Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de março de 2017 [1]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade direta — Sociedades de Estados-Membros diferentes — Regime fiscal comum — Fusão por incorporação — Autorização prévia da Administração Fiscal — Diretiva 90/434/CEE — Artigo 11.o, n.º 1, alínea a) — Fraude ou evasão fiscais — Liberdade de estabelecimento»

No processo C-14/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, França), por decisão de 30 de dezembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de janeiro de 2016, no processo

Euro Park Service, que sucedeu à SCI Cairnbulg Nanteuil,

contra

Ministre des Finances et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (relator) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 7 de setembro de 2016,

considerando as observações apresentadas:

— em representação da Euro Park Service, que sucedeu à SCI Cairnbulg Nanteuil, inicialmente por N. Boullez, avocat, e em seguida por por N. Boullez e M. Castro, avocats,

— em representação do Governo francês, inicialmente por D. Colas e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes, e em seguida por D. Colas, E. de Moustier e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e L. Pamukcu, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de outubro de 2016,

profere o presente

1 — Língua do processo: francês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 49.º TFUE e do artigo 11.º da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes (JO 1990, L 225, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Euro Park Service (a seguir «Euro Park»), que sucedeu à SCI Cairnbulg Nanteuil (a seguir «Cairnbulg»), e o Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro das Finanças e das Contas Públicas, a seguir «Administração Fiscal»), a respeito da recusa desta em reconhecer à Cairnbulg o reporte da tributação das mais-valias referentes aos ativos dessa sociedade no momento de uma operação de fusão por incorporação dessa sociedade noutra estabelecida noutro Estado-Membro pelo facto de as sociedades fundidas não terem pedido a autorização prévia à Administração Fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva 90/434 visa, nos termos do seu primeiro considerando, garantir que as operações de reestruturação de sociedades de Estados-Membros diferentes, tais como as fusões, as cisões, as entradas de ativos e as permutas de ações, não sejam entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados-Membros.

4 Para esse efeito, esta diretiva institui um regime segundo o qual as referidas operações, por si mesmas, não podem dar origem a tributação. As eventuais mais-valias resultantes dessas operações podem, em princípio, ser tributadas, mas apenas no momento em que sejam efetivamente realizadas.

5 Os quatro primeiros considerandos e o nono considerando da mesma diretiva têm a seguinte redação:

«Considerando que as fusões, as cisões, as entradas de ativos e as permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessárias para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e assegurar deste modo a realização e o bom funcionamento do mercado comum; que essas operações não devem ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados-Membros; que importa, por conseguinte, instaurar, para essas operações, regras fiscais neutras relativamente à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado comum, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional;

Considerando que disposições de ordem fiscal penalizam atualmente essas operações em relação às realizadas entre sociedades do mesmo Estado-Membro; que é necessário eliminar essa penalização;

Considerando que não é possível atingir este objetivo através do alargamento dos regimes internos em vigor nos Estados-Membros ao plano comunitário, uma vez que as diferenças entre esses regimes são suscetíveis de provocar distorções; que apenas um regime fiscal comum poderá constituir uma solução satisfatória a este respeito;

Considerando que o regime fiscal comum deve evitar a tributação das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações, salvaguardando os interesses financeiros do Estado da sociedade contribuidora ou adquirida;

[…]

Considerando que é necessário prever a faculdade de os Estados-Membros recusarem o benefício da aplicação da presente diretiva sempre que a operação de fusão, de cisão, de entrada de ativos ou de permuta de ações tenha como objetivo a fraude ou a evasão fiscais […]».

6 O artigo 4.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«A fusão ou a cisão não implicam qualquer tributação das mais-valias determinadas pela diferença entre o valor real dos elementos do ativo e do passivo transferidos e o respetivo valor fiscal. […]»

7 O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva prevê:

«Qualquer Estado-Membro poderá recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nos títulos II, III e IV ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de fusão, de cisão, de entrada de ativos ou de permuta de ações:

a) Tem como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou elisão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1.º não ser executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou racionalização das atividades das sociedades que participam na operação pode constituir uma presunção de que a operação tem como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão ou elisão fiscais».

Direito francês

8 As disposições relevantes do code général des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»), em vigor em França no momento dos factos no processo principal, são as seguintes:.

9 O artigo 210.º A do CGI dispõe:

«1. As mais-valias líquidas e os lucros decorrentes do conjunto dos elementos do ativo transmitido no âmbito de uma fusão não estão sujeitos a imposto sobre o rendimento das sociedades.

[…]

3. A aplicação destas disposições fica sujeita à condição de que a sociedade incorporante se obrigue no ato de fusão a respeitar as condições seguintes:

[…]

b. a substituir-se à sociedade incorporada na reintegração dos resultados cuja contabilização tinha sido objeto de reporte para efeitos de tributação da sociedade incorporada;

c. a liquidar as mais-valias realizadas no momento da cessão das imobilizações não amortizáveis que lhe são transferidas pelo valor fiscal que tinham nas contas da sociedade incorporada;

d. a integrar no seu lucro tributável as mais-valias decorrentes da entrada de bens amortizáveis […]».

10 O artigo 210.º B, n.º 3, do mesmo código prevê:

«[…] A autorização é concedida quando, tendo em conta os elementos que compõem a entrada:

a. a operação seja justificada por um motivo económico, que se traduza designadamente no exercício, pela sociedade beneficiária da entrada, de uma atividade autónoma ou na melhoria de estruturas, bem como numa associação entre as partes;

b. a operação não tenha como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou a evasão fiscais;

c. as modalidades da operação permitam assegurar a tributação futura das mais-valias cuja tributação que tenha sido diferida.»

11 Segundo o tribunal de reenvio, o artigo 210.º C do CGI faz a transposição para o direito interno da Diretiva 90/434. Este artigo enuncia:

«1. O disposto nos artigos 210.º A e 210.º B aplica-se às operações em que participem exclusivamente pessoas coletivas ou organismos sujeitos ao imposto sobre as sociedades.

2. Estas disposições só são aplicáveis às entradas feitas em pessoas coletivas estrangeiras por pessoas coletivas francesas se essas entradas tiverem sido previamente autorizadas nas condições previstas no n.º 3 do artigo 210.º B.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 Em 26 de novembro de 2004, a Cairnbulg, sociedade de direito francês, foi objeto de uma operação de dissolução sem liquidação por parte do seu sócio único, a Euro Park, sociedade de direito luxemburguês. Nesse momento, a Cairnbulg, na sua declaração de rendimentos de 25 de janeiro de 2005, relativa ao exercício encerrado em 26 de novembro de 2004, optou pelo regime especial das fusões previsto nos artigos 210.º A e seguintes do CGI. Assim, não declarou para efeitos de imposto as mais-valias líquidas e os lucros decorrentes dos ativos com que entrara para a Euro Park.

13 Por escritura de 19 de abril de 2005, as entradas da Cairnbulg foram avaliadas pelo seu valor líquido contabilístico, 9 387 700 euros. Nessa mesma data, essas entradas foram cedidas pela Euro Park à SCI IBC Ferrier pelo valor de 15 776 000 euros, correspondente ao valor venal que as referidas entradas tinham em 26 de novembro de 2004.

14 Na sequência de uma fiscalização, a Administração Fiscal pôs em causa a possibilidade de beneficiar do regime especial das fusões pelo facto de, por um lado, a Cairnbulg não ter solicitado a autorização prevista no artigo 210.º C do CGI e, por outro, porque essa autorização não lhe poderia ser concedida, pois a operação não era justificada por uma razão económica, antes prosseguia um objetivo de fraude ou evasão fiscais. Assim, foram liquidados à Euro Park, que sucedeu à Cairnbulg, os suplementos e adicionais ao imposto, acrescidos das coimas previstas no CGI para a omissão intencional.

15 A Euro Park pediu ao tribunal administratif de Paris (Tribunal Administrativo de Paris, França) que anulasse essa tributação e as coimas. Tendo este tribunal negado provimento ao recurso, a Euro Park recorreu para a cour administrative d'appel de Paris (Tribunal Administrativo de Segunda Instância de Paris, França), que confirmou a sentença recorrida.

16 A Euro Park recorreu então para o Conseil d'État (Conselho de Estado, França), alegando que o artigo 210.º C, n.º 2, do CGI cria uma restrição injustificada ao artigo 49.º TFUE e, portanto, ao princípio da liberdade de estabelecimento por submeter a um processo de autorização prévia apenas as entradas feitas em pessoas coletivas não residentes, excluindo as entradas em pessoas coletivas residentes.

17 Nestas condições, o Conseil d'État (Conselho de Estado) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Quando uma legislação nacional de um Estado-Membro utiliza, no direito interno, a faculdade conferida pelo artigo [11.º], [n.º 1], da Diretiva [90/434], há que efetuar um controlo dos atos ou acordos celebrados para o exercício dessa faculdade à luz do direito primário da União Europeia?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, devem as disposições do artigo [49.º TFUE] ser interpretadas no sentido de que obstam a que uma legislação nacional, com um objetivo de luta contra a fraude ou a evasão fiscais, subordine o benefício do regime fiscal comum aplicável às fusões e operações equiparadas a um procedimento de autorização prévia no que respeita apenas às entradas realizadas em benefício das pessoas coletivas estrangeiras, excluindo as entradas realizadas em benefício das pessoas coletivas de direito nacional?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

18 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União permite apreciar a compatibilidade de uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, com o direito primário, quando essa legislação tiver sido aprovada para transpor para o direito interno a faculdade prevista no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434.

19 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, qualquer medida nacional num domínio que foi objeto de uma harmonização exaustiva a nível da União Europeia deve ser apreciada à luz das disposições dessa medida de harmonização e não das disposições do direito primário (acórdão de 12 de novembro de 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

20 Por conseguinte, é necessário determinar se o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 procede a essa harmonização.

21 No caso em apreço, basta constatar que decorre claramente do teor dessa disposição que não é esse o caso.

22 Com efeito, antes de mais, tal como decorre da sua letra, essa disposição apenas reconhece aos Estados-Membros a faculdade de recusarem a aplicação de todas ou parte das disposições da referida diretiva ou de tirarem benefício dela quando uma operação abrangida pelo seu âmbito de aplicação, como uma operação de fusão entre sociedades de Estados-Membros diferentes (uma operação transfronteiriça), tiver como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais (v., neste sentido, acórdão de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, n.º 38).

23 Em seguida, no quadro desta reserva de competências, esta disposição autoriza os Estados-Membros a estabelecer uma presunção de fraude ou de evasão fiscais quando a operação de fusão não for efetuada por motivos económicos válidos (v., neste sentido, acórdão de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, n.º 39).

24 Finalmente, no que se refere ao exercício dessa faculdade e à criação dessa presunção, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na falta de disposições do direito da União mais precisas a este respeito, cabe aos Estados-Membros determinar, no respeito do princípio da proporcionalidade, as modalidades necessárias para efeitos da aplicação do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 (v., neste sentido, acórdão de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, n.º 43).

25 Nestas condições, há que constatar que essa disposição não tem por objeto, no que se refere às medidas relativas à luta contra a fraude e a evasão fiscais, proceder a uma harmonização exaustiva a nível da União.

26 Por conseguinte, há que responder à primeira questão submetida que, na medida em que o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 não procede a uma harmonização exaustiva, o direito da União permite apreciar a compatibilidade de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal com o direito primário, quando essa legislação tiver sido aprovada para transpor para o direito interno a faculdade concedida por aquela disposição.

Quanto à segunda questão

27 Com a sua segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no caso de uma operação de fusão transfronteiriça, sujeita a atribuição das vantagens fiscais aplicáveis a essas operações nos termos da Diretiva 90/434, concretamente o reporte da tributação das mais-valias relativas aos bens com que uma sociedade francesa entrou para uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, a um processo de autorização prévia no quadro do qual, para obter a autorização, o contribuinte tem de demonstrar que a operação em causa é justificada por um motivo económico e ainda que não tem como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais e que as suas modalidades permitem assegurar a tributação futura das mais-valias objeto de reporte, ao passo que, no caso de uma operação de fusão nacional, esse reporte é concedido sem que o contribuinte seja sujeito a esse processo.

28 A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça já esclareceu que uma operação de fusão transfronteiriça constitui uma modalidade especial de exercício da liberdade de estabelecimento importante para o bom funcionamento do mercado interno e enquadra-se portanto nas atividades económicas relativamente às quais os Estados-Membros são obrigados a respeitar essa liberdade (v., neste sentido, acórdão de 13 de dezembro de 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, n.º 19).

29 Para que esta modalidade especial de exercício da liberdade de estabelecimento não seja entravada por restrições, desvantagens ou distorções particulares decorrentes das normas fiscais dos Estados-Membros, a Diretiva 90/434, tal como resulta dos seus primeiro a quinto considerandos, estabelece um regime fiscal comum que prevê vantagens fiscais, como o reporte da tributação das mais-valias relativas aos bens objeto das entradas feitas no momento dessas operações.

30 Neste contexto, o Tribunal de Justiça teve já oportunidade de precisar que os Estados-Membros devem conceder essas vantagens fiscais às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa diretiva a menos que essas operações tenham o objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais no sentido do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva (acórdão de 11 de dezembro de 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, n.º 30).

31 Na medida em que o tribunal de reenvio e o Governo francês indicaram que a legislação em causa tem o objetivo de transpor para o direito interno a Diretiva 90/434 e, mais particularmente, o seu artigo 11.º, n.º 1, alínea a), há que determinar desde logo se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal pode basear-se nessa disposição e se, nessa base, a mesma diretiva se opõe, ou não, a essa legislação.

Quanto ao artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434

32 Nos termos da legislação em causa no processo principal, o benefício do reporte da tributação das mais-valias relativas às entradas de bens realizadas por uma sociedade francesa numa sociedade estabelecida noutro Estado-Membro é sujeito a um processo prévio em que o contribuinte tem de

demonstrar, para obter esse benefício, o preenchimento de três condições, a saber, i) que a operação pretendida se justifica por uma razão económica, ii) que a operação não tem como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais e iii) que as modalidades da operação permitem assegurar a tributação futura das mais-valias cuja tributação fica suspensa.

33 Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se o artigo 11.º n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 se opõe à adoção de tal legislação.

– *Quanto à existência de um processo prévio*

34 No que se refere à existência de um processo prévio, importa recordar que a Diretiva 90/434 não indica qualquer exigência processual que os Estados-Membros tenham de respeitar para concederem as vantagens fiscais previstas nesta diretiva.

35 Mesmo admitindo que a referida diretiva permite aos Estados-Membros fazerem essa exigência, a prevista pela legislação em causa no processo principal não é compatível com essa diretiva.

36 Na falta de regulamentação da União na matéria, as modalidades processuais destinadas a salvaguardar os direitos que para os particulares decorrem do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, na condição, porém, de não serem menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e de não tornarem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (acórdão de 18 de outubro de 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, n.º 23 e jurisprudência referida).

37 No que se refere a este último princípio, cabe recordar que os casos em que se coloca a questão de saber se uma modalidade processual nacional torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica da União devem ser analisados tendo em conta, sendo esse o caso, os princípios que estão na base do sistema jurisdicional nacional em questão, entre os quais se conta o princípio da segurança jurídica (v., neste sentido, acórdãos de 27 de junho de 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, n.º 48, e de 6 de outubro de 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, n.º 36).

38 A este respeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu que a exigência de segurança jurídica se impõe com um rigor especial quando se trata de uma regulamentação da União suscetível de ter consequências financeiras a fim de permitir aos interessados conhecerem com exatidão o âmbito das obrigações por ela impostas (v., neste sentido, acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 72, e de 9 de julho de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 34).

39 No caso em apreço, no tocante ao princípio da equivalência, o Governo francês referiu na audiência que o processo prévio previsto na legislação em causa no processo principal só se aplica em princípio nos casos de operações de fusão transfronteiriça. Sendo assim, o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos necessários relativamente às modalidades processuais aplicáveis às operações de fusão interna a fim de apreciar se estas primeiras operações são tratadas de uma maneira menos favorável que as segundas. Incumbe ao tribunal de reenvio, ao comparar as modalidades processuais aplicáveis, respetivamente, às operações de fusão transfronteiriça e internas, verificar a conformidade dessa legislação com aquele princípio.

40 No que se refere ao princípio da efetividade, o respeito do princípio da segurança jurídica exige que as modalidades processuais que apliquem a Diretiva 90/434, e, mais concretamente, o seu artigo 11.º, n.º 1, alínea a), sejam suficientemente precisas, claras e previsíveis para permitir aos contribuintes

conhecer com rigor os seus direitos para garantir que estejam em condições de beneficiar das vantagens fiscais previstas na referida diretiva e de as invocar, sendo esse o caso, nos tribunais nacionais (v., neste sentido, acórdãos de 28 de fevereiro de 1991, Comissão/Alemanha, C-131/88, EU:C:1991:87, n.º 6; de 10 de março de 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, n.ºs 44 e 45; de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, n.ºs 49 e 50; e de 18 de outubro de 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, n.º 36 e jurisprudência referida).

41 Ora, no caso em apreço, importa salientar que a legislação em causa no processo principal não precisa as modalidades de aplicação do processo prévio em causa. Na audiência, confirmando essa situação, o Governo francês, referindo-se à pratica da Administração Fiscal, fez algumas precisões a respeito dessas modalidades. A este propósito, o mesmo governo indicou que, embora essa legislação preveja três condições para obtenção da autorização prévia, segundo a prática seguida pela Administração Fiscal, é suficiente para se obter a autorização que a condição relativa à existência de uma razão económica esteja preenchida. Além disso, o referido governo precisa que, segundo essa mesma prática, o processo de autorização prévia não suspende a operação de fusão transfronteiriça. Assim, desde que o pedido de autorização seja apresentado antes da realização da operação, esta pode ser realizada antes da autorização ser concedida pela Administração Fiscal.

42 A este respeito, como salientado pelo advogado-geral nos n.ºs 30 a 34 e 57 das suas conclusões, há que constatar que as disposições da legislação em causa no processo principal não correspondem à prática da Administração Fiscal, o que é suscetível de criar incertezas no tocante às modalidades de aplicação do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434. Por conseguinte, essas modalidades não são suficientemente precisas, claras e previsíveis para permitirem aos contribuintes conhecer com exatidão os seus direitos, tanto mais que alguns podem ser modificados a talante da Administração Fiscal.

43 Aliás, na audiência, o Governo francês indicou que a decisão de não conceder a autorização deve ser sempre fundamentada, esclarecendo no entanto que o decurso de um prazo de quatro meses sem resposta da referida Administração equivale a um ato tácito de não autorização, o qual, nessa hipótese, só será fundamentado a pedido do contribuinte.

44 Ora, há que concluir que essa modalidade também não satisfaz a exigência de segurança jurídica.

45 Com efeito, para que o contribuinte possa apreciar com exatidão o âmbito dos direitos e obrigações que para si decorrem da Diretiva 90/434 e tomar decisões em conformidade (v., neste sentido, acórdãos de 10 de março de 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, n.ºs 44 e 45, e de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, n.ºs 49 e 50), a decisão da Administração Fiscal que recuse atribuir ao contribuinte uma vantagem fiscal nos termos dessa Diretiva deve sempre ser fundamentada para que ele possa verificar a correção dos fundamentos que levaram essa Administração a não lhe conceder a vantagem prevista na referida diretiva e, eventualmente, invocar o seu direito nos tribunais competentes.

46 Nestas condições, verifica-se que as modalidades processuais em causa no processo principal ignoram a exigência de segurança jurídica e portanto que essa legislação não respeita o princípio da efetividade.

– Quanto às condições exigidas para obter as vantagens fiscais previstas na Diretiva 90/434

47 No que se refere às condições exigidas pela referida legislação, importa recordar que o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que o regime fiscal comum instituído pela Diretiva 90/434, que inclui diferentes vantagens fiscais, se aplica indistintamente a todas as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação desta última, independentemente dos seus motivos, sejam eles financeiros, económicos ou puramente fiscais (acórdão de 20 de maio de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

48 O Tribunal de Justiça declarou também que só a título excecional e em casos específicos os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva, recusar aplicar todas ou parte das disposições desta mesma diretiva, ou retirar os benefícios das mesmas (acórdão de 20 de maio de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, n.º 45 e jurisprudência aí referida).

49 Uma vez que essa norma prevê uma exceção à regra geral instituída pela Diretiva 90/434, ou seja, a aplicação do regime fiscal comum às operações abrangidas pelo âmbito de aplicação da mesma diretiva, essa norma deve ser interpretada de forma estrita (v., neste sentido, acórdão de 20 de maio de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, n.º 46).

50 Ora, em primeiro lugar, há que salientar que, no caso em apreço, enquanto a Diretiva 90/434 afirma como princípio o benefício do reporte da tributação das mais-valias relativas aos bens objeto das entradas e só autoriza a recusa desse benefício numa única situação, a saber, quando a operação pretendida tiver o objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais (v., neste sentido, acórdão de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, n.º 45), a legislação em causa no processo principal recusa de forma geral conceder esse benefício, a menos que o contribuinte cumpra primeiro as exigências formais e materiais previstas nessa legislação.

51 Em segundo lugar, como salientado pelo advogado-geral nos n.ºs 34 a 36 das suas conclusões, na medida em que subordina a concessão do referido benefício às três condições referidas no n.º 32 do presente acórdão, a legislação alarga o âmbito de aplicação da reserva de competência dos Estados-Membros mencionada nos n.ºs 22 e 23 do presente acórdão, para além do previsto no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434.

52 Em terceiro lugar, como constatou o advogado-geral no n.º 36 das suas conclusões, contrariamente ao que alegou o Governo francês, a terceira condição prevista pela legislação em causa no processo principal, a saber, que as modalidades da operação garantam a tributação futura das mais-valias cuja tributação fica suspensa, que, aliás, não está prevista na Diretiva 90/434, não pode ser justificada pela luta contra a fraude ou evasão fiscais, dado que esse objetivo já está expressamente coberto pela segunda condição prevista nessa legislação.

53 Em quarto lugar, no que se refere à presunção de fraude e de evasão fiscais prevista no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434, há que salientar que essa norma só autoriza os Estados-Membros a estabelecer uma presunção de fraude ou de evasão fiscais no caso de a operação pretendida visar exclusivamente a obtenção de uma vantagem fiscal e não for portanto efetuada por motivos económicos válidos (v., neste sentido, acórdãos de 17 de julho de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, n.º 45, e de 10 de novembro de 2011, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, n.º 36).

54 Em quinto lugar, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros, ao transporem o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434, não podem estabelecer uma presunção geral de fraude ou de evasão fiscais.

55 Com efeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu, a este respeito, que, para verificar se a operação em causa tem um objetivo de fraude ou de evasão fiscais, as autoridades nacionais competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais predeterminados, mas devem proceder, casuisticamente, à análise global dessa operação, visto que a criação de uma regra de âmbito geral que exclua automaticamente da vantagem fiscal certas categorias de operações, sem ter em consideração a questão de saber se há ou não efetivamente fraude ou evasão fiscais, iria para além do necessário para evitar essa fraude ou evasão e afetaria o objetivo prosseguido pela referida diretiva (acórdão de 10 de novembro de 2011, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, n.º 37).

56 Ora, na medida em que a legislação em causa no processo principal, para conceder o benefício do reporte da tributação das mais-valias nos termos da Diretiva 90/434, exige, de forma sistemática e incondicional, que o contribuinte demonstre que a operação é justificada por um motivo económico e que não tem como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais, não sendo a Administração Fiscal obrigada a fornecer nem mesmo uma prova perfunctória da inexistência de motivos económicos válidos ou de indícios de fraude ou de evasão fiscais, essa legislação cria uma presunção geral de fraude ou evasão fiscais.

57 Tendo em conta as considerações que precedem, há que concluir que o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à adoção de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal.

Quanto ao artigo 49. º TFUE

58 Segundo jurisprudência constante, o artigo 49.º TFUE impõe a supressão das restrições à liberdade de estabelecimento. Embora, de acordo com a sua letra, as disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento se destinem a 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 dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

59 Devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, dificultem, ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 36 e jurisprudência aí referida).

60 Há que constatar que, no processo principal, é apenas nos casos de operações de fusão transfronteiriças que a concessão do benefício do reporte da tributação das mais-valias relativas aos bens objeto de entrada para uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro por uma sociedade francesa é subordinada às exigências da legislação em causa.

61 Como reconhece o Governo francês, essa legislação trata de forma diferente as operações de fusão transfronteiriça e as operações de fusão internas.

62 Tal diferença é suscetível de as dissuadir de exercerem a sua liberdade de estabelecimento e constitui, pois, um entrave a essa liberdade.

63 Esta restrição só pode ser admitida se se justificar objetivamente por razões imperiosas de interesse geral reconhecidas pelo direito da União. Mas, nesse caso, é necessário ainda que ela não vá para além do necessário para atingir esse objetivo (acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

64 Segundo o Governo francês, o entrave em causa no processo principal é justificado por razões imperiosas de interesse geral ligadas à luta contra a fraude e a evasão fiscais e à salvaguarda da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros.

65 A este respeito, cabe salientar que o Tribunal de Justiça já declarou constituírem razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar um entrave ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado quer a luta contra a fraude e a evasão fiscais quer a necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros (acórdão de 5 de julho de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, n.ºs 36, 37 e jurisprudência aí referida).

66 No respeitante ao segundo objetivo, há que salientar, como o advogado-geral no n.º 39 das suas conclusões, que o mesmo já se encontra assegurado pela própria Diretiva 90/434.

67 Com efeito, conforme decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, resulta do quarto e sexto considerandos desta diretiva que esta apenas prevê um regime de adiamento da tributação das mais-valias relativas aos bens objeto da entrada, o qual, evitando que a entrada da atividade dê lugar, por si mesma, a uma tributação, protege os interesses financeiros do Estado da sociedade contribuidora, garantindo que as mais-valias são tributadas no momento da sua realização efetiva (acórdão de 19 de dezembro de 2012, 3D I, C 207/11, EU:C:2012:818, n.º 28).

68 Portanto, o referido objetivo não pode, no processo principal, justificar um entrave à liberdade de estabelecimento.

69 No que se refere à razão imperiosa de interesse geral ligada à luta contra a fraude ou a evasão fiscais, basta constatar, como o advogado-geral nos n.os 72 e 73 das suas conclusões, que esse objetivo tem o mesmo valor quer seja invocado em aplicação do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 quer como justificação de um entrave ao direito primário. Assim, as considerações mencionadas nos n.os 54 a 56 do presente acórdão, relativamente à proporcionalidade da legislação em causa no processo principal e sobre essa norma, aplicam-se igualmente à análise da proporcionalidade da mesma legislação face à liberdade de estabelecimento. Donde decorre que uma legislação fiscal, como a que está em causa no processo principal, que estabelece uma presunção geral de fraude ou evasão fiscais vai para além do que é necessário para atingir o referido objetivo e não pode portanto justificar um entrave a essa liberdade.

70 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à segunda questão submetida que o artigo 49.º TFUE e o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no caso de uma operação de fusão transfronteiriça, submete a concessão das vantagens fiscais aplicáveis a essa operação decorrentes dessa diretiva — que é, no caso em apreço, o reporte da tributação das mais-valias referentes aos bens objeto de uma entrada numa sociedade estabelecida noutro Estado-Membro realizada por uma sociedade francesa — a um processo de autorização prévia em que o contribuinte para obter a autorização tem de demonstrar que a operação é justificada por um objetivo económico, que a mesma não tem como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais e que as suas modalidades asseguram a tributação futura das mais-valias cuja tributação fica suspensa, ao passo que, no quadro de uma operação de fusão interna, o reporte é concedido sem que o contribuinte seja submetido a esse processo.

Quanto às despesas

71 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 (Primeira Secção) declara:

1) **Na medida em que o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes, não procede a uma harmonização exaustiva, o direito da União permite apreciar a compatibilidade de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal com o direito primário, quando essa legislação tiver sido aprovada para transpor para o direito interno a faculdade concedida por aquela disposição**.

2) **O artigo 49. º TFUE e o artigo 11. º , n. º 1, alínea a), da Diretiva 90/434 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no caso de uma operação de fusão transfronteiriça, submete a concessão das vantagens fiscais aplicáveis a essa operação decorrentes dessa diretiva — que é, no caso em apreço, o reporte da tributação das mais-valias referentes aos bens objeto de uma entrada numa sociedade estabelecida noutro Estado-Membro realizada por uma sociedade francesa — a um processo de autorização prévia em que o contribuinte para obter a autorização tem de demonstrar que a operação é justificada por um objetivo económico, que a mesma não tem como objetivo principal ou como um dos seus objetivos principais a fraude ou a evasão fiscais e que as suas modalidades asseguram a tributação futura das mais-valias cuja tributação fica suspensa, ao passo que, no quadro de uma operação de fusão interna, o reporte é concedido sem que o contribuinte seja submetido a esse processo**.

Assinaturas