wannsee foi tributada em sede de imposto sobre as sociedades em 1992 e 1993, exercícios durante os quais o seu estabelecimento estável realizou lucros. Nessa ocasião, as perdas sofridas anteriormente por esta sociedade no referido estabelecimento estável não foram tidas em conta. Dado que a República da Áustria só permitia a dedução das perdas, a título subsidiário, nos casos em que não era possível serem tomadas em conta no Estado em que a sociedade de que dependia o estabelecimento estável tinha a sua sede e uma vez que a KR Wannsee tinha realizado lucros na Alemanha entre 1982 e 1990, a compensação das perdas sofridas foi-lhe recusada na Áustria relativamente aos anos de 1992 e 1993.

18 No que respeita ao ano de 1994, o estabelecimento estável da KR Wannsee deveria ter sido tributado pelos lucros realizados nesse ano, nos termos das disposições fiscais austríacas. Contudo, não foi feita qualquer tributação na Áustria em sede de imposto sobre as sociedades relativamente a esse ano, contrariamente ao que havia ocorrido relativamente aos anos de 1992 e 1993.

19 Na sequência da decisão do Finanzamt de calcular a soma total dos rendimentos obtidos pela KR Wannsee na Alemanha tendo em conta os lucros realizados pelo seu estabelecimento estável na Áustria, esta sociedade impugnou a liquidação relativa aos anos de 1992 a 1994, pedindo a dedução dos montantes acrescidos à matéria colectável do imposto liquidado na Alemanha. Fundamentou o seu recurso sustentando que, em virtude de a legislação austríaca limitar o reporte de perdas a sete anos, o acréscimo à matéria colectável dos referidos montantes com fundamento nas disposições da AIG era ilegal.

20 O Finanzgericht Berlin rejeitou o recurso interposto pela KR Wannsee das liquidações relativas aos anos de 1992 e 1993. Pelo contrário, deu provimento ao recurso da liquidação relativa ao ano de 1994.

21 O Bundesfinanzhof, para o qual o Finanzamt recorreu em última instância quanto ao acréscimo à matéria colectável relativa ao exercício de 1994, suscitou reservas quanto à compatibilidade da legislação nacional com o direito comunitário.

22 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 31.º do [acordo EEE] opõe-se à norma de um Estado-Membro segundo a qual um contribuinte residente num Estado-Membro e aí plenamente sujeito a imposto pode, em determinadas condições, ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação, deduzir ao imposto sobre o rendimento as perdas isentas de imposto de um estabelecimento estável sito noutro Estado-Membro, ao proceder ao cálculo do seu rendimento global,

– mas segundo a qual o valor deduzido deve ser novamente adicionado quando se calcular o rendimento global do período de tributação em questão, sempre que, num dos períodos de tributação seguintes, se verifique que dos rendimentos de actividades industriais ou comerciais provenientes de estabelecimentos estáveis sitos no outro [Estado-Membro], que devem ficar isentos de imposto por força da convenção para evitar a dupla tributação, resulta globalmente um resultado positivo,

– excepto, no entanto, se o contribuinte provar que, nos termos das normas do outro Estado-Membro que lhe são aplicáveis, 'de um modo geral', não pode pedir a dedução de prejuízos de exercícios diferentes daquele em que se produzam, condição que não se verifica se a legislação do outro Estado-Membro admitir em regra geral a dedução dos prejuízos, mesmo que esta dedução não tenha ocorrido na situação concreta em que o contribuinte se encontra?

2) Em caso de resposta afirmativa: o facto de, por seu [turno], as restrições à dedução dos prejuízos estabelecidas no outro Estado-Membro (diferente do Estado de origem) violarem o artigo 31.º do [acordo EEE], na medida em que só desfavorecem os contribuintes limitadamente sujeitos a imposto que auferem nesse Estado rendimentos de estabelecimentos industriais ou comerciais em relação aos contribuintes plenamente sujeitos a imposto, tem repercussões no Estado de residência?

3) Ainda em caso de resposta afirmativa: o Estado de residência deve renunciar à tributação *a posteriori* dos prejuízos dos estabelecimentos estáveis sitos no estrangeiro sempre que tais prejuízos, por seu [turno], não puderem ser deduzidos em nenhum dos Estados-Membros, por o estabelecimento estável sito no outro Estado-Membro ter sido alienado?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à aplicabilidade do artigo 31.º do acordo EEE

23 A título prévio, deve observar-se que as disposições do acordo EEE relativas à liberdade de estabelecimento se aplicam às relações entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria relativamente ao período compreendido entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 1994, uma vez que a adesão do segundo desses Estados à União Europeia ocorreu em 1 de Janeiro de 1995.

24 No que respeita ao alcance das referidas disposições, o Tribunal de Justiça já decidiu que

as regras que proíbem restrições à liberdade de estabelecimento enunciadas no artigo 31.º do acordo EEE são idênticas às que impõe o artigo 43.º CE (v. acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 49). O Tribunal de Justiça também precisou que, no domínio em questão, as regras do acordo EEE e as do Tratado CE devem ser interpretadas de modo uniforme (v. acórdãos de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, Colect., p. I-9743, n.º 29, e de 1 de Abril de 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Colect., p. I-3465, n.º 34).

25 Quanto à aplicabilidade do artigo 31.º do acordo EEE aos factos do processo principal, o Governo alemão alega que, atendendo a que, durante todos os anos a que respeita a dedução das perdas, a saber, os anos de 1982 a 1990, o acordo EEE ainda não estava em vigor, o mecanismo fiscal em causa no processo principal não pode ser apreciado à luz do referido artigo, dado que o momento pertinente para determinar a legislação aplicável corresponde ao da dedução inicial das perdas.

26 A este propósito, importa observar que, apesar da circunstância factual assim sublinhada, não é a dedução das perdas, mas o acréscimo das mesmas à matéria colectável, que constitui o elemento a apreciar pelo Tribunal de Justiça e que esse acréscimo foi efectuado em 1994. Ora, tendo o acordo EEE entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1994, o mecanismo fiscal em causa no processo principal pode ser apreciado à luz do seu artigo 31.º

Quanto à existência de uma restrição do direito estabelecido no artigo 31.º do acordo EEE

27 Através das suas questões prejudiciais, que devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 31.º do acordo EEE se opõe a um regime fiscal nacional que, após ter admitido a tomada em conta das perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado diferente daquele onde tem a sede a sociedade de que depende esse estabelecimento, prevê, para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento dessa sociedade, o acréscimo das referidas perdas à matéria colectável no momento em que tal estabelecimento produz lucros, quando o Estado em que se situa o estabelecimento estável não concede qualquer direito ao reporte das perdas sofridas por um estabelecimento estável pertencente a uma sociedade sedeadada noutro Estado e quando, nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre os dois Estados em causa, os rendimentos dessa entidade estão isentos de imposto no Estado em que a sociedade de que depende tem a sua sede.

28 Importa recordar que a liberdade de estabelecimento compreende, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal no interior da Comunidade, o direito de exercer a sua actividade noutros Estados-Membros por intermédio de uma filial, sucursal ou agência (v. acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35; de 14 de Dezembro de 2000, AMID, C-141/99, Colect., p. I-11619, n.º 20; e Keller Holding, já referido, n.º 29).

29 O Tribunal de Justiça sublinhou também que, embora, de acordo com o seu teor, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v. acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21, e de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 33).

30 Além disso, constitui jurisprudência consagrada que devem ser consideradas como

restrições desse tipo todas as medidas que proíbem, perturbam ou tornam menos atractivo o exercício desta liberdade (v. acórdãos de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 37, e de 5 de Outubro de 2004, CaixaBank France, C-442/02, Colect., p. I-8961, n.º 11).

31 Estas considerações são igualmente aplicáveis quando uma sociedade estabelecida num Estado-Membro opera noutro Estado-Membro através de um estabelecimento estável (v. acórdão de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 20).

32 Relativamente aos efeitos do regime fiscal alemão à luz do direito comunitário, resulta do n.º 23 do acórdão Lidl Belgium, já referido, que as disposições que permitem tomar em consideração perdas de um estabelecimento estável para efeitos da determinação dos resultados e do cálculo do rendimento tributável da sociedade de que depende esse estabelecimento constituem uma vantagem fiscal. O reconhecimento ou a recusa dessa vantagem relativamente a um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente daquele em que a referida sociedade tem a sede deve, por isso, considerar-se um elemento susceptível de afectar a liberdade de estabelecimento.

33 É verdade que, contrariamente à legislação que foi objecto de apreciação no acórdão Lidl Belgium, já referido, o regime fiscal alemão em causa no processo principal prevê a tomada em conta das perdas sofridas pelo estabelecimento estável situado na Áustria nos resultados da sociedade de que esse estabelecimento depende, com sede na Alemanha.

34 Com efeito, como se observou no n.º 14 do presente acórdão, todas as perdas registadas pelo estabelecimento estável situado na Áustria foram deduzidas, num primeiro momento, dos lucros realizados pela sociedade de que dependia, no processo de tributação da referida sociedade na Alemanha.

35 Ao proceder deste modo, a República Federal da Alemanha concedeu uma vantagem fiscal à sociedade residente de que dependia o estabelecimento estável situado na Áustria, como se este estivesse situado na Alemanha.

36 Todavia, quando, num segundo momento, procedeu ao acréscimo das perdas do referido estabelecimento estável à matéria colectável da sociedade de que o mesmo dependia, pelo facto de este último ter realizado lucros, o regime fiscal alemão suprimiu essa vantagem fiscal.

37 Ainda que este acréscimo só tenha sido efectuado até ao limite dos lucros realizados por esse mesmo estabelecimento estável, não deixa de ser verdade que, nesta medida, a legislação alemã submeteu as sociedades residentes que tinham estabelecimentos estáveis na Áustria a um tratamento fiscal menos favorável que aquele de que beneficiaram as sociedades residentes que têm estabelecimentos estáveis situados na Alemanha.

38 Nestas condições, a situação fiscal de uma sociedade que tem a sua sede estatutária na Alemanha e que possui um estabelecimento estável na Áustria é menos favorável do que aquela que teria se esta última entidade estivesse estabelecida na Alemanha. Devido a esta diferença de tratamento fiscal, uma sociedade alemã pode ser dissuadida de exercer as suas actividades através de um estabelecimento estável situado na Áustria (v., neste sentido, acórdão Lidl Belgium, já referido, n.º 25).

39 Não se pode deixar de concluir que o regime fiscal em causa no processo principal implica uma restrição do direito estabelecido no artigo 31.º do acordo EEE.

Quanto à existência de justificação

- 40 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma restrição da liberdade de estabelecimento só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que seja adequada para garantir a realização do objectivo em causa e que não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objectivo (v. acórdão Lidl Belgium, já referido, n.º 27 e jurisprudência aí referida).
- 41 A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que os rendimentos produzidos pelo estabelecimento estável situado na Áustria são tributados, não na Alemanha, Estado-Membro de residência da sociedade a que pertence, mas na Áustria, em conformidade com as disposições da Convenção germano-austriaca.
- 42 Sobre esta questão, importa observar que o acréscimo das perdas previsto pelo regime fiscal alemão discutido no processo principal não pode ser dissociado da tomada em conta das mesmas num momento anterior. Este acréscimo, no caso de uma sociedade que tem um estabelecimento estável situado noutro Estado, relativamente ao qual o Estado de residência desta sociedade não goza de qualquer poder de tributação, reflecte, com efeito, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, uma lógica simétrica. Existia, portanto, umnexo directo, pessoal e material entre os dois elementos do mecanismo fiscal discutido no processo principal, uma vez que o referido acréscimo constituía o complemento lógico da dedução anteriormente concedida.
- 43 É forçoso concluir que a restrição decorrente do acréscimo assim previsto se justifica pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal alemão.
- 44 A este propósito, acrescenta-se que esta restrição é adequada para atingir esse objectivo, na medida em que funciona de modo perfeitamente simétrico, visto que só as perdas deduzidas são acrescentadas à matéria colectável.
- 45 Por outro lado, a referida restrição é completamente proporcionada ao objectivo visado, uma vez que as perdas só acrescem à matéria colectável até ao limite dos lucros realizados.
- 46 Esta apreciação não pode ser posta em causa pelos efeitos conjugados, a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio no quadro da sua primeira e segunda questões, do regime fiscal alemão e da legislação fiscal austriaca em causa no processo principal.
- 47 O órgão jurisdicional de reenvio precisa, a este propósito, que a legislação fiscal alemã não previa um acréscimo como o que é objecto do litígio no processo principal, nos casos em que o sujeito passivo demonstrasse que as disposições que lhe eram aplicáveis num Estado diferente do da sua sede não permitiam, em geral, beneficiar da dedução das perdas a não ser nos anos em que as mesmas foram apuradas, o que não era o caso quando esse Estado previsse, em princípio, a possibilidade de dedução dessas perdas, mas essa faculdade não pudesse ser exercida na situação concreta em que se encontrasse o referido sujeito passivo. Ora, no processo principal, a KR Wannsee encontrava-se na impossibilidade de pedir a tomada em conta das perdas sofridas entre 1982 e 1990 pelas autoridades fiscais austriacas.
- 48 Sobre esta questão, cumpre recordar que, segundo jurisprudência assente, não havendo medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, se necessário por via convencional, a dupla tributação (v. acórdãos de 3 de Outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Colect., p. I-9461, n.º 54; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect.,

p. I?11673, n.º 52; e de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C?231/05, Colect., p. I?6373, n.º 52).

49 A referida competência implica igualmente que um Estado-Membro não possa ser obrigado a ter em conta, para fins de aplicação da sua legislação fiscal, as consequências eventualmente desfavoráveis que decorrem das particularidades de uma regulamentação de outro Estado aplicável a um estabelecimento estável situado no território do referido Estado e pertencente a uma sociedade com sede no território do primeiro Estado (v., neste sentido, acórdãos Columbus Container Services, já referido, n.º 51, e de 28 de Fevereiro de 2008, Deutsche Shell, C?293/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 42).

50 Efectivamente, o Tribunal de Justiça já decidiu que a liberdade de estabelecimento não pode ser entendida no sentido de que um Estado-Membro é obrigado a estabelecer as suas regras fiscais em função das de outro Estado-Membro a fim de garantir, em todas as situações, uma tributação que elimine qualquer disparidade decorrente das regulamentações fiscais nacionais, uma vez que as decisões tomadas por uma sociedade quanto ao estabelecimento de estruturas comerciais no estrangeiro podem, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosas ou desvantajosas para essa sociedade (v. acórdão Deutsche Shell, já referido, n.º 43).

51 Mesmo supondo que o efeito combinado da tributação estabelecida no Estado em que está situada a sede da sociedade de que depende o estabelecimento estável em causa e da tributação do Estado em que se situa esse estabelecimento possa conduzir a uma restrição da liberdade de estabelecimento, esta restrição apenas é imputável ao segundo desses Estados.

52 Nesse caso, a referida restrição resultaria, não do regime fiscal em causa no processo principal, mas da repartição de competências fiscais efectuada na Convenção germano-austriaca.

53 A conclusão de que a restrição que decorre desse regime fiscal se justifica pela necessidade de garantir a coerência do mesmo também não pode ser posta em causa pelo facto de a sociedade de que depende o estabelecimento estável em causa o ter cedido e os lucros e perdas apurados relativamente ao mesmo estabelecimento estável ao longo da sua existência conduzirem a um resultado negativo, facto a que se referiu o órgão jurisdicional de reenvio no quadro da terceira questão.

54 Com efeito, como foi recordado no n.º 42 do presente acórdão, o acréscimo do montante das perdas do estabelecimento estável aos resultados da sociedade de que depende é o complemento indissociável e lógico de terem sido tomadas em conta num momento anterior.

55 Resulta de todas as considerações precedentes que se deve responder às questões prejudiciais que o artigo 31.º do acordo EEE não se opõe a um regime fiscal nacional que, depois de ter admitido a tomada em conta das perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado diferente do da sede da sociedade de que o estabelecimento depende, prevê, para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento dessa sociedade, o acréscimo dessas perdas à matéria colectável no momento em que o referido estabelecimento estável produz lucros, quando o Estado em que se situa o estabelecimento estável não concede o direito de reporte das perdas sofridas por um estabelecimento estável pertencente a uma sociedade sedeadada noutro Estado e quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação assinada entre os dois Estados em causa, os rendimentos dessa entidade estão isentos de tributação no Estado da sede da sociedade de que depende.

Quanto às despesas

56 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente

suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas 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 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992, não se opõe a um regime fiscal nacional que, depois de ter admitido a tomada em conta das perdas sofridas por um estabelecimento estável situado num Estado diferente do da sede da sociedade de que o estabelecimento depende, prevê, para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento dessa sociedade, o acréscimo dessas perdas à matéria colectável no momento em que o referido estabelecimento estável produz lucros, quando o Estado em que se situa o estabelecimento estável não concede o direito de reporte das perdas sofridas por um estabelecimento estável pertencente a uma sociedade sediada noutra Estado e quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação assinada entre os dois Estados em causa, os rendimentos dessa entidade estão isentos de tributação no Estado da sede da sociedade de que depende.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.