Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

17 de dezembro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Legislação fiscal — Imposto sobre as sociedades — Liberdade de estabelecimento — Estabelecimento estável não residente — Prevenção da dupla tributação através da isenção dos rendimentos do estabelecimento estável não residente — Tomada em conta dos prejuízos sofridos por esse estabelecimento estável — Reintegração dos prejuízos anteriormente deduzidos em caso de alienação do estabelecimento estável não residente — Prejuízos definitivos»

No processo C-388/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 19 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de agosto de 2014, no processo

Timac Agro Deutschland GmbH

contra

Finanzamt Sankt Augustin,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 1 de julho de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Finanzamt Sankt Augustin, por U. Strake e H. Brandenberg, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo francês, por D. Colas, J.-S. Pilczer e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild e M. Klamert, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. Kraehling, na qualidade de agente, assistida por S. Ford e N. Saunders, barristers,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de setembro de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 49.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Timac Agro Deutschland GmbH (a seguir «Timac Agro»), uma sociedade de capitais de direito alemão, ao Finanzamt Sankt Augustin (Serviço de Finanças de Sankt Augustin) a propósito, por um lado, da reintegração por este último dos prejuízos anteriormente deduzidos, relativos aos exercícios fiscais de 1997 e 1998, provenientes de um estabelecimento estável não residente desta sociedade no momento da alienação desse estabelecimento a uma sociedade-irmã não residente e, por outro, da recusa do Serviço de Finanças de Sankt Augustin de tomar em conta os prejuízos, relativos aos exercícios fiscais a partir de 1999, do referido estabelecimento na sequência dessa alienação.

Quadro jurídico

Direito alemão

3 O § 2a, n.º 3, primeiro a quarto parágrafos, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), na sua versão aplicável aos exercícios fiscais de 1997 e 1998, prevê:

«Se os resultados de atividades industriais ou comerciais de um estabelecimento situado num Estado estrangeiro estiverem isentos do imposto sobre o rendimento através de uma convenção que visa evitar as duplas tributações, os prejuízos relativos a esses resultados segundo as disposições do direito fiscal nacional devem ser, a pedido do contribuinte, deduzidos no cálculo do montante global dos resultados, na medida em que o contribuinte os poderia compensar ou deduzir se os resultados não estivessem isentos do imposto sobre o rendimento e desde que sejam superiores aos resultados positivos de atividades industriais ou comerciais de outros estabelecimentos situados no mesmo Estado estrangeiro isentos por essa convenção.

Na medida em que os prejuízos não tiverem sido compensados deste modo, é admitida a dedução dos prejuízos se as condições do § 10d estiverem preenchidas.

Se, num exercício fiscal subsequente, os resultados globais das atividades industriais ou comerciais dos estabelecimentos estáveis situados nesse Estado estrangeiro, isentos de imposto sobre o rendimento pela convenção, forem positivos, os prejuízos deduzidos a título do primeiro e segundo parágrafos devem ser reintegrados no montante global dos resultados calculados para esse exercício fiscal.

O disposto no terceiro parágrafo não se aplica se o contribuinte demonstrar que as disposições do Estado estrangeiro que lhe são aplicáveis não lhe permitem, em geral, beneficiar do reporte da dedução dos prejuízos para outro exercício que não aquele em que ocorreram esses prejuízos.»

4 O § 52, n.º 3, terceiro e quinto parágrafos, da EStG, na sua versão aplicável em 2005, enuncia:

«O § 2a, n.º 3, terceiro, quinto e sexto parágrafos, na versão publicada em 16 de abril de 1997 (BGBl 1997 I, p. 821), continua a ser aplicável aos exercícios fiscais de 1999 a 2008, na medida em que se apure um resultado positivo, na aceção do § 2a, n.º 3, terceiro parágrafo, ou quando um estabelecimento estável situado num Estado estrangeiro, na aceção do § 2a, n.º 4, na versão do quinto parágrafo, for transformado em sociedade de capitais, alienado ou encerrado. [...] O disposto no § 2a, n.º 4, é aplicável aos exercícios fiscais de 1999 a 2008, na seguinte versão:

'4. Se um estabelecimento estável situado num Estado estrangeiro for

1) transformado em sociedade de capitais ou

2) alienado a título oneroso ou gratuito ou

3) encerrado [...], os prejuízos deduzidos ao abrigo do n.º 3, primeiro e segundo parágrafos, serão reintegrados no montante global dos resultados no exercício em cujo decurso tem lugar a transformação, a alienação ou o encerramento, aplicando de forma análoga o n.º 3, terceiro parágrafo, na medida em que os referidos prejuízos não tenham sido reintegrados ao abrigo do n.º 3, terceiro parágrafo, nem devam ser ainda reintegrados'».

Convenções de prevenção da dupla tributação

5 O artigo 4.º, n.º 1, da 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), prevê:

«[s]e uma pessoa residente num dos Estados contratantes obtiver rendimentos da exploração ou coexploração de uma empresa industrial ou comercial cuja atividade 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».

6 O artigo 7.º, n.º 1, da Convenção celebrada entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria, que visa evitar a dupla tributação no domínio dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, de 24 de agosto de 2000 (BGBl. 2000 II, p. 734, a seguir «convenção germano-austríaca»), dispõe:

«Os lucros de uma empresa de um Estado contratante são tributáveis só nesse Estado, a não ser que a empresa não exerça a sua atividade no outro Estado contratante através de um estabelecimento estável que aí esteja situado. Se a empresa exercer a sua atividade desta forma, os lucros da empresa são tributáveis no outro Estado, mas apenas na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável.»

7 O artigo 23.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da convenção germano-austríaca tem a seguinte redação:

«O imposto das pessoas residentes na República Federal da Alemanha é estabelecido da seguinte forma:

a) sem prejuízo do disposto na alínea b) seguinte, são excluídos da matéria coletável do imposto alemão os rendimentos provenientes da República da Áustria e os elementos do património situados na República da Áustria que, nos termos da presente convenção, são tributados na República da Áustria.»

8 O artigo 12.º, alínea b), do protocolo anexo a esta convenção dispõe, a propósito do artigo 24.º da referida convenção:

«Sempre que pessoas residentes na Alemanha sofram prejuízos em estabelecimentos situados na Áustria, a partir do exercício de 1990 (1989/1990), os prejuízos apurados até ao exercício de 1997 (1996/1997) inclusive são tomados em conta nos termos do disposto no § 2a, n.º 3, da EStG. As reintegrações a título do § 2a, n.º 3, terceiro parágrafo, d[esta lei] não se aplicam a partir do exercício fiscal de 1994. Se a vantagem fiscal não puder ser realizada em conformidade com estas disposições na República Federal da Alemanha devido a sentença transitada em julgado e o procedimento de fixação de imposto já não puder ser reaberto por motivos de prescrição, os prejuízos podem ser tomados em conta na República da Áustria sob a forma de dedução de prejuízos. Os prejuízos apurados a partir do exercício de 1998 (1997/198) devem ser tomados em conta no Estado em que se situa o estabelecimento, segundo o princípio da reciprocidade. As disposições acima referidas só se aplicam desde que não tenham como efeito a dupla tomada em conta dos prejuízos.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A Timac Agro é uma sociedade de capitais de direito alemão e pertence a um grupo francês. Tinha, desde o ano de 1997, um estabelecimento estável situado na Áustria. Em 31 de agosto de 2005, este estabelecimento foi alienado a título oneroso a uma sociedade estabelecida na Áustria que pertence ao mesmo grupo de sociedades que a Timac Agro.

10 A questão do tratamento dos prejuízos deste estabelecimento estável não residente colocou-se, então, dado que, entre os anos de 1997 e 2005, o referido estabelecimento tinha registado prejuízos em relação a todos os exercícios, exceto nos dos anos de 2000 e 2005.

11 Na sequência de uma fiscalização tributária, as matérias coletáveis da Timac Agro foram retificadas em relação aos anos de 1997 a 2004. Por um lado, os prejuízos do estabelecimento estável situado na Áustria, inicialmente deduzidos dos resultados da Timac Agro em relação aos anos de 1997 e de 1998, foram reintegrados no resultado tributável desta sociedade em relação ao ano de 2005. Por outro lado, a tomada em conta dos prejuízos deste mesmo estabelecimento estável na matéria coletável da Timac Agro em relação os anos de 1999 a 2004 foi recusada.

12 A Timac Agro, contestando estas retificações, interpôs recurso para o Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia). Em apoio do seu recurso, alega que tanto a reintegração dos prejuízos sofridos pelo seu estabelecimento estável situado na Áustria em relação aos anos de 1997 e de 1998 como a impossibilidade de deduzir os prejuízos desse estabelecimento em relação aos anos de 1999 a 2004 são incompatíveis com a liberdade de estabelecimento.

13 No que diz respeito à reintegração dos prejuízos em causa, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o Tribunal de Justiça ainda não resolveu a questão da conformidade com o direito da União de tal reintegração na sequência da alienação de um estabelecimento estável não residente.

14 Esse órgão jurisdicional refere que, embora os factos que deram origem ao acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) sejam, certamente, em parte comparáveis aos factos do processo que lhe é submetido, o que estava, contudo, em causa nesse acórdão era a reintegração dos prejuízos do estabelecimento estável não residente na matéria coletável até ao limite dos seus lucros. Em contrapartida, no processo principal, a reintegração dos prejuízos foi provocada pela alienação do estabelecimento estável não residente, sem ligação com eventuais lucros desse estabelecimento.

15 No caso de o Tribunal de Justiça entender que os princípios que resultam do referido acórdão são aplicáveis igualmente num caso como o que está em causa no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se os princípios relativos aos prejuízos definitivos, enunciados pelo Tribunal de Justiça nos n.os 55 e 56 do acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), podem ser aplicados aos prejuízos relativos aos exercícios fiscais dos anos de 1997 e de 1998 que, tendo sido reintegrados, já não são tomados em conta na Alemanha.

16 No que respeita à recusa de tomada em conta dos prejuízos do estabelecimento estável situado na Áustria nos exercícios fiscais relativos aos anos de 1999 a 2004, o órgão jurisdicional de reenvio refere que, nos termos das disposições da convenção germano-austríaca, a República da Áustria tinha a competência exclusiva para tributar os rendimentos desse estabelecimento. O regime desta convenção que visa evitar as duplas tributações abrange não apenas os lucros mas também os prejuízos. Por conseguinte, o recurso da Timac Agro só pode ter êxito se a referida convenção violar a liberdade de estabelecimento.

17 Esse órgão jurisdicional tem igualmente dúvidas sobre se, no processo que lhe é submetido, existem prejuízos definitivos na aceção dos princípios enunciados nos n.os 55 e 56 do acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Salienta que não conseguiu, até à data, estabelecer os critérios que permitem determinar as situações em que esses princípios são aplicáveis.

18 Nestas condições, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 49.º TFUE […] ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime como o previsto pelo § 52, n.º 3, da [EStG], quando a causa da reintegração do montante dos prejuízos de um estabelecimento estável estrangeiro anteriormente deduzidos para efeitos de redução do imposto seja a alienação desse estabelecimento estável a outra sociedade de capitais pertencente ao mesmo grupo de sociedades da alienante, e não a obtenção de lucros?

2) Deve o artigo 49.º TFUE […] ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime como o previsto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da [c]onvenção [germano-austríaca], por força do qual não são imputados na matéria coletável da tributação alemã os rendimentos obtidos na Áustria quando estes possam ser tributados na Áustria, no caso de os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável austríaco de uma sociedade de capitais alemã já não poderem ser deduzidos na Áustria porque o estabelecimento estável foi vendido a uma sociedade de capitais austríaca pertencente ao mesmo grupo de sociedades da sociedade de capitais alemã?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

19 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, nos termos do qual, no caso de

alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, os prejuízos previamente deduzidos a título do estabelecimento alienado são reintegrados no resultado tributável da sociedade alienante quando, nos termos de uma convenção de prevenção da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento estável estejam isentos de tributação no Estado-Membro em que a sociedade de que dependia esse estabelecimento tem a sua sede.

20 Há que 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, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da União Europeia, o direito de exercerem a sua atividade no Estado-Membro em causa por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 17 e jurisprudência referida).

21 Embora as disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, tais disposições opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem coloque entraves ao estabelecimento num outro Estado-Membro de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação, em especial por intermédio de um estabelecimento estável (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 18 e jurisprudência referida).

22 A liberdade de estabelecimento é obstruída se, por força do regime fiscal de um Estado-Membro, uma sociedade residente detentora de uma filial ou de um estabelecimento estável noutro Estado-Membro sofre uma diferença de tratamento fiscal desvantajosa em relação a uma sociedade residente detentora de um estabelecimento estável ou de uma filial no primeiro Estado-Membro (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 19 e jurisprudência referida).

23 No que respeita à tomada em conta dos prejuízos de um estabelecimento estável não residente para efeitos da determinação dos resultados e do cálculo do rendimento tributável da sociedade de que depende esse estabelecimento, o Tribunal de Justiça já declarou que essa tomada em conta constitui uma vantagem fiscal (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 20 e jurisprudência referida).

24 Além disso, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma reintegração desses prejuízos, que apenas se aplica no caso de alienação de um estabelecimento estável não residente, conduz a privar dessa vantagem uma sociedade detentora de um estabelecimento estável num Estado-Membro diferente daquele em que está situada a sua sede em relação a uma sociedade detentora de um estabelecimento estável no mesmo Estado-Membro e, por conseguinte, constitui um tratamento desvantajoso (v., neste sentido, acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 21).

25 Decorre igualmente desta jurisprudência que esse tratamento desvantajoso é suscetível de dissuadir uma sociedade residente de exercer as suas atividades através de um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente daquele em que está situada a sua sede e constitui, consequentemente, uma restrição que, em princípio, é proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 22).

26 Tal restrição apenas pode ser admitida se respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 23 e jurisprudência referida).

27 No que respeita à comparabilidade das situações, há que recordar que, em princípio, os estabelecimentos estáveis situados num Estado-Membro diferente do Estado-Membro em causa não estão numa situação comparável à dos estabelecimentos estáveis residentes quanto às medidas previstas por esse Estado-Membro a fim de prevenir ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24).

28 Todavia, ao admitir a dedução dos prejuízos realizados por um estabelecimento estável situado na Áustria, a República Federal da Alemanha concedeu uma vantagem fiscal à sociedade residente de que dependia esse estabelecimento estável, como se o estabelecimento estável estivesse situado na Alemanha, e, por conseguinte, equiparou-a a um estabelecimento estável residente no que respeita à dedução dos prejuízos (v., neste sentido, acórdãos Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 35, e Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24). Nestas condições, a situação de uma sociedade residente que possui um estabelecimento estável situado na Áustria é, por conseguinte, comparável à de uma sociedade residente que possui um estabelecimento estável situado na Alemanha.

29 A justificação da restrição apenas pode, por conseguinte, prender-se a razões de interesse geral. É, nesta hipótese, ainda necessário que a restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e que a mesma não vá além do necessário para alcançar esse objetivo (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 25 e jurisprudência referida).

30 A República Federal da Alemanha salienta que os rendimentos de um estabelecimento estável situado na Áustria, tanto os obtidos durante o período em que o estabelecimento estável dependia de uma sociedade estabelecida na Alemanha como os obtidos no momento da alienação desse estabelecimento, estão isentos de tributação na Alemanha, pertencendo a competência para tributar esses rendimentos, de acordo com a convenção germano-austríaca, à República da Áustria.

31 Esse Estado-Membro especifica que a reintegração em causa no processo principal corresponde ao montante dos prejuízos anteriormente deduzidos. Tal reintegração constituiria assim a compensação fiscal da parte dos lucros da sociedade residente que não tinha sido previamente tributada.

32 Além disso, o regime fiscal em causa no processo principal tem como objetivo evitar que os contribuintes possam eludir o regime da reintegração através de preços de venda fixados abaixo do preço de mercado ou através de outros expedientes e impedir a cobrança do imposto *a posteriori*.

33 A República Federal da Alemanha considera que o regime fiscal em causa no processo principal está, por conseguinte, justificado tanto pela razão imperiosa de interesse geral ligada à necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros como pela ligada à coerência do regime fiscal e pela ligada à prevenção da evasão fiscal.

34 Antes de mais, quanto à necessidade de salvaguardar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, há que recordar que se trata de um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça que pode tornar necessária a aplicação das respetivas normas fiscais às atividades económicas das sociedades estabelecidas num dos referidos Estados-Membros, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos (acórdão K, C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 50 e jurisprudência referida).

35 Esse objetivo, como o Tribunal de Justiça já sublinhou, tem designadamente por objeto a salvaguarda da simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução dos prejuízos, em especial a fim de prevenir que o contribuinte escolha livremente o Estado-Membro onde fazer valer tais lucros ou prejuízos (acórdão K, C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 51 e jurisprudência referida).

36 No processo principal, na falta de aplicação da convenção germano-austríaca, a República Federal da Alemanha beneficiaria do direito de tributar os rendimentos de um estabelecimento estável situado na Áustria dependente de uma sociedade estabelecida na Alemanha.

37 Todavia, a aplicação desta convenção conduziu a que a República Federal da Alemanha não exercesse nenhuma competência fiscal sobre esses rendimentos. Privar a República Federal da Alemanha da faculdade de reintegrar os prejuízos anteriormente deduzidos a título do estabelecimento estável situado na Áustria no resultado tributável da sociedade residente, no caso de alienação deste estabelecimento, equivaleria, por conseguinte, a permitir a esta sociedade escolher livremente o Estado-Membro onde fazer valer esses prejuízos (v., neste sentido, acórdão Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 34).

38 Nestas condições, a reintegração em causa no processo principal permite a salvaguarda da simetria entre o direito de tributação dos rendimentos e a faculdade de dedução dos prejuízos e, por conseguinte, assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros em causa.

39 No que respeita, em seguida, à justificação assente na necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional, há que recordar que se trata igualmente de um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça. Para que um argumento baseado em tal justificação possa proceder, há que demonstrar a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através da cobrança de determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela legislação em causa (acórdão K, C-322/11, EU:C:2013:716, n.ºs 65 e 66).

40 No âmbito da reintegração dos prejuízos de um estabelecimento estável não residente anteriormente deduzidos, o Tribunal de Justiça precisou que a reintegração desses prejuízos não pode ser dissociada da tomada em conta anterior dos mesmos. Assim, o Tribunal de Justiça considerou que essa reintegração, no caso de uma sociedade que tem um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente daquele em que está estabelecida, relativamente ao qual o Estado-Membro de residência desta sociedade não dispõe de nenhum direito de tributação, reflete uma lógica de simetria. Existia, portanto, um nexo direto, pessoal e material entre os dois elementos desse mecanismo fiscal, uma vez que a referida reintegração constituía o complemento indissociável da dedução anteriormente concedida (v., neste sentido, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 42).

41 No processo principal, basta constatar, por conseguinte, que a República Federal da Alemanha não exerce nenhum direito de tributação sobre os rendimentos de um estabelecimento estável situado na Áustria, a reintegração dos prejuízos em causa no resultado tributável da sociedade residente de que dependia esse estabelecimento estável reflete uma lógica de simetria e constitui o complemento indissociável da dedução anteriormente concedida. Consequentemente, um regime fiscal, como o que está em causa no processo principal, está igualmente justificado pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal alemão.

42 Por último, relativamente ao objetivo relativo à prevenção da evasão fiscal, há que salientar que se trata de um objetivo suscetível de justificar uma restrição da liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para que um argumento baseado nesta justificação possa proceder, o objetivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por atividades no território nacional (acórdão K, C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 61 e jurisprudência referida).

43 Quanto à pertinência da referida justificação em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, há que admitir que existe um risco de que um grupo de sociedades organize as suas atividades de forma a deduzir do seu rendimento tributável na Alemanha os prejuízos de um estabelecimento estável deficitário situado na Áustria para, em seguida, uma vez que este estabelecimento se tenha tornado rentável, transferir as atividades deste último para outra sociedade do mesmo grupo que está sujeita ao imposto noutro Estado-Membro.

44 Ao reintegrar os prejuízos assim deduzidos no resultado tributável da sociedade alienante estabelecida na Alemanha no caso de alienação do estabelecimento estável situado na Áustria, o regime fiscal em causa é, portanto, suscetível de prevenir as práticas que tenham por objetivo eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por atividades em território alemão.

45 À luz destas considerações, há que constatar que um regime fiscal como o que está em causa no processo principal pode ser justificado por razões imperiosas de interesse geral ligadas à necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria, bem como a coerência do regime fiscal alemão, e de prevenir a evasão fiscal.

46 No entanto, cumpre ainda verificar se tal regime não vai além do que é necessário para alcançar esses objetivos.

47 A título preliminar, há que recordar que as exigências ligadas à repartição equilibrada do poder de tributação e à coerência fiscal coincidem (acórdão National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 80). Além disso, os objetivos de salvaguarda da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e de prevenção da evasão fiscal estão ligados (acórdão Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, n.º 62 e jurisprudência referida).

48 No que respeita à proporcionalidade do regime fiscal em causa no processo principal, há que recordar que o objetivo da repartição equilibrada do poder de tributação visa salvaguardar a simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução dos prejuízos. A necessidade de salvaguardar esta simetria requer que os prejuízos deduzidos a título de um estabelecimento estável possam ser compensados pela tributação dos lucros desse estabelecimento sob a jurisdição fiscal do Estado-Membro considerado, ou seja, tanto os obtidos durante todo o período em que o referido estabelecimento dependia da sociedade residente como os obtidos no momento da alienação do mesmo estabelecimento (acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.ºs 32 e 33).

49 Tal compensação é, além disso, suscetível de assegurar a coerência fiscal uma vez que essa compensação é o complemento indissociável da tomada em conta dos prejuízos num momento anterior (v., neste sentido, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 54).

50 Há ainda que constatar que a referida compensação pode igualmente prevenir a evasão fiscal, uma vez que afasta o risco de comportamentos que têm por objetivo eludir o imposto normalmente devido no Estado de residência da sociedade de que depende o estabelecimento estável.

51 No processo principal, é ponto assente que, relativamente aos rendimentos de um estabelecimento estável situado na Áustria pertencente a uma sociedade estabelecida na Alemanha, tanto os obtidos antes da alienação desse estabelecimento como os obtidos no momento dessa alienação estão isentos de imposto na Alemanha. Daqui resulta que os prejuízos anteriormente deduzidos a título do estabelecimento alienado não podem ser compensados pela tributação dos rendimentos desse estabelecimento. Por conseguinte, a reintegração de tais prejuízos no resultado tributável da sociedade alienante é uma medida proporcional aos objetivos visados, a saber, a salvaguarda de uma repartição equilibrada do poder de tributação, a necessidade de assegurar a coerência fiscal assim como a prevenção da evasão fiscal.

52 Por último, a fim de responder à questão do órgão jurisdicional de reenvio relativamente aos princípios atinentes aos prejuízos definitivos enunciados nos n.os 55 e 56 do acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), há que precisar que a constatação, no que respeita à proporcionalidade da reintegração em causa no processo principal, não significa, todavia, que o Estado-Membro de residência da sociedade alienante não deva respeitar os princípios enunciados nos referidos números, uma vez que a referida reintegração não afeta a qualificação do prejuízo em causa.

53 Quando a sociedade residente alienante demonstrar que os prejuízos reintegrados são prejuízos definitivos, na aceção do n.º 55 do acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), é contrário ao artigo 49.º TFUE excluir a possibilidade de esta sociedade deduzir do seu lucro tributável no Estado-Membro da sua residência os prejuízos sofridos por um estabelecimento não residente (acórdão Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 27).

54 No que respeita ao caráter definitivo de um prejuízo, em primeiro lugar, há que recordar que não pode resultar do facto de o Estado-Membro em que esse estabelecimento estável está situado excluir qualquer possibilidade de reporte de prejuízos (acórdão Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 33 e jurisprudência referida).

55 Em segundo lugar, o referido caráter apenas pode ser constatado se o referido estabelecimento estável já não obtiver receitas no Estado-Membro em que se situa, uma vez que, enquanto continuar a obter receitas, ainda que mínimas, existe a possibilidade de os prejuízos sofridos ainda poderem ser compensados por lucros futuros obtidos nesse Estado-Membro, seja por si próprio seja através de terceiro (acórdão Comissão/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 36 e jurisprudência referida).

56 Relativamente aos prejuízos em causa no processo principal, a República da Áustria referiu que não foram esgotadas na Áustria todas as possibilidades de tomada em conta desses prejuízos.

57 No entanto, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se a Timac Agro demonstrou efetivamente o caráter definitivo dos prejuízos em causa.

58 À luz de todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, nos termos do qual, no caso de alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, os prejuízos previamente deduzidos a título do estabelecimento alienado são reintegrados no resultado tributável da sociedade alienante quando, nos termos de uma convenção de prevenção da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento estável estejam isentos de tributação no Estado-Membro em que a sociedade de que dependia esse estabelecimento tem a sua sede.

Quanto à segunda questão

59 Resulta da decisão de reenvio que, diferentemente dos exercícios fiscais relativos aos anos de 1997 e 1998, a partir do exercício fiscal do ano de 1999, na sequência de uma alteração do regime fiscal alemão, os prejuízos de um estabelecimento estável não residente já não são tomados em conta na Alemanha no caso de o Estado-Membro em que está situado ter a competência exclusiva para tributar os seus resultados.

60 Resulta igualmente da decisão de reenvio que, nos termos da convenção germano-austríaca, tal competência cabe à República da Áustria.

61 Por conseguinte, há que considerar que, com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, que, no caso de alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, exclui a possibilidade de a sociedade residente tomar em conta os prejuízos do estabelecimento alienado na sua base tributável quando, nos termos de uma convenção preventiva da dupla tributação, a competência exclusiva para tributar os resultados desse estabelecimento cabe ao Estado-Membro em que está situado.

62 A este respeito, há que recordar que, por um lado, um regime fiscal que permite tomar em conta prejuízos de um estabelecimento estável situado no território do Estado-Membro em causa para efeitos da determinação dos resultados e do cálculo do rendimento tributável de uma sociedade residente de que depende este estabelecimento constitui uma vantagem fiscal e, por outro, a recusa desta vantagem quando os prejuízos provenham de um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente daquele em que essa sociedade está situada é suscetível de dissuadir uma sociedade residente de exercer as suas atividades através de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, e, por conseguinte, constitui uma restrição em princípio proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.os 23 a 26).

63 De acordo com a jurisprudência recordada no n.º 26 do presente acórdão, tal restrição apenas pode ser admitida se respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

64 Relativamente à comparabilidade das situações, como recordado no n.º 27 do presente acórdão, um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro não se encontra, em princípio, numa situação comparável à de um estabelecimento estável residente no que respeita às medidas previstas por um Estado-Membro para prevenir ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente.

65 No caso em apreço, há que constatar que, uma vez que a República Federal da Alemanha não exerce qualquer competência fiscal sobre os resultados de tal estabelecimento estável dado que a dedução dos seus prejuízos já não é autorizada na Alemanha, a situação de um estabelecimento estável situado na Áustria não é comparável à de um estabelecimento estável situado na Alemanha em relação às medidas previstas pela República Federal da Alemanha para prevenir ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente (v., neste sentido, acórdão Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24 e jurisprudência referida).

66 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, que, no caso de alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, exclui a possibilidade de a sociedade residente tomar em conta prejuízos do estabelecimento alienado na sua base tributável quando, nos termos de uma convenção de prevenção da dupla tributação, a competência exclusiva para tributar os resultados desse estabelecimento caiba ao Estado-Membro em que está situado.

Quanto às despesas

67 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 (Terceira Secção) declara:

1) **O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, nos termos do qual, no caso de alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, os prejuízos previamente deduzidos a título do estabelecimento alienado são reintegrados no resultado tributável da sociedade alienante quando, nos termos de uma convenção de prevenção da dupla tributação, os rendimentos desse estabelecimento estável estejam isentos de tributação no Estado-Membro em que a sociedade de que dependia esse estabelecimento tem a sua sede.**

2) **O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um regime fiscal de um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, que, no caso de alienação por uma sociedade residente de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro a uma sociedade não residente pertencente ao mesmo grupo da primeira sociedade, exclui a possibilidade de a sociedade residente tomar em conta prejuízos do estabelecimento alienado na sua base tributável quando, nos termos de uma convenção relativa à dupla tributação, a competência exclusiva para tributar os resultados desse estabelecimento caiba ao Estado-Membro em que está situado.**

Assinaturas