

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

4 de Dezembro de 2008*

No processo C-330/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Áustria), por decisão de 3 de Julho de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 16 de Julho de 2007, no processo

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

contra

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus e P. Lindh, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 18 de Setembro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer e J. Bauer, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por W. Mölls e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 49.º CE.

- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (a seguir «Jobra»), sociedade de direito austríaco, ao Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, a propósito de uma recusa deste em conceder àquela sociedade um prémio pelo aumento do investimento (a seguir «prémio ao investimento») relativamente aos veículos pesados que tinha comprado e alugado em regime de *leasing* à Braunshofer GmbH (a seguir «Braunshofer»), outra sociedade de direito austríaco, pelo facto de esta os utilizar principalmente noutros Estados-Membros.

Quadro jurídico

- 3 O § 108e, n.ºs 1 e 2, da Lei de 1998 relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988), na versão publicada no BGBl. I 155/2002 (a seguir «EStG de 1988»), dispõe:

«1. Pode ser solicitado um prémio por aumento do investimento de 10% pelo aumento do investimento em bens económicos que beneficiem do prémio, desde que as despesas de aquisição ou produção sejam deduzidas mediante amortização por depreciação (§§ 7 e 8).

2. Os bens económicos susceptíveis de beneficiar do prémio são os bens económicos corpóreos novos do activo depreciable. Não se incluem nestes:

[...]

- Os bens económicos que não sejam utilizados num estabelecimento estável em território nacional destinado à obtenção de rendimentos na acepção do § 2, n.º 3, primeiro a terceiro períodos. Não são considerados utilizados num estabelecimento estável no território nacional os bens económicos que, na sequência de cessão de activos a título oneroso, são principalmente utilizados no estrangeiro.»

⁴ O § 24, n.º 6, da Lei de 1988 relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988), na versão publicada no BGBl. I 155/2002, prevê:

«O disposto nos §§ [...] 108e e 108f da EStG 1988 aplica-se *mutatis mutandis* às pessoas colectivas na acepção do § 1, desde que não estejam isentas do imposto sobre as sociedades.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 5 A Jobra é uma sociedade de gestão de patrimónios com sede na Áustria, cujo capital social é detido a 100% por Josef Braunshofer. A Braunshofer é uma sociedade de transportes internacionais que também tem a sua sede na Áustria. A Jobra detém 100% do capital social desta última sociedade. Em Agosto de 2003, a Braunshofer criou uma filial na Alemanha.
- 6 A Jobra é proprietária de um parque de veículos. Põe os seus veículos pesados à disposição da Braunshofer através de um contrato de *leasing*, para ser usado para fins profissionais por esta última. Esta utiliza-os principalmente noutros Estados-Membros, no contexto do exercício da sua actividade de transporte.
- 7 Na sua declaração de rendimentos para o ano de 2003, a Jobra pediu, ao abrigo do § 108 da EStG de 1988, um prémio ao investimento no montante de 46 770 euros pelos veículos pesados que tinha comprado no período que abarcou os meses de Abril a Setembro de 2002. Em Junho de 2004, a sua conta junto das autoridades fiscais foi creditada desse montante.
- 8 Contudo, durante uma inspecção realizada à Jobra, a Administração Fiscal constatou que as condições de concessão do prémio em causa no processo principal não estavam preenchidas, porque os veículos pesados alugados em regime de *leasing* à Braunshofer eram utilizados por esta principalmente no estrangeiro e, assim, não podiam ser considerados bens económicos utilizados num estabelecimento estável situando no território nacional, na acepção da legislação em causa no processo principal. Por conseguinte, foi recusado à Jobra o referido benefício fiscal.

- 9 Foi negado provimento ao recurso interposto pela Jobra pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, por decisão de 2 de Novembro de 2005. Por acórdão de 20 de Abril de 2006, o Verwaltungsgerichtshof anulou essa decisão, principalmente por violação de regras processuais. Além disso, manifestou dúvidas quanto à compatibilidade, com o conceito de livre prestação de serviços do artigo 49.º CE, da circunstância de «os bens económicos que, na sequência de uma cessão de activos a título oneroso, são utilizados principalmente noutros Estados-Membros [...] não serem incluídos nos bens económicos elegíveis para os prémios».
- 10 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a legislação em causa no processo principal prevê um tratamento desigual baseado no lugar de execução dos serviços e interroga-se sobre a conformidade dessa legislação com os artigos 43.º CE e 49.º CE.
- 11 Nestas condições, o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições sobre a liberdade de estabelecimento (artigo 43.º CE e seguintes) e/ou sobre a livre prestação de serviços (artigo 49.º CE e seguintes) são contrárias a uma [regulament]ação nacional, em vigor em 31 de Dezembro de 2003, nos termos da qual a concessão de um benefício fiscal (prémio por aumento do investimento) a uma empresa pela aquisição de bens económicos corpóreos novos também está subordinada à condição de estes bens económicos serem utilizados exclusivamente num estabelecimento em território nacional, sendo este benefício fiscal recusado para a aquisição de bens económicos corpóreos novos que sejam utilizados num estabelecimento estável situado no estrangeiro e, portanto, num dos restantes Estados-Membros da União Europeia?»

Quanto à questão prejudicial

Observações preliminares

- ¹² Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se os artigos 43.º CE e seguintes bem como os artigos 49.º CE e seguintes devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que sujeita o benefício de um prémio ao investimento, destinado às empresas que adquirem bens corpóreos, à condição de os bens pelos quais se pede esse prémio serem utilizados exclusivamente num estabelecimento estável situado nesse Estado, especificando que os bens que, cedidos a título oneroso, são utilizados principalmente noutros Estados-Membros não se consideram utilizados nesse estabelecimento.
- ¹³ No que diz respeito ao quadro jurídico nacional em que o pedido de decisão prejudicial se insere, o Governo austríaco sustenta que a utilização, no território de outros Estados-Membros, dos bens pelos quais se pede o prémio ao investimento não prejudica a sua concessão. A legislação em causa no processo principal sujeita a concessão desse benefício fiscal à condição de os bens em causa serem afectados a um estabelecimento estável situado no território austríaco. Segundo a jurisprudência nacional, há que determinar se esses bens foram utilizados a partir de um estabelecimento dessa natureza por uma duração pelo menos igual a metade do período de utilização.
- ¹⁴ No que diz respeito ao contexto factual, o Governo austríaco sustenta que a Braunshofer criou, em Agosto de 2003, uma filial na Alemanha. Nas circunstâncias do litígio do processo principal, coloca-se conseqüentemente a questão de saber se um contribuinte que utiliza um bem económico principalmente a partir de um estabelecimento estável residente e um contribuinte que utiliza esse bem a partir de

um estabelecimento estável não residente se encontram numa situação comparável para efeitos da concessão do prémio ao investimento.

- 15 O órgão jurisdicional de reenvio recorda que deve aplicar no processo principal as disposições da EStG de 1988 sobre a elegibilidade para o prémio ao investimento dos bens económicos que, cedidos a título oneroso, são utilizados principalmente noutros Estados-Membros. Manifesta dúvidas sobre a compatibilidade dessas disposições com os artigos 43.º CE e 49.º CE, na medida em que existe uma desigualdade de tratamento baseada no lugar de execução dos serviços.
- 16 Embora resulte da decisão de reenvio que a Braunshofer criou uma filial na Alemanha, a descrição do quadro factual que consta dessa decisão não revela que o prémio em causa no processo principal tenha sido recusado à Jobra com base em considerações sobre a existência desse estabelecimento noutro Estado-Membro.
- 17 Neste contexto, há que recordar que, no âmbito de um reenvio prejudicial, não compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a interpretação das disposições nacionais nem sobre a definição do quadro factual. Com efeito, incumbe ao Tribunal de Justiça ter em conta, no quadro da repartição das competências entre os tribunais comunitários e nacionais, o contexto factual e regulamentar no qual se inserem as questões prejudiciais, tal como definido pela decisão de reenvio (v., designadamente, acórdãos de 25 de Outubro de 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Colect., p. I-8089, n.º 10; de 2 de Junho de 2005, *Dörr e Ünal*, C-136/03, Colect., p. I-4759, n.º 46, e de 14 de Fevereiro de 2008, *Dynamic Medien*, C-244/06, Colect., p. I-505, n.º 19).

- 18 Além do mais, mesmo que a interpretação da legislação em causa no processo principal defendida pelo Governo austríaco fosse exacta, a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio conserva toda a sua pertinência. Com efeito, mesmo pressupondo que o benefício do prémio ao investimento seja recusado na hipótese de os bens cedidos a título oneroso, pelos quais se pede esse benefício, serem utilizados a partir de um estabelecimento estável não residente por uma duração que excede a metade do seu período de utilização, essa simples circunstância não permite dissipar as dúvidas expressas por esse órgão jurisdicional sobre a compatibilidade da referida legislação com as liberdades fundamentais.

Quanto à existência de uma restrição às liberdades fundamentais

- 19 O Tribunal de Justiça decidiu reiteradamente que restrições à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços estabelecidas, respectivamente, nos artigos 43.º CE e 49.º CE são constituídas por medidas que proíbam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício destas liberdades (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.º 22; de 30 de Março de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Colect., p. I-2941, n.º 31, e de 13 de Março de 2008, Comissão/Espanha, C-248/06, n.º 21).
- 20 Os Governos alemão e austríaco consideram que a legislação em causa no processo principal deve ser apreciada à luz das disposições dos artigos 43.º CE e seguintes, que regulam a liberdade de estabelecimento. Segundo estes governos, esta legislação constitui uma concretização do princípio da territorialidade. Um contribuinte que utiliza um bem económico a partir de um estabelecimento estável residente não está, do ponto de vista fiscal, numa situação equiparável à de um contribuinte que utiliza esse bem a partir de um estabelecimento estável não residente. Uma vez que as situações não são equiparáveis, a referida legislação não constitui uma restrição às liberdades fundamentais.

- 21 A Comissão considera que as disposições que regulam a livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º CE devem ser aplicadas. O prémio ao investimento foi recusado à Jobra com base nas disposições nacionais sobre a cedência, a título oneroso, de bens económicos. Além disso, o âmbito de aplicação da legislação em causa no processo principal não se limita a situações intragrupos. Segundo a Comissão, recusar o benefício do prémio ao investimento aos locadores na hipótese de os seus locatários utilizarem os bens cedidos a título oneroso noutros Estados-Membros é susceptível de criar obstáculos ao exercício dessa liberdade.
- 22 No presente caso, a Jobra aluga em regime de *leasing* à Braunshofer veículos pesados. A locação de veículos constitui uma prestação de serviços na acepção do artigo 50.º CE (v., designadamente, acórdão de 21 de Março de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, *Colect.*, p. I-3193, n.º 18). A Braunshofer utiliza esses veículos no contexto do exercício da sua actividade de transporte.
- 23 Segundo a decisão de reenvio, o prémio ao investimento foi recusado à Jobra, nos termos da legislação em causa no processo principal, porque os veículos pesados que ela alugou em regime de *leasing* à Braunshofer eram utilizados por esta principalmente noutros Estados-Membros.
- 24 Há que observar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita os investimentos em bens, que, cedidos a título oneroso, são utilizados noutros Estados-Membros, a um regime fiscal menos favorável do que o reservado aos investimentos em bens dessa natureza utilizados no território nacional, pode desencorajar as empresas que pretendem obter esse benefício fiscal de fornecerem esses serviços de locação aos operadores económicos que exercem as suas actividades noutros Estados-Membros.

- 25 Além disso, numa situação em que uma empresa cede bens, a título oneroso, a outra empresa, e estando essas duas empresas estreitamente ligadas no plano económico, a legislação nacional em causa pode desencorajar a empresa locatária de exercer actividades transfronteiriças.
- 26 Atendendo às considerações precedentes, há que observar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui, em princípio, uma restrição à livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º CE. Assim, há que apreciar se essa restrição pode ser objectivamente justificada.

Quanto à justificação eventual da legislação em causa no processo principal

- 27 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma restrição à livre prestação de serviços só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo compatível com o Tratado CE e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, na medida em que, nesse caso, seja adequada a garantir a realização do objectivo prosseguido e não ultrapasse o que é necessário para o alcançar (v., designadamente, acórdãos de 5 de Junho de 1997, SETTG, C-398/95, Colect., p. I-3091, n.º 21, e de 18 de Dezembro de 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Colect., p. I-11767, n.º 101).
- 28 Os Governos austríaco e alemão alegam que a legislação em causa no processo principal corresponde à repartição dos poderes de tributação entre os Estados-Membros. Sujeitar a concessão do prémio ao investimento à condição de os bens pelos quais o mesmo é pedido serem afectados a um estabelecimento estável residente visa assegurar uma ligação entre, por um lado, o pagamento dessa vantagem fiscal e, por outro, a tributação dos lucros realizados graças à utilização desses bens.

- 29 O Governo austríaco invoca igualmente a necessidade de combater as práticas abusivas. A legislação em causa no processo principal visa evitar os expedientes puramente artificiais em caso de transferências a título oneroso. Na falta dessa disposição, um bem afectado ao locador poderia criar o direito ao prémio ao investimento independentemente da questão de saber onde o locatário coloca esse bem. Ora, pode temer-se que o locador transmita esse prémio, no todo ou em parte, ao locador que, pelo seu lado, utilizaria o bem em causa para realizar lucros noutros Estados-Membros. Assim, poder-se-ia contornar a limitação desse benefício ao território nacional.
- 30 Esse governo precisa que, sem a legislação em causa no processo principal, seria possível reivindicar, graças ao estabelecimento de uma sociedade de *leasing* de grupo na Áustria, o benefício do prémio ao investimento para todas as aquisições desse grupo, independentemente do lugar de utilização desses bens.
- 31 Segundo a Comissão, a legislação em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional ou de preservar a eficácia das inspecções fiscais nem por objectivos de natureza puramente económica.
- 32 No que diz respeito ao primeiro elemento de justificação invocado pelos Governos austríaco e alemão, é certo que o Tribunal de Justiça reconheceu na sua jurisprudência que, associado a outros elementos de justificação, pode considerar-se que a repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros pode constituir uma exigência legítima (v., designadamente, acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.ºs 45, 46 e 51; de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 41; de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 51, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 42). Contudo, esta jurisprudência não é aplicável em circunstâncias como as do processo principal.

- 33 A este respeito, basta observar, sem que seja necessário proceder a uma análise de todas as condições de aplicação da jurisprudência referida, que, no presente caso, os rendimentos locativos resultantes da cedência dos bens corpóreos pelos quais a Jobbra pede o prémio ao investimento são tributáveis na Áustria. Assim, não se pode alegar que, na falta da legislação em causa no processo principal, o direito da República da Áustria de exercer a sua competência fiscal em relação às actividades realizadas no seu território estaria comprometido (v., igualmente, acórdãos, já referidos, Marks & Spencer, n.º 46, e Rewe Zentralfinanz, n.º 42).
- 34 Na medida em que a argumentação dos interessados que apresentaram observações no Tribunal de Justiça refere, de forma mais ampla, a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional, há que observar que não existe ligação directa, do ponto de vista do regime fiscal, entre, por um lado, o prémio ao investimento, concedido ao locador pelos bens corpóreos que adquiriu, e, por outro, a tributação posterior, na esfera do locatário, dos rendimentos realizados graças à utilização desses bens que lhe foram cedidos a título oneroso (v., por analogia, acórdão de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Colect., p. I-2057, n.ºs 20 e 21).
- 35 No que diz respeito à justificação relativa à necessidade de evitar as práticas abusivas, há que observar que uma medida nacional que limita a livre prestação de serviços pode ser justificada quando visa especificamente os expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo único objectivo consiste na obtenção de uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.ºs 51 e 55, e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 74).
- 36 No presente caso, não se pode sustentar que o facto de uma empresa que pode pedir o prémio ao investimento ceder os bens, a título oneroso, a uma empresa que os utiliza principalmente noutros Estados-Membros constitui, em si mesmo, um abuso.

- 37 Essa cedência também não pode servir de base a uma presunção geral da existência de uma prática abusiva e justificar uma medida que prejudica o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, já referido, n.º 73, e de 17 de Janeiro de 2008, *Lammers & Van Cleef*, C-105/07, *Colect.*, p. I-173, n.º 27).
- 38 Neste contexto, há que salientar que a legislação em causa no processo principal afecta todos os locadores que possam pedir o prémio ao investimento que cedem bens, a título oneroso, a empresas que exercem actividades transfronteiriças, e isto apesar da inexistência de elementos objectivos que permitam demonstrar a existência desse expediente. Além disso, não se afigura que essa legislação permita aos locadores fazer prova da inexistência de qualquer prática abusiva.
- 39 Assim, há que observar que a legislação em causa no processo principal não permite limitar a recusa do benefício do prémio ao investimento unicamente aos expedientes puramente artificiais. Além do mais, não foi sustentado perante o Tribunal de Justiça que, nas circunstâncias do processo principal, exista esse expediente.
- 40 À luz das considerações antecedente, há que observar que essa legislação não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral.
- 41 Consequentemente, há que responder à questão prejudicial que o artigo 49.º CE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual o benefício de um prémio ao investimento é recusado às empresas que adquirem bens corpóreos apenas pelo facto de os bens pelos quais se pede esse prémio e que são cedidos a título oneroso serem utilizados principalmente noutros Estados-Membros.

- 42 Assim, opondo-se as disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços a uma legislação como a que está em causa no processo principal, não é necessário apreciar a hipótese de que as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento também se lhe poderiam opor.

Quanto às despesas

- 43 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 efectuadas 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:

O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual o benefício de um prémio ao investimento é recusado às empresas que adquirem bens corpóreos apenas pelo facto de os bens pelos quais se pede esse prémio e que são cedidos a título oneroso serem utilizados principalmente noutros Estados-Membros.

Assinaturas