Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
de 16 de abril de 2015 [1]

Processo C-66/14

Finanzamt Linz
contra
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«Direito fiscal — Imposto nacional sobre as sociedades — Liberdade de estabelecimento nos termos dos artigos 49.° TFUE e 43.° CE — Proibição de execução dos auxílios nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE e do artigo 87.º, n.º 3, terceiro período, CE — Tributação de grupos de empresas («Gruppenbesteuerung» austríaca) — Limitação da amortização do goodwill à aquisição de participações nacionais»

1. *Variatio delectat*. Tendo o Tribunal de Justiça analisado já, de múltiplas perspetivas, os regimes francês [2], neerlandês [3] e britânico [4] em matéria de tributação de grupos de empresas, não há dúvida que o presente processo vai enriquecer a nossa jurisprudência e fornecer novos elementos.

2. Com efeito, também o direito fiscal austríaco prevê a possibilidade de uma tributação de grupos de empresas. Nestes termos, as sociedades de um grupo podem — embora juridicamente separadas — ser tratadas como um único sujeito passivo. Quando o grupo recebe novos membros, o chamado *goodwill* da participação novamente adquirida é amortizado. Isto significa em regra uma redução constante das receitas do grupo durante 15 anos, que pode representar até metade do preço de compra da participação. Contudo, estão excluídas deste regime a aquisição de participações estrangeiras, bem como a aquisição por contribuintes não sujeitos às regras da tributação dos grupos de empresas, ou de forma obrigatória, como pessoas singulares, ou por decisão própria, como pessoas coletivas.

3. O Oberster Verwaltungsgericht da República da Áustria pergunta agora se essas diferentes exclusões são compatíveis com o direito da União. A este respeito, depara-se com duas questões diferentes a nível do direito da União. Por um lado, a limitação da amortização do *goodwill* à aquisição de participações nacionais por sociedades sujeitas à tributação em grupo poderia constituir um auxílio, cuja execução sem autorização da Comissão Europeia seria, em princípio, proibida. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que também é possível que seja violada a liberdade de estabelecimento.

1 — Língua original: alemão.

2 — Acórdão Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); v. também o processo ainda pendente Groupe Steria (C-386/14).

3 — Acórdãos X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) e SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Acórdãos ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company e o. (C-80/12, EU:C:2014:200) e Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50).

4. O presente processo oferece ao Tribunal de Justiça a oportunidade excecional de esclarecer a relação entre as liberdades fundamentais e o controlo dos auxílios, na medida em que estão em causa desigualdades de tratamento no direito fiscal dos Estados-Membros.

I – **Enquadramento jurídico**

A – *Direito da União*

5. O artigo 49.º TFUE regula a liberdade de estabelecimento do seguinte modo:

«No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na aceção do segundo parágrafo do artigo 54.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais.»

6. O artigo 54.º TFUE regula o âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento:

«As sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros.

Por 'sociedades' entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos.»

7. Os artigos 49.° e 54.° TFUE correspondem aos artigos 43.° e 48.° CE, que estiveram em vigor até 30 de novembro de 2009.

8. Em matéria de auxílios estatais, o artigo 107.º TFUE dispõe:

«1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

2. São compatíveis com o mercado interno:

[…]

3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno:

[…]»

9. A este respeito, o artigo 108.º, n.º 3, TFUE acrescenta:

«3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projeto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento haver sido objeto de uma decisão final.»

10. Os artigos 107.° e 108.° TFUE correspondem aos artigos 87.° e 88.° CE, que estiveram em vigor até 30 de novembro de 2009.

B – *Direito nacional*

11. A República da Áustria cobra um imposto sobre as receitas das pessoas coletivas. A «tributação em grupo» confere às pessoas coletivas que fazem parte de um grupo a possibilidade de serem tributadas em conjunto. No contexto desta tributação em grupo, os resultados fiscais de todos os membros do grupo são imputados à sociedade-mãe e tributados a esse nível.

12. Podem ser membros de tal grupo fiscal quer sociedades nacionais quer sociedades estrangeiras. Contudo, no caso de sociedades estrangeiras não se imputam os lucros, mas apenas — em certas condições — as perdas.

13. O § 9, n.º 7, da Körperschaftsteuergesetz 1988 (lei austríaca relativa ao imposto sobre as sociedades), na versão da Steuerreformgesetz 2005 (lei relativa à reforma fiscal, de 2005) (a seguir «KStG 1988») regula a avaliação das participações num grupo fiscal do seguinte modo:

«(7) Ao determinar o lucro não são dedutíveis as amortizações do valor parcial inferior […] nem as perdas ligadas à alienação de participações em membros do grupo. No caso da aquisição de uma participação […] por um membro do grupo ou pela sociedade-mãe […] numa pessoa coletiva integralmente sujeita à tributação e exercendo uma atividade […] importa, a partir do momento em que essa pessoa coletiva faz parte do grupo, proceder a uma amortização do *goodwill* a nível do membro do grupo que detém diretamente a participação ou da sociedade-mãe da maneira seguinte:

— - O *goodwill* é a diferença, correspondente à quantia da participação, entre o capital próprio, no sentido do direito comercial, da sociedade na qual uma participação é detida, mais as reservas latentes sobre ativos imobilizados não amortizáveis e as despesas de aquisição fiscalmente relevantes, no máximo 50% destas despesas de aquisição. O *goodwill* é dedutível de maneira linear em 15 anos.

[…]

— […] A amortização do *goodwill* está limitada à duração da pertença da pessoa coletiva participada […] ao grupo.

[…]

— As frações correspondentes a 1/15 diminuem […] o valor contabilístico determinante para efeitos fiscais.»

14. O § 10 da KStG 1988 contém um regime geral relativo à neutralidade fiscal das participações em sociedades estrangeiras, que não está limitado a grupos fiscais:

«(2) As participações nos lucros de qualquer tipo resultantes de participações internacionais em filiais são isentas do imposto sobre as pessoas coletivas. Consideram-se participações internacionais em filiais as participações sociais detidas por contribuintes abrangidos pelo § 7, n.º 3 […] durante um período ininterrupto de, no mínimo, um ano, e representativas da participação em, no mínimo, um décimo do capital social:

a) em sociedades estrangeiras, comparáveis a sociedades de capitais nacionais,

[…]

(3) Os lucros, as perdas e outras variações do valor de participações internacionais na aceção do n.º 2 não são tomados em conta para calcular as receitas. […] A neutralidade fiscal da participação não se aplica nos casos seguintes:

1. O contribuinte, ao apresentar a declaração de imposto sobre as sociedades para o ano da aquisição de uma participação internacional […], declara que os lucros, as perdas e outras variações do valor devem ser tomados em conta para efeitos fiscais (opção da relevância fiscal da participação).

[…]»

II – **Processo principal**

15. O processo principal diz respeito ao imposto sobre as sociedades devido pela CEE Holding GmbH e pela sua sucessora jurídica, a IFN-Holding AG, para os anos de 2006 a 2010.

16. Durante esses anos, as duas sociedades eram membros de um grupo fiscal na aceção do § 9 da KStG 1988. Em 2005, a CEE Holding adquiriu todas as participações da sociedade eslovaca HSF s.r.o. Desde 2008, a IFN-Holding é a sucessora jurídica da CEE Holding devido a uma fusão.

17. No respeitante às participações na HSF, a CEE Holding e a IFN-Holding procederam a uma amortização anual do *goodwill* nos termos do artigo 9.º, n.º 7, segundo período, da KStG 1988, no montante de cerca de 183 000 euros. Contudo, o Finanzamt Linz não reconheceu as amortizações, porque estas só são possíveis no caso de participações em pessoas coletivas integralmente sujeitas à tributação. Contudo, a HSF tem a sua sede na Eslováquia e, por isso, não está integralmente sujeita à tributação na Áustria.

18. Os correspondentes despachos do Finanzamt Linz foram impugnados pela IFN-Holding e também pela sua sociedade-mãe, a IFN Beteiligungs GmbH. Tiveram êxito em primeira instância, pois foi constatado que o artigo 9.º, n.º 7, segundo período, da KStG 1988 violava a liberdade de estabelecimento. O Finanzamt Linz recorre agora dessa decisão para o Verwaltungsgerichtshof.

III – **Tramitação no Tribunal de Justiça**

19. Em 11 de fevereiro de 2014, nos termos do artigo 267.º TFUE, o Verwaltungsgerichtshof submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) As disposições conjugadas do artigo 107.º TFUE (anterior artigo 87.º CE) e do artigo 108.º, n.º 3, TFUE (anterior artigo 88.º, n.º 3, CE) opõem-se a uma medida nacional que prevê que, no âmbito da tributação do grupo de empresas, há que proceder a uma amortização do *goodwill* — que reduz a base tributável e, por conseguinte, a carga fiscal — em caso de aquisição de uma participação numa sociedade residente, ao passo que noutros casos de tributação dos rendimentos e das pessoas coletivas após a aquisição de uma participação essa amortização do *goodwill* não é admissível?

2) As disposições conjugadas do artigo 49.º TFUE (anterior artigo 43.º CE) e do artigo 54.º TFUE (anterior artigo 48.º CE) opõem-se a disposições de um Estado-Membro que preveem que, no âmbito da tributação do grupo de empresas, há que proceder a uma amortização do *goodwill* da empresa após a aquisição de uma participação numa sociedade residente, ao passo que, em caso de aquisição de uma participação numa pessoa coletiva não residente (nomeadamente com sede noutro Estado-Membro da União Europeia), não se pode proceder a essa amortização do *goodwill*?»

20. No procedimento no Tribunal de Justiça, em maio de 2014, apresentaram observações escritas a outra parte no processo principal, a IFN-Holding, a República da Áustria, bem como a Comissão.

IV – **Apreciação jurídica**

21. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade de um regime de amortização do *goodwill* como o austríaco por um lado, com a proibição de execução dos auxílios, e, por outro, com a liberdade de estabelecimento. Para responder às questões há que interpretar o TFUE e o Tratado CE, dado que o processo principal diz respeito ao período de vigência dos dois Tratados. Contudo, para facilitar a leitura, citarei a seguir, em princípio, apenas as normas do TFUE.

22. Antes de responder às questões prejudiciais importa, contudo, verificar a sua admissibilidade.

A – *Admissibilidade*

23. Segundo a IFN-Holding e a Comissão, a primeira questão prejudicial, relativa à incidência das disposições em matéria de auxílios estatais, é inadmissível, porque não é preciso responder-lhe para decidir do processo principal.

24. É certo que, nos termos do artigo 267.º, segundo parágrafo, TFUE, incumbe em princípio ao órgão jurisdicional nacional determinar se a resposta a uma questão sobre a interpretação do direito da União é necessária para a decisão no processo principal. Todavia, segundo jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça pode recusar-se a responder a uma questão prejudicial, nomeadamente, quando seja manifesto que a interpretação do direito da União solicitada pelo órgão jurisdicional nacional não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal [5].

5 — V., por exemplo, acórdãos Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, n.º 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, n.º 44) e FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, n.º 45).

25. A Comissão considera que, no processo principal, a IFN-Holding e a sua sociedade-mãe não podem invocar uma eventual violação, pelo regime austríaco, da proibição de execução dos auxílios nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, para, por seu lado, beneficiarem do regime de amortização do *goodwill*. Tal direito só pode resultar de uma violação da liberdade de estabelecimento por esse regime. Deste modo, é irrelevante para o processo principal se no caso em apreço existe um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

26. É certo que um sujeito passivo não pode, em princípio, invocar a proibição de execução nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, para beneficiar, por seu lado, de uma vantagem fiscal que constitui um auxílio a favor de outros sujeitos passivos [6]. Mas isto não significa que a questão de saber se o regime austríaco no caso em apreço constitui um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, não tenha relevância para a decisão no processo principal. Com efeito, a pertinência de uma questão sobre a interpretação do direito da União não depende, em princípio, de saber se essa questão vai no sentido de uma solução favorável a uma das partes do processo principal mas sim de saber se ela tem incidência sobre o desfecho do litígio.

27. Embora o próprio órgão jurisdicional de reenvio não tenha esclarecido mais detalhadamente a pertinência da primeira questão prejudicial, como exige, em princípio, o artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo, é manifesta a sua relevância para o processo principal. Com efeito, apesar de uma eventual violação da liberdade de estabelecimento pelo regime austríaco, o que é objeto da segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio poderia ser obrigado a recusar aos sujeitos passivos a vantagem fiscal reclamada, para respeitar a proibição de execução nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE. Na verdade, a consequência jurídica da violação desta proibição de execução por medidas nacionais de auxílio é a ilegalidade destas [7] que, em princípio, implica a sua invalidade [8].

28. Contudo, a IFN-Holding considera que, mesmo que o regime austríaco constitua um auxílio, não lhe pode ser negada a amortização do *goodwill*, na medida em que a liberdade de estabelecimento lhe permite essa amortização. Alega que, em matéria de auxílios, os órgãos jurisdicionais nacionais têm apenas a tarefa de proteger os direitos dos particulares até à decisão da Comissão. Por conseguinte, se o órgão jurisdicional de reenvio visa, com a sua primeira questão prejudicial, negar ao sujeito passivo a proteção jurídica que decorre da liberdade de estabelecimento, com base na proibição de execução de auxílios, ele ultrapassa as suas competências.

29. Este entendimento baseia-se, porém, numa interpretação errada do conteúdo normativo da proibição de execução prevista no artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE. É certo que não incumbe aos órgão jurisdicionais nacionais apreciar a compatibilidade de um auxílio com o mercado interno à luz do artigo 107.º, n.ºs 2 e 3, TFUE, porque isto compete exclusivamente à Comissão [9]. Mas isto é diferente quanto à proibição de execução do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE. Na verdade, esta disposição tem efeito direto [10]. O órgão jurisdicional nacional está por isso obrigado, por exemplo,

6 — V. neste sentido, designadamente, acórdãos Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, n.º 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 43), e Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 51).

7 — Acórdãos Distribution Casino France e o. (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, n.º 30) e Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, n.º 28).

8 — V., designadamente, acórdãos Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, n.ºs 16 e 17), van Calster e o. (C-261/01 e C-262/01, EU:C:2003:571, n.º 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 41) e Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, n.º 40).

9 — V., designadamente, acórdãos Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, n.º 14), Lornoy e o. (C-17/91, EU:C:1992:514, n.º 30), van Calster e o. (C-261/01 e C-262/01, EU:C:2003:571, n.º 75) e Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, n.º 27).

10 — V., designadamente, acórdãos Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, n.ºs 11 e 13), Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 26) e Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 41).

a ordenar aos destinatários de um auxílio ilegal que procedam ao seu reembolso [11]. Logo, podem resultar para o particular consequências negativas da proibição de execução, embora o Tribunal de Justiça tenha sublinhado por vezes, na sua jurisprudência, que os órgãos jurisdicionais nacionais devem extrair «a favor» do particular as consequências da violação da proibição de execução [12].

30. Mas como resulta, em especial, da jurisprudência mais recente, os órgãos jurisdicionais nacionais devem respeitar de maneira geral e completa a proibição de execução [13] e, nesse contexto, têm também de atender plenamente ao interesse da União [14]. Por conseguinte, o órgão jurisdicional nacional — como já expliquei nas minhas conclusões apresentadas no processo *Presidente del Consiglio dei Ministri* — deve não só garantir a proteção de direitos individuais, mas também fazer tudo para garantir a observância da proibição de execução, prevista no artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, no direito nacional [15]. A proibição de execução pode, portanto, obstar também a uma pretensão como a presente, de aplicação mais ampla de um auxílio não notificado, para evitar deste modo o alargamento do círculo dos beneficiários de um auxílio ilegal [16].

31. Consequentemente, a primeira questão prejudicial é admissível.

32. Verificou-se, contudo, que a primeira questão prejudicial só é relevante para o processo principal se o Tribunal de Justiça constatar que o regime austríaco viola a liberdade de estabelecimento, o que é objeto da segunda questão prejudicial. Com efeito, só nesse caso se coloca no processo principal a questão de saber se a amortização do *goodwill* deve ser autorizada aos sujeitos passivos, com base no artigo 49.º TFUE, ou recusada, nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE. Por conseguinte, importa começar por analisar a segunda questão prejudicial.

B – *Violação da liberdade de estabelecimento*

33. Importa verificar, antes de mais, se um regime como o presente que, no âmbito da tributação em grupo só permite uma amortização do *goodwill* para as participações nacionais, viola o artigo 49.º TFUE, em conjugação com o artigo 54.º TFUE.

1. Restrição à liberdade de estabelecimento

34. Por força do artigo 49.º, n.º 1, segundo período, TFUE e do artigo 54.º TFUE, são, em princípio, proibidas as restrições à constituição de filiais por sociedades de um Estado-Membro noutro Estado-Membro.

35. Segundo jurisprudência assente, isto proíbe não só ao país de acolhimento, mas também ao Estado de origem, entravar o estabelecimento de uma sociedade noutro Estado-Membro [17]. Deve considerar-se que existe tal entrave quando uma sociedade-mãe nacional com uma filial estrangeira é desfavorecida por uma desigualdade de tratamento face a uma sociedade-mãe nacional com uma filial nacional [18].

11 — V. designadamente acórdão Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, n.os 33 a 36 e a jurisprudência aí referida).

12 — V. acórdãos Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, n.º 12), bem como Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 27).

13 — V. acórdãos Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, n.º 41) e Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, n.º 29).

14 — Acórdão Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 48).

15 — V. as minhas conclusões apresentadas no processo Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, n.os 119 a 122).

16 — V., neste sentido, acórdão Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 49).

17 — V., designadamente, acórdãos Daily Mail e General Trust (81/87, EU:C:1988:456, n.º 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 35) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 18).

18 — V., designadamente, acórdãos Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 19) e Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 23).

36. No presente caso, resulta do § 9, n.º 7, segundo período, da KStG 1988, que no âmbito da tributação em grupo, uma sociedade austríaca que adquire uma participação noutra sociedade só pode beneficiar da vantagem fiscal de uma amortização do *goodwill* quando a sociedade adquirida está integralmente sujeita à tributação na Áustria, ou seja, está estabelecida em território nacional. Pelo contrário, essa amortização não é possível quando a sociedade adquirida está estabelecida noutro Estado-Membro. Esta desigualdade de tratamento entrava a aquisição de participações em filiais estabelecidas noutro Estado-Membro. Dado que a aquisição de tal participação, no âmbito da liberdade de estabelecimento, deve ser equiparada à constituição de uma filial [19], o regime austríaco entrava assim o estabelecimento de sociedades austríacas noutro Estado-Membro.

37. A República da Áustria não põe em causa a vantagem fiscal que constitui a amortização do *goodwill* com o seu argumento de que também existe a possibilidade de um *goodwill* negativo, cuja recuperação teria por efeito aumentar o lucro e que, portanto, constitui uma desvantagem fiscal. Por um lado, essa possibilidade em nada altera o facto de que existe, não obstante, uma vantagem fiscal nos casos de um *goodwill* positivo. Por outro, decorre da definição do *goodwill* como diferença entre o capital próprio acrescido de determinadas reservas latentes e as despesas de aquisição, nos termos do § 9, n.º 7, segundo período, primeiro travessão da KStG 1988, que um *goodwill* negativo só se verifica quando — dito de maneira simplificada — o preço de compra é mais baixo que o produto a esperar em caso de liquidação imediata da sociedade. Um *goodwill* negativo indica assim que as perspetivas de ganhos para a sociedade adquirida são negativas. A aquisição de tal sociedade deve ser muito excecional.

38. Deste modo, o regime controvertido restringe a liberdade de estabelecimento de sociedades austríacas como a do processo principal.

2. Comparabilidade objetiva das situações

39. Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça considera por vezes que uma desigualdade de tratamento que desfavorece uma sociedade-mãe com uma filial estrangeira face a uma sociedade-mãe com uma filial nacional é compatível com a liberdade de estabelecimento, quando respeita a situações que não são objetivamente comparáveis [20].

40. O Tribunal de Justiça declarou logo no acórdão *Rewe Zentralfinanz* que as sociedades-mãe se encontram numa situação comparável, quanto às suas perdas sofridas com as amortizações realizadas sobre o valor de participações em filiais, independentemente de se tratar de participações em filiais nacionais ou estabelecidas noutro Estado-Membro [21]. É certo que o Tribunal de Justiça atendeu aí — designadamente — a que em ambos os casos os lucros da filial não eram tributados a nível da sociedade-mãe, o que não sucede no caso em apreço no âmbito da tributação em grupo, porque se prevê aí precisamente uma tributação dos lucros das filiais nacionais a nível da sociedade-mãe. Contudo, a Comissão observou, a justo título, que a amortização do *goodwill* no caso em apreço é realizada independentemente de a filial nacional obter lucros. A imputação dos lucros de uma filial às receitas da sociedade-mãe não tem, por isso, qualquer relevância para a comparabilidade objetiva da situação de participações nacionais e estrangeiras no âmbito do regime aqui controvertido.

19 — V., neste sentido, acórdão Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, n.º 25 a 31).

20 — V., designadamente, acórdãos Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, n.ºs 32 a 36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, n.º 20) e SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, n.º 28); v., por outro lado, designadamente acórdãos ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, n.ºs 23 a 30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, n.ºs 34 e 35) e Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 23 e 24), que não mencionam essa possibilidade.

21 — Acórdão Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, n.º 34).

41. Acresce que, no acórdão *X Holding*, o Tribunal de Justiça declarou, também a respeito de um regime de tributação em grupo, que para a comparabilidade objetiva das situações é suficiente que uma sociedade-mãe pretenda beneficiar das vantagens de um regime fiscal quer para as filiais estrangeiras quer para as filiais nacionais [22]. Embora, por último no acórdão *Nordea Bank Danmark*, o Tribunal de Justiça pareça impor critérios mais exigentes de comparabilidade objetiva de situações, ao considerar que, em princípio, não é objetivamente comparável a situação de estabelecimentos estáveis nacionais e estrangeiros [23], no acórdão mais recente *Comissão/Reino Unido* não parece ter querido aplicar estes critérios às filiais [24].

42. A República da Áustria nega uma comparabilidade objetiva das situações porque, nos termos do § 10 da KStG 1988, as participações estrangeiras, ao invés das participações nacionais, são, em princípio, objeto de um tratamento fiscal neutro. Este argumento só pode, porém, ser analisado no âmbito do exame da justificação da restrição à liberdade de estabelecimento, aqui em causa. Com efeito, uma desigualdade de tratamento de filiais nacionais e estrangeiras resultante do sistema fiscal de um Estado-Membro só é admissível nas condições estabelecidas pela jurisprudência para a justificação da preservação da coerência fiscal.

43. Assim, a desigualdade de tratamento que desfavorece a aquisição de filiais estrangeiras, aqui em causa, não é compatível com a liberdade de estabelecimento, porque se refere a uma situação que não é objetivamente comparável com uma situação nacional.

3. Justificação

44. No entanto, uma restrição à liberdade de estabelecimento pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral [25].

45. O Tribunal de Justiça reconhece em jurisprudência assente que os Estados-Membros, para preservar a coerência do seu sistema fiscal, podem restringir as liberdades fundamentais [26].

46. Para isso, tem de existir um nexo direto entre uma vantagem fiscal e a sua compensação por uma carga fiscal determinada [27], e isto, em princípio, relativamente aos mesmos sujeitos passivos e no âmbito do mesmo imposto [28]. Nessa situação, pode ser negada ao beneficiário de uma liberdade fundamental a vantagem fiscal se ele também não estiver sujeito à carga fiscal que, no sistema tributário do Estado-Membro, está indissociavelmente ligada à vantagem fiscal pretendida. Deve assim ser evitada uma vantagem fiscal «injustificada» [29].

22 — V. acórdão X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, n.º 24).

23 — V. acórdão Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24).

24 — V. acórdão Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50) no contexto das minhas conclusões nesse processo (EU:C:2014:2321, n.os 25 e 26).

25 — V., designadamente, acórdãos Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, n.º 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 33) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 23).

26 — V., designadamente, acórdãos Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, n.º 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.º 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, n.º 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 43), SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, n.º 33) e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 48).

27 — V., por exemplo, acórdãos Svensson e Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, n.º 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, n.º 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, n.º 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 58) e Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148, n.º 36).

28 — V., designadamente, acórdãos Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, n.º 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, n.º 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, n.º 47) e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 49); sobre as derrogações a este princípio v., designadamente, acórdãos Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.os 45 e 46) e Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, n.os 47 a 49); v. também as minhas conclusões no processo Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, n.os 50 a 65).

29 — V. acórdão Comissão/Hungria (C-253/09, EU:C:2011:795, n.º 75).

47. O caráter direto do nexo entre a vantagem e a carga fiscal tem de ser apreciado atendendo ao objetivo prosseguido com o regime fiscal [30]. A existência de um nexo direto pressupõe, pelo menos, que a vantagem fiscal seja condicionada pela carga fiscal. Assim, é necessário que, no sistema fiscal do Estado-Membro, seja impossível obter a vantagem fiscal sem estar sujeito à carga fiscal [31].

48. Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça exige um nexo direto também em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, para poder constatar que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços é efetuada «a título oneroso» [32], ou com seja com uma contraprestação, sendo, por isso, tributável [33]. O advogado-geral P. Mengozzi falou assim, corretamente, de um «efeito de compensação preciso», que tem de ser constatado, no âmbito da justificação da preservação da coerência fiscal, na relação entre a vantagem fiscal e a carga fiscal [34]. No sistema fiscal do Estado-Membro, a vantagem fiscal tem de ser a «contraprestação» estatal de uma determinada carga fiscal.

49. No presente caso são referidas várias cargas fiscais do sistema fiscal austríaco, para as quais a vantagem fiscal da amortização do *goodwill* poderia representar a «contraprestação».

a) Imputação do lucro da filial

50. Em primeiro lugar, a República da Áustria entende que existe um nexo direto entre a amortização do *goodwill* e a imputação fiscal à sociedade-mãe dos resultados da filial. Com efeito, esta imputação dos resultados é diferente, consoante se trate de uma filial nacional ou estrangeira. Assim, por um lado, no âmbito da tributação em grupo, só é imputado à sociedade-mãe o lucro das filiais nacionais, mas não o lucro de filiais estrangeiras. Por outro lado, as perdas de filiais nacionais são sempre imputadas à sociedade-mãe, mas as perdas de filiais estrangeiras só são imputadas provisoriamente.

51. Ao apreciar a coerência fiscal é decisiva apenas uma determinada carga fiscal. Por conseguinte, no âmbito da imputação do resultado, só a tributação do lucro da filial a nível da sociedade-mãe pode ser considerada uma carga compensatória, dado que a imputação de perdas à sociedade-mãe constitui, ela própria, uma vantagem fiscal.

52. É certo que a tributação da imputação do lucro tem lugar a nível do mesmo sujeito passivo, a sociedade-mãe, e no âmbito do mesmo imposto, o imposto austríaco sobre as sociedades. No entanto, as disposições austríacas relativas ao imposto sobre as sociedades não subordinam a amortização do *goodwill* da participação numa filial à realização, pela filial, de lucros a imputar à sociedade-mãe.

30 — V., por exemplo, acórdãos Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, n.º 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, n.º 47) e Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 92); v., no mesmo sentido, acórdão Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.º 43).

31 — V., neste sentido, acórdãos Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, n.º 73), Comissão/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, n.º 39), Comissão/Alemanha (C-284/09, EU:C:2011:670, n.º 87), Santander Asset Management SGIIC e o. (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 93) e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 51).

32 — V. artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1) bem como o artigo 2.º, n.º 1, da anterior Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1).

33 — V., designadamente, acórdãos Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.ºs 13 a 20) e Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, n.ºs 12 a 17); v. também as conclusões da advogada-geral C. Stix-Hackl no processo Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, n.º 32).

34 — Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no processo Beker e Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, n.º 56).

53. Considero, é certo, que também a mera possibilidade da tributação de um lucro pode constituir uma carga fiscal no âmbito da coerência fiscal [35]. Mas também desta perspetiva não se constata um nexo direto da amortização do *goodwill*. Com efeito, mesmo que a filial tenha sido constituída no território nacional pela própria sociedade-mãe, e não adquirida, o lucro da filial é imputado à sociedade-mãe. Mas neste caso, na falta de aquisição, não é possível uma amortização do *goodwill* da participação. Assim, a imputação do lucro de uma filial é independente da amortização do *goodwill* da participação. Não existe, por isso, qualquer nexo direto entre ambas no sentido da jurisprudência.

54. Isto torna-se ainda mais claro quando se tem em conta que a imputação do lucro de uma filial apresenta um nexo direto com uma vantagem fiscal diferente da amortização do *goodwill*. Com efeito, segundo a jurisprudência, existe uma «lógica simétrica» da consideração de lucros e perdas [36]. Existe, por isso, um nexo direto entre a imputação do lucro de uma filial à sua sociedade-mãe e a consideração também das perdas dessa filial. Da imputação do lucro apenas de filiais nacionais pode deduzir-se tão-só a justificação de que as perdas de filiais estrangeiras só podem ser imputas em determinadas condições à sociedade-mãe no âmbito do regime austríaco da tributação em grupo [37].

55. Assim, a imputação do lucro de uma filial não apresenta um nexo direto com a amortização do *goodwill* da participação nessa filial. O facto de os lucros de filiais estrangeiras não serem imputados no âmbito da tributação em grupo não permite, por isso, justificar a restrição aqui em causa.

b) Neutralidade fiscal da participação numa filial estrangeira

56. Como outro motivo suscetível de justificar a restrição em causa, a fim de preservar a coerência fiscal, a República da Áustria alega que, no âmbito da tributação em grupo, as participações em sociedades estrangeiras são objeto de um tratamento fiscal completamente neutro. Nos termos do disposto no § 10, n.os 2 e 3, da KStG 1988, sobre as participações internacionais em filiais, as receitas, os resultados de alienações, e as alterações no valor da participação numa filial estrangeira são irrelevantes para efeitos fiscais.

57. A República da Áustria alega que a consequência deste tratamento fiscal neutro é, em especial, que ao ser alienada a participação numa filial estrangeira não é tributado qualquer lucro. A tributação do lucro resultante de uma alienação que, ao invés, ocorre no caso de participações em filiais nacionais, é necessária para compensar a amortização do *goodwill* anteriormente efetuada.

58. O argumento esgrimido pela República da Áustria baseia-se na ideia da simetria entre a tributação de lucros e a consideração de perdas, também referida várias vezes na jurisprudência [38]. Em especial no acórdão K, o Tribunal de Justiça reconheceu que pode existir um nexo direto na aceção da coerência fiscal entre, por um lado, a consideração das perdas decorrentes de um investimento de capitais e, por outro, a tributação dos lucros com ele obtidos [39].

35 — V., neste sentido, as minhas conclusões no processo X (C-686/13, EU:C:2015:31, n.os 49 a 55 e a jurisprudência aí referida).

36 — V. acórdão K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.os 65 a 69).

37 — V. neste sentido, designadamente, acórdãos Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) e Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50).

38 — V., designadamente, acórdãos Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 58) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.os 32 e 33).

39 — Acórdão K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 69).

59. Assim, em princípio, pode estar justificado, para preservar a coerência fiscal, negar a vantagem fiscal da consideração de uma perda — como a presente amortização do *goodwill* no caso de aquisição de uma participação — se o contribuinte também não está sujeito à tributação do correspondente lucro — neste caso, do lucro resultante de uma alienação. O contribuinte IFN-Holding reconhece também que, se fosse concedida a amortização do *goodwill* para a sua participação estrangeira também deveria ser tributado o lucro eventualmente resultante de uma alienação.

60. Mas no presente caso está excluída tal justificação.

61. Com efeito, na legislação austríaca relativa ao imposto sobre as sociedades não está prevista qualquer condição que vincule a vantagem fiscal sob a forma da amortização do *goodwill* à carga fiscal sob a forma da tributação do lucro resultante de uma alienação. Na verdade, a amortização do *goodwill* também não pode ser efetuada quando o contribuinte exerce a opção que lhe é concedida nos termos do § 10, n.º 3, ponto 1, da KStG 1988, a favor da relevância fiscal de uma participação estrangeira, sendo deste modo tributada a alienação de tal participação. Se, por isso, o regime austríaco nega a amortização do *goodwill* para participações estrangeiras independentemente de essa participação ser objeto de um tratamento fiscal neutro, é manifesto que o presente regime não prossegue o objetivo de estabelecer um nexo entre a recusa da amortização do *goodwill* e a neutralidade fiscal da participação.

62. Mesmo que, seguindo a argumentação da República da Áustria, se considere que é prosseguido tal objetivo, há que atender à jurisprudência assente, segundo a qual um regime nacional só é adequado para garantir a realização do objetivo visado se responder verdadeiramente à intenção de o alcançar de maneira coerente e sistemática [40], ou seja, se for consequente. Em qualquer caso, esta condição não está preenchida devido ao direito de opção do § 10, n.º 3, ponto 1, da KStG 1988. Com efeito, tendo em conta o objetivo suposto do regime fiscal, não seria coerente continuar a excluir a amortização do *goodwill* em caso de exercício da opção a favor da relevância fiscal.

63. Logo, também a neutralidade fiscal que, em princípio, se aplica em direito austríaco às participações em filiais estrangeiras, não justifica a recusa de amortização do *goodwill* para tais participações.

c) Equiparação da aquisição de estabelecimentos estáveis e filiais

64. Por último, importa ainda apreciar a justificação da preservação da coerência fiscal à luz do objetivo indicado pelo Governo austríaco ao apresentar o seu projeto de lei relativo à introdução de uma amortização do *goodwill* no caso de filiais nacionais.

65. Segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, visava-se equiparar a aquisição de uma participação numa filial juridicamente autónoma com a aquisição de um estabelecimento estável sem autonomia jurídica. Com efeito, ao passo que, no caso da aquisição de um estabelecimento estável nos termos do direito austríaco é possível, em geral, uma amortização do *goodwill*, o regime aqui controvertido cria esta possibilidade para a aquisição de uma filial, também no âmbito da tributação em grupo.

40 — V., designadamente, acórdãos Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, n.º 55), Comissão/Itália (C-531/06, EU:C:2009:315, n.º 66), Blanco Pérez e Chao Gómez (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, n.º 53) e Blanco (C-344/13 e C-367/13, EU:C:2014:2311, n.º 39).

66. Tendo em conta esse objetivo, a República da Áustria argumenta que uma amortização do *goodwill* de participações em filiais estrangeiras é negada a justo título, porque a amortização do *goodwill* é impossível em caso de aquisição de um estabelecimento estável estrangeiro. Isto aplica-se, em todo o caso, quando na correspondente convenção sobre a dupla tributação foi estipulado o método da isenção para as receitas de estabelecimentos estáveis estrangeiros e, portanto, essas receitas não são tributadas na Áustria.

67. Independentemente de o objetivo de equiparar a aquisição de filiais e estabelecimentos estáveis nacionais e estrangeiros satisfazer realmente as condições da justificação da preservação da coerência fiscal, este objetivo não é alcançado de maneira coerente e sistemática, como a jurisprudência exige [41]. Como a IFN-Holding sublinhou, a justo título, a equiparação não tem lugar quando, em virtude da correspondente convenção sobre a dupla tributação, as receitas de um estabelecimento estável estrangeiro são tributadas na Áustria de acordo com o método de imputação. Neste caso, uma amortização do *goodwill* é tomada em conta também para os estabelecimentos estáveis estrangeiros, porque as receitas destes estabelecimentos estáveis são tributadas na Áustria, imputando o imposto estrangeiro. Ora, o regime em causa não faz depender a exclusão da amortização do *goodwill* no caso de participações em filiais estrangeiras do facto de ter sido estipulado com o respetivo Estado da sede da filial, relativamente às receitas de estabelecimentos estáveis, o método da isenção ou o método de imputação.

68. Assim, a justificação da preservação da coerência do sistema fiscal do Estado-Membro também não colhe, atendendo ao objetivo de equiparar a aquisição de uma participação numa filial juridicamente autónoma com a aquisição de um estabelecimento estável sem autonomia jurídica.

d) Conclusão

69. Não se descortinando outras justificações, concluo que a presente restrição à liberdade de estabelecimento não está justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

4. Resposta à segunda questão prejudicial

70. Assim, cabe responder à segunda questão prejudicial que um regime como o que está em causa que, no âmbito da tributação em grupo, só permite uma amortização do *goodwill* quanto a participações nacionais, viola as disposições conjugadas dos artigos 49.° TFUE e 54.° TFUE e dos artigos 43.° CE e 48.° CE.

C – *Violação da proibição de execução dos auxílios*

71. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende ainda saber se um regime como o previsto no § 9, n.º 7, segundo período, da KStG 1988, relativo à amortização do *goodwill* no âmbito da tributação em grupo, viola a proibição de execução dos auxílios nos termos do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, lido em conjugação com o artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Dado que, ao analisar a segunda questão prejudicial, foi constatado que o regime austríaco viola a liberdade de estabelecimento, importa responder também à primeira questão prejudicial, para esclarecer se a ordem jurídica da União confere a um sujeito passivo como a IFN-Holding o direito de beneficiar da amortização do *goodwill* [42].

41 — V. *supra*, n.º 62.
42 — V. *supra*, n.º 32.

72. O artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE prevê que um Estado-Membro não pode pôr em execução uma medida de auxílio projetada antes de a Comissão ter adotado uma decisão final. Isto implica uma proibição de execução também para auxílios novos, que um Estado-Membro introduziu após a sua adesão à União e que não notificou. O regime do § 9, n.º 7, segundo período, da KStG 1988 preenche as duas últimas condições uma vez que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, foi publicado no Jornal Oficial austríaco em 2004 e também não foi notificado à Comissão até à data da decisão de reenvio.

73. A proibição de execução do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE opõe-se, deste modo, ao presente regime de amortização do *goodwill*, na medida em que este constitua um auxílio de acordo com a definição do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Para o ser, deve tratar-se de uma vantagem concedida pelo Estado ou proveniente de recursos estatais [43], que falseie ou ameace falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções e que afete as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

1. Vantagem fiscal

74. Mesmo uma vantagem fiscal que não está relacionada com a transferência de recursos estatais, mas coloca os beneficiários numa situação financeira mais favorável que os restantes sujeitos passivos, está abrangida pelo artigo 107.º, n.º 1, TFUE [44].

75. Por conseguinte, o presente regime de amortização do *goodwill* é, em princípio, abrangido pelo artigo 107.º, n.º 1, TFUE, porque, para alguns contribuintes, reduz a matéria coletável do imposto austríaco sobre as sociedades durante 15 anos e, por isso, reduz o imposto para vários períodos de tributação.

76. Contudo, a IFN-Holding e a República da Áustria questionam se, tudo ponderado, existe uma vantagem. É certo que, nos termos do § 9, n.º 7, segundo período, da KStG 1988, é possível uma amortização do *goodwill* no âmbito da tributação em grupo. Mas, ao mesmo tempo, o primeiro período da disposição exclui uma amortização da participação com base em menos-valias posteriores.

77. Este argumento não permite, porém, refutar que a amortização do *goodwill* constitui, como tal, uma vantagem fiscal. Esta vantagem não desaparece com a exclusão de outras amortizações em relação a uma participação no âmbito da tributação em grupo. Com efeito, ao passo que a amortização do *goodwill* se efetua aquando de cada aquisição de uma participação, as outras amortizações posteriores de uma participação só se efetuam em casos excecionais. Além disso, esta exclusão de outras amortizações no âmbito da tributação em grupo aplica-se a todas as participações e não apenas às que dão direito à amortização do *goodwill*. Assim, em certos casos, a amortização do *goodwill* implica um desvio vantajoso a esta regra geral

78. Por conseguinte, o regime austríaco confere uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

2. Seletividade da vantagem

79. O órgão jurisdicional de reenvio duvida, a justo título, sobretudo, que o regime de amortização do *goodwill* «favore[ça] certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, ou seja, que lhes confira uma vantagem «seletiva» na aceção da jurisprudência.

43 — V., designadamente, acórdãos Espanha/Comissão (C-342/96, EU:C:1999:210, n.º 41), Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, n.º 84) e Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 21).

44 — V., designadamente, acórdãos Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14), Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 72) e Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23).

a) Seletividade em direito fiscal

80. O exame desta seletividade nos regimes fiscais dos Estados-Membros apresenta algumas dificuldades.

81. A jurisprudência parte sistematicamente do princípio de que um regime fiscal não é seletivo quando é indistintamente aplicável a todos os operadores económicos [45]. O facto de um regime fiscal só conferir uma vantagem às empresas que cumprem os seus requisitos não é suficiente, segundo a jurisprudência, para constatar a seletividade do regime [46]. Por outro lado, é evidente que a seletividade também não pode ser sempre negada com o argumento de que a vantagem do regime fiscal é indistintamente aplicável a todos os operadores económicos, na medida em que cumpram os requisitos. Com efeito, nesse caso um regime fiscal nunca seria considerado seletivo.

82. A jurisprudência estabeleceu por isso requisitos especiais para a constatação da seletividade das vantagens fiscais. Nesses termos, é decisivo se as condições de obtenção da vantagem fiscal previstas pelo sistema fiscal nacional são escolhidas de maneira não discriminatória [47]. Para esse efeito importa, num primeiro momento, identificar qual é o regime fiscal comum ou «normal» vigente no Estado-Membro em causa. É face a este regime fiscal comum ou «normal» que se deve, num segundo momento, apreciar se a vantagem concedida pela medida fiscal em causa é seletiva, por se afastar do regime fiscal comum ao introduzir diferenciações entre operadores económicos que se encontram, à luz do objetivo prosseguido pelo sistema fiscal do Estado-Membro em causa, numa situação factual e jurídica comparável [48]. Mas, mesmo que esses requisitos se verifiquem, o favorecimento pode ser justificado pela natureza ou pelos objetivos gerais do sistema em que se inscreve, em especial quando uma norma fiscal se baseia diretamente nos princípios fundamentais ou diretores do sistema fiscal nacional [49].

83. Essa apreciação da igualdade é necessária para constatar se as disposições fiscais são seletivas, porque as vantagens fiscais — ao invés das subvenções em sentido restrito, sob a forma de prestações em dinheiro — surgem no âmbito de um sistema fiscal ao qual as empresas estão submetidas de forma permanente e obrigatória. Ora, os sistemas fiscais conferem vantagens de maneiras muito variadas, frequentemente com o único fim de realizar a finalidade exata do imposto. Mas, segundo a jurisprudência, as vantagens que não são subvenções em sentido restrito só podem ser qualificadas de auxílios quando a sua natureza e os seus efeitos são equiparáveis aos dessas subvenções [50]. Assim, só quando um Estado-Membro utiliza o seu sistema fiscal existente também como meio de distribuição de prestações em dinheiro para fins alheios ao sistema fiscal, existem razões suficientes para equiparar as referidas vantagens fiscais às subvenções em sentido restrito [51].

45 — V., por exemplo, acórdãos Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35), Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 39) e Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23).

46 — V. neste sentido, em especial, o acórdão 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42).

47 — V., neste sentido, também acórdão Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 53).

48 — V. acórdãos Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 19) bem como Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 35).

49 — V. acórdãos Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.ºs 65 e 69) bem como P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22); v., neste sentido, designadamente também acórdãos Itália/Comissão (173/73, EU:C:1974:71, n.º 33), Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 42), Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 145), bem como Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.ºs 42 e 43).

50 — V., designadamente, acórdãos De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade (30/59, EU:C:1961:2, S. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 29), Bouygues e Bouygues Télécom/Comissão (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, n.º 101) bem como Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 22).

51 — V., neste sentido, também acórdão P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.ºs 22 a 27).

84. Mas desta constatação resulta também que uma desigualdade de tratamento não justificada no âmbito do sistema fiscal do Estado-Membro não é suficiente para constatar a seletividade de uma vantagem fiscal para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Na verdade, desta constatação decorre apenas que o regime fiscal tem uma natureza e efeitos equiparáveis aos de uma subvenção direta.

85. Além disso, nos termos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, os beneficiários de uma subvenção têm de ser «certas empresas» ou «certas produções». Por isso, o Tribunal de Justiça declarou, em especial no acórdão Gibraltar, que um regime fiscal tem de caracterizar as empresas favorecidas em virtude das propriedades que lhes são específicas enquanto categoria privilegiada [52]. Assim, após o exame de igualdade, importa esclarecer se a categoria de sujeitos passivos que são favorecidos por um regime fiscal representa, no sentido do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, empresas ou produções suficientemente especificadas.

b) Quanto ao caráter seletivo das várias desigualdades de tratamento

86. Por conseguinte, no presente caso cabe examinar primeiro se o regime de amortização do *goodwill* constitui uma desigualdade de tratamento, que não encontra a sua justificação no sistema fiscal austríaco mas que prossegue objetivos que não são de ordem fiscal. Em seguida, pode ainda ser necessário esclarecer se os sujeitos passivos favorecidos deste modo constituem «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

87. O órgão jurisdicional de reenvio considera que o regime em causa pode representar um favorecimento seletivo sob diversos pontos de vista, designadamente ao tratar de forma diferente as pessoas coletivas e as pessoas singulares (v. *infra* i), os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades no âmbito da tributação em grupo e os contribuintes fora dela (v. *infra* ii), bem como os contribuintes sujeitos à tributação em grupo que detêm uma participação nacional e os que detêm uma participação estrangeira (v. *infra* iii).

88. Assim, o órgão jurisdicional de reenvio escolheu três regimes fiscais «normais» diferentes como base. Com efeito, se suspeita que a amortização do *goodwill* tem caráter seletivo porque só é permitida a pessoas coletivas, mas não a pessoas singulares, escolhe como sistema de referência o conjunto do direito austríaco em matéria de impostos sobre os rendimentos. Se, ao invés, atende ao tratamento mais favorável das empresas que, no contexto do imposto sobre as sociedades, estão sujeitas à tributação em grupo, o órgão jurisdicional de reenvio escolhe como sistema de referência o direito em matéria de imposto sobre as sociedades. Por último, se no âmbito da tributação em grupo centra a atenção no favorecimento de empresas com participações nacionais face às que detêm participações estrangeiras, escolhe como sistema de referência o direito em matéria de tributação em grupo. Assim, consoante a desigualdade de tratamento examinada está em causa um ou outro sistema de referência. Isto mostra que — como também o Tribunal de Justiça declarou logo no acórdão Gibraltar [53] — a determinação de uma tributação «normal» não pode ser decisiva. É determinante apenas o exame de cada desigualdade de tratamento.

i) Favorecimento das pessoas coletivas

89. A primeira desigualdade de tratamento que o órgão jurisdicional de reenvio critica consiste em que a amortização do *goodwill* só beneficia as pessoas coletivas, tributadas nos termos da KStG 1988, mas não as pessoas singulares, tributadas nos termos da Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento) austríaca.

52 — V. acórdão Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 104).

53 — V. acórdão Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.ºs 90 e 91 bem como 131).

90. Para tal, as pessoas coletivas e as pessoas singulares deveriam encontrar-se numa situação factual e jurídica comparável.

91. Importa esclarecer, em primeiro lugar, que é preciso aplicar critérios diferentes para examinar a comparabilidade da situação fáctica e jurídica no âmbito do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, por um lado, e no âmbito de uma liberdade fundamental, por outro. Ao passo que, segundo a jurisprudência, se pode afirmar que, no caso das liberdades fundamentais, as situações são comparáveis, especialmente do prisma do direito fiscal [54], o mesmo não sucede com a seletividade das vantagens fiscais. Com efeito, ao invés da restrição a uma liberdade fundamental, a seletividade refere-se normalmente a uma desigualdade de tratamento entre as empresas do mesmo Estado e não entre empresas nacionais e estrangeiras [55]. Mas só no caso de situações transfronteiriças serem desfavorecidas face a situações puramente nacionais é que os Tratados exigem, de acordo com a finalidade que prosseguem, uma abordagem particularmente estrita.

92. Atendendo a este critério, nos termos do sistema fiscal austríaco as pessoas coletivas e as pessoas singulares não se encontram numa situação comparável. Com efeito, no direito austríaco as pessoas coletivas e as pessoas singulares estão sujeitas a leis tributárias diferentes, que contêm manifestamente disposições muito diferentes quanto à determinação da matéria coletável. Além disso, uma diferença efetiva essencial entre ambos os grupos consiste em que só as pessoas coletivas, que estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades têm titulares, que participam nas receitas das sociedades e que, por sua vez, estão sujeitos à tributação dos rendimentos.

93. O facto de que a amortização do *goodwill* só pode ser invocada por pessoas coletivas, mas não por pessoas singulares, não constitui, portanto, um favorecimento seletivo de pessoas coletivas na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

ii) Favorecimento de grupos fiscais

94. Em seguida, coloca-se a questão de saber se a amortização do *goodwill* favorece seletivamente as sociedades sujeitas à tributação em grupo face a sociedades tributadas fora dela.

95. A República da Áustria considera que ambos os grupos de empresas não são comparáveis, porque só no âmbito da tributação em grupo se efetua a imputação dos resultados da filial.

96. De acordo com o sentido e a finalidade da tributação em grupo, uma sociedade-mãe e as sociedades em que participa devem ser tratadas como um único sujeito passivo. Para este efeito, os resultados obtidos pelas filiais juridicamente autónomas são imputados aos resultados da sociedade-mãe. Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça já reconheceu no acórdão *Papillon* — a respeito de uma restrição à liberdade de estabelecimento — que, em princípio, no âmbito da tributação em grupo, pode existir a necessidade de regular a avaliação das participações de maneira diferente que fora da tributação em grupo, para evitar uma dupla consideração dos prejuízos [56]. Isto é válido, por maioria de razão, ao apreciar a seletividade [57].

97. O órgão jurisdicional de reenvio indicou ainda que um dos objetivos do regime austríaco de amortização do *goodwill* é equiparar a aquisição de um estabelecimento estável à aquisição de uma filial [58]. Ao passo que no primeiro caso, de aquisição dos ativos de um estabelecimento estável, pode ser efetuada, em princípio, uma amortização do *goodwill*, isto não é possível, em princípio, no caso da

54 — V. as minhas conclusões no processo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, n.º 25 e a jurisprudência aí referida).

55 — V. acórdão Espanha/Comissão (C-73/03, EU:C:2004:711, n.º 28).

56 — V. acórdão Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.ºs 45 a 47).

57 — V. *supra*, n.º 91.

58 — V. *supra*, n.º 65.

aquisição de uma participação numa sociedade juridicamente autónoma. Ora, ao suprimir parcialmente, para efeitos fiscais, a autonomia jurídica da sociedade adquirida através da imputação dos seus resultados à sociedade-mãe, a tributação em grupo austríaca aproxima a aquisição de uma participação da aquisição de um estabelecimento estável. A este respeito, do ponto de vista do objetivo do regime, as participações no âmbito da tributação em grupo encontram-se numa situação jurídica diferente das participações fora da tributação em grupo.

98. Acresce que, segundo as indicações da IFN-Holding — que terão eventualmente de ser verificadas pelo órgão jurisdicional de reenvio — cada sociedade que adquire uma participação, pode escolher se constitui um grupo fiscal com a sociedade adquirida e, deste modo, beneficia da vantagem relacionada com a amortização do *goodwill*. Neste contexto, se uma sociedade opta por não constituir um grupo fiscal, é apenas devido a esta decisão que se encontra numa situação não comparável.

99. Por conseguinte, o presente regime de amortização do *goodwill* também não deve ser classificado como seletivo, apenas porque só as sociedades sujeitas à tributação em grupo podem beneficiar desta vantagem fiscal.

iii) Favorecimento de empresas com participações nacionais

100. Por último, a limitação da amortização do *goodwill* à aquisição de participações nacionais que, como já se viu, constitui uma violação da liberdade de estabelecimento [59], poderia ainda representar um favorecimento seletivo face às empresas que adquirem participações estrangeiras.

101. Para isso, é necessário, antes de mais, que as empresas que adquirem participações nacionais e as empresas que adquirem participações estrangeiras se encontrem numa situação comparável, e ainda que o favorecimento não seja justificado pela natureza ou pelos objetivos gerais do sistema.

102. Esta questão parece estar já respondida, na medida em que respeita a participações em filiais noutros Estados-Membros. Assim, no âmbito do exame da violação da liberdade de estabelecimento foi constatado, em primeiro lugar, que as sociedades-mãe que adquirem uma participação nacional se encontram numa situação comparável àquela das que adquirem uma participação noutro Estado-Membro [60]. Em segundo lugar, a desigualdade de tratamento das sociedades-mãe também não é justificada pela preservação da coerência do sistema fiscal austríaco [61].

103. Logo no âmbito do processo *Presidente del Consiglio dei Ministri* indiquei que, atendendo aos critérios que a jurisprudência estabeleceu para apreciar a seletividade, acabam por se colocar as mesmas questões, quer a nível do direito dos auxílios quer a nível do exame de uma violação das liberdades fundamentais. Para evitar valorações contraditórias, propus a adoção dos mesmos critérios em ambos os casos [62]. Mas isto refere-se unicamente a casos em que a seletividade de um auxílio pode resultar de um favorecimento de situações nacionais face a situações estrangeiras. Com efeito, em tal hipótese não seria compreensível, por um lado, constatar a violação de uma liberdade fundamental, e, por outro, atendendo à proibição de auxílios, declarar que a desigualdade de tratamento no âmbito do sistema fiscal nacional está justificada. Nesta medida, trata-se de uma derrogação ao princípio de que ao apreciar o caráter seletivo importa aplicar critérios mais rigorosos que para constatar a comparabilidade das situações [63].

59 — V. *supra*, n.os 33 a 70.

60 — V. *supra*, n.os 39 a 43.

61 — V. *supra*, n.os 44 a 69.

62 — V. as minhas conclusões no processo Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, n.º 134).

63 — V. *supra*, n.º 91.

104. Logo, a presente amortização do *goodwill* favorece as empresas que adquirem participações nacionais face a empresas que adquirem participações estrangeiras, e se encontram numa situação factual e jurídica comparável. Esta desigualdade de tratamento não está justificada por princípios fundamentais ou diretores do sistema fiscal austríaco. Nesta medida, o regime austríaco de amortização do *goodwill* é equiparável a uma subvenção em sentido restrito.

105. Contudo, este favorecimento só será seletivo se as empresas favorecidas, a saber as que, no âmbito da tributação em grupo, adquirem participações nacionais, forem «certas empresas ou certas produções» no sentido do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

106. No acórdão *Presidente del Consiglio dei Ministri*, o Tribunal de Justiça constatou o caráter seletivo de um regime fiscal que constituía, ao mesmo tempo, uma violação de uma liberdade fundamental pelo Estado de acolhimento, porque o imposto onerava apenas os operadores estrangeiros de aeronaves e de embarcações de recreio [64]. Deste modo, o Tribunal de Justiça reconheceu que as empresas nacionais de um setor específico são «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

107. Contudo, no presente processo está em causa a restrição a uma liberdade fundamental pelo Estado de origem. Com o regime austríaco de amortização do *goodwill* não são favorecidas empresas nacionais de um determinado sector face a empresas estrangeiras. O favorecimento consiste aqui em subvencionar a aquisição de participações nacionais por todas as empresas nacionais, independentemente do setor a que pertençam.

108. Recentemente, o Tribunal Geral negou o caráter seletivo deste regime ao apreciar duas decisões da Comissão sobre auxílios, tomadas na situação inversa, da limitação de uma amortização do *goodwill* à aquisição de participações *estrangeiras*, prevista em direito fiscal espanhol. Como fundamentação o Tribunal Geral indicou que o regime é, em princípio, acessível a qualquer empresa e não exclui qualquer grupo de empresas [65]. No âmbito dos recursos interpostos pela Comissão dos acórdãos do Tribunal Geral [66], o Tribunal de Justiça poderá vir a pronunciar-se sobre a legalidade desta decisão.

109. Independentemente de a fundamentação do Tribunal Geral ser convincente em todos os seus aspetos, é correto o seu ponto de partida de exigir que o regime fiscal privilegie uma categoria de empresas em virtude das suas propriedades específicas — como o Tribunal de Justiça formulou no acórdão Gibraltar [67].

110. No caso presente isso não se verifica.

111. Por um lado, não parece que o regime austríaco de amortização do *goodwill* favoreça certas produções. Com efeito, a aquisição de participações nacionais não se limita a certos setores mas pode, em princípio, ocorrer em qualquer setor. Por outro lado, não parece que apenas certas empresas possam beneficiar deste regime. Para isso, deveria tratar-se de empresas individuais claramente identificáveis. Parece-me, porém, que qualquer sociedade pode, em princípio, adquirir uma participação nacional, pelo que está excluída à partida a identificação de empresas individuais que beneficiam do regime austríaco.

64 — Acórdão Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — V. acórdãos Banco Santander e Santusa/Comissão (T-399/11, EU:T:2014:938, n.ºs 56 a 66) e Autogrill España/Comissão (T-219/10, EU:T:2014:939, n.ºs 52 a 62).

66 — Processos C-20/15 P (Comissão/Autogrill España) e C-21/15 P (Comissão/Banco Santander e Santusa).

67 — V. acórdão Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 104).

112. Estou consciente de que o Tribunal de Justiça defendeu, em alguns casos, um entendimento bastante amplo de categoria privilegiada em virtude das suas propriedades específicas. Por exemplo, acabou por reconhecer como tal a categoria de empresas cuja atividade principal era o fabrico de bens corpóreos [68], e a categoria de empresas com atividades de exportação e que realizavam determinados investimentos regulados pelas disposições controvertidas [69].

113. Mas um entendimento demasiado amplo da seletividade de regimes nacionais implica o risco de afetar a repartição das competências entre os Estados-Membros e a União, estabelecida nos artigos 2.° a 6.° TFUE, bem como a repartição das competências, na União, entre o Parlamento Europeu e o Conselho, nos termos do artigo 14.º TFUE, por um lado, e a Comissão, nos termos do artigo 17.º TFUE, por outro. Com efeito, face a um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a Comissão dispõe em regra, nos termos do artigo 107.º, n.º 3, TFUE, de uma ampla margem de manobra para apreciar se, e em que condições, apoia ou não as decisões políticas tomadas pelos Estados-Membros, sem que os Tratados lhe atribuam um poder normativo autónomo nos domínios políticos em causa.

114. Contudo, particularmente em direito fiscal, o caráter seletivo de um regime é o critério decisivo, porque os restantes requisitos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE se verificam quase sempre. Assim, segundo jurisprudência assente, não é preciso provar uma efetiva distorção da concorrência pelo auxílio em causa nem qualquer incidência efetiva sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros, mas apenas examinar se o auxílio é suscetível de falsear a concorrência e afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros [70]. Nem é necessário que as empresas favorecidas participem, elas próprias, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, sendo suficiente que o possam fazer no futuro ou que as suas concorrentes estrangeiras possam tentar expandir-se no mercado nacional [71].

115. Por conseguinte, há que utilizar com cuidado o critério da seletividade de um regime nacional. Se o regime não afeta um ou mais sectores concretos identificáveis que possam delimitar-se pela sua atividade económica, nem empresas identificáveis individualmente, como exige o teor do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, não se pode, em princípio, considerar que o regime tem caráter seletivo.

116. Por conseguinte, no presente caso a limitação da amortização do *goodwill* à aquisição de participações nacionais também não constitui qualquer favorecimento de «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

iv) Conclusão

117. Um regime como o previsto no § 9, n.º 7, segundo período, da KStG 1988, sobre a amortização do *goodwill* no âmbito da tributação em grupo não pode — por não apresentar caráter seletivo — ser classificado como auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

68 — Acórdão Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — V. acórdão Espanha/Comissão (C-501/00, EU:C:2004:438, n.os 120 a 128).

70 — V., designadamente, acórdãos Itália/Comissão (C-372/97, EU:C:2004:234, n.º 44), Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 78) e Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 65).

71 — V. acórdãos Cassa di Risparmio di Firenze e o. (C-222/04, EU:C:2006:8, n.º 143), bem como Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 80).

3. Resposta à primeira questão prejudicial

118. Por conseguinte, há que responder à primeira questão prejudicial que um regime como o que está em apreço, que limita uma amortização do *goodwill*, no âmbito da tributação em grupo, à aquisição de participações nacionais por pessoas coletivas, não viola o artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, em conjugação com o artigo 107.º, n.º 1, TFUE nem o artigo 88.º, n.º 3, terceiro período, CE, em conjugação com o artigo 87.º, n.º 1, CE.

V – **Conclusão**

119. À luz das considerações expostas *supra*, proponho que se responda às duas questões prejudiciais apresentadas pelo Verwaltungsgerichtshof o seguinte:

1) O artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, em conjugação com o artigo 107.º, n.º 1, TFUE, bem como o artigo 88.º, n.º 3, terceiro período, CE, em conjugação com o artigo 87.º, n.º 1, CE, não se opõem a uma medida nacional como a controvertida no processo principal, nos termos da qual, no âmbito da tributação em grupo há que proceder à amortização do *goodwill* — que reduz a base tributável e, deste modo, a carga fiscal — quando é adquirida uma participação nacional, ao passo que, sendo adquirida uma participação noutros casos da tributação dos rendimentos e das pessoas coletivas, tal amortização do *goodwill* não é permitida.

2) As disposições conjugadas do artigo 49.º TFUE e do artigo 54.º TFUE, bem como do artigo 43.º CE e do artigo 48.º CE, opõem-se a disposições de um Estado-Membro como as pertinentes no processo principal, nos termos das quais, quando é adquirida uma participação nacional deve ser efetuada uma amortização do *goodwill* no âmbito da tributação em grupo, ao passo que, sendo adquirida uma participação numa pessoa coletiva não residente, tal amortização do *goodwill* não pode ser efetuada.