

Processo C-513/04

Mark Kerckhaert e Bernadette Morres

contra

Belgische Staat

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

«Imposto sobre o rendimento – Dividendos – Carga fiscal sobre os dividendos de participações em sociedades com sede noutro Estado-Membro – Não imputação no Estado de residência do imposto sobre o rendimento retido na fonte noutro Estado-Membro»

Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas em 6 de Abril de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 14 de Novembro de 2006

Sumário do acórdão

Livre circulação de capitais – Restrições

[Tratado CE, artigo 73.º B, n.º 1 (actual artigo 56.º, n.º 1, CE)]

O artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) não se opõe à legislação de um Estado-Membro, que, no quadro do imposto sobre o rendimento, sujeita à mesma taxa de imposto uniforme os dividendos de acções de sociedades com sede no território do referido Estado e os dividendos de acções de sociedades com sede noutro Estado-Membro, sem prever a possibilidade de crédito do imposto retido na fonte nesse outro Estado-Membro.

Com efeito, as consequências desfavoráveis que podem originar a aplicação desse sistema de tributação dos rendimentos decorrem do exercício paralelo por dois Estados-Membros da respectiva competência fiscal. Ora, o direito comunitário, no seu estado actual e nessa situação, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da Comunidade. Compete, por conseguinte, aos Estados-Membros tomar as medidas necessárias para prevenir situações de dupla tributação, utilizando, nomeadamente, no âmbito das convenções para evitar a dupla tributação, os critérios de repartição seguidos na prática fiscal internacional.

(cf. n.os 20-24, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

14 de Novembro de 2006 (*)

«Imposto sobre o rendimento – Dividendos – Carga fiscal sobre os dividendos de participações em sociedades com sede noutro Estado-Membro – Não imputação no Estado de residência do

imposto sobre o rendimento retido na fonte noutro Estado?Membro»

No processo C-513/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Bélgica), por decisão de 1 de Dezembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Dezembro de 2004, no processo

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts e E. Juhász, presidentes de secção, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet e E. Levits (relator), juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Janeiro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de M. Kerckhaert e B. Morres, por L. De Broe e P. Wytinck, advocaten,
- em representação do Governo belga, por E. Dominkovits e M. Wimmer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por C. Jackson, na qualidade de agente, assistida por S. Moore, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Wils, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 6 de Abril de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 73.º-B, n.º 1, do

Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe M. Kerckhaert e B. Morres (a seguir «casal Kerckhaert-Morres») à Gewestelijke Directie Antwerpen I (a seguir «Administração Fiscal belga»), a respeito da recusa de esta lhes conceder a imputação da parte fixa de imposto estrangeiro de 15% prevista no artigo 19.º, A, n.º 1, segundo parágrafo, da Convenção de 10 de Março de 1964 entre a Bélgica e a França para evitar a dupla tributação e instituir a cooperação administrativa e jurídica recíprocas em matéria de impostos sobre o rendimento, alterada pelo protocolo assinado em 15 de Fevereiro de 1971 (a seguir «convenção franco-belga»).

Legislação fiscal belga

Código dos Impostos sobre o Rendimento

3 Por força do artigo 171.º, n.º 3, do Código dos Impostos sobre o Rendimento (a seguir «código dos impostos»), os dividendos são tributados à taxa de 25%.

4 O artigo 187.º do código dos impostos previa inicialmente, no que respeita aos rendimentos de acções ou participações e de capitais investidos que tivessem sido sujeitos no estrangeiro a um imposto sobre o rendimento, a um imposto sobre as sociedades ou a um imposto para os não residentes, o crédito de uma parte fixa desse imposto estrangeiro.

5 Na sequência de alterações legislativas, as pessoas singulares deixaram de poder beneficiar deste crédito fiscal quando recebam dividendos de empresas sediadas noutro Estado e provenientes de rendimentos que tenham já sido objecto nesse Estado da tributação em imposto sobre o rendimento, de modo que estes rendimentos suportam o imposto retido na fonte nesse Estado e ainda o imposto à taxa de 25% previsto no artigo 171.º, n.º 3, do código dos impostos.

Convenção franco-belga

6 A convenção franco-belga visa, nomeadamente, evitar as situações de dupla tributação no que diz respeito às retenções do imposto sobre o rendimento suportadas por uma única e mesma pessoa em França e na Bélgica.

7 Prevê no seu artigo 15.º, n.º 3:

«Os dividendos pagos por uma sociedade residente em França, que confeririam direito a um crédito fiscal se tivessem sido recebidos por residentes em França, atribuem o direito, quando são pagos a uma pessoa singular residente na Bélgica, ao pagamento do crédito fiscal após dedução da retenção na fonte calculada à taxa de 15% sobre o dividendo bruto constituído pelo dividendo distribuído acrescido do crédito fiscal.»

8 O artigo 19.º, A, n.º 1, desta mesma convenção prevê que, quando os dividendos são pagos por uma sociedade residente em França a um residente na Bélgica que não seja uma sociedade sujeita ao imposto sobre as sociedades e estes dividendos tiverem efectivamente suportado a retenção na fonte em França, o imposto devido na Bélgica sobre o montante líquido desta retenção na fonte será reduzido, por um lado, da retenção na fonte («précompte mobilier») efectuada à taxa normal e, por outro, da parte fixa do imposto cobrado no estrangeiro («quotité forfaitaire d'impôt étranger») que é dedutível nas condições estabelecidas pela legislação belga, desde que esta parte não seja inferior a 15% do referido montante líquido.

Litígio na causa principal e questão prejudicial

9 O casal Kerckhaert-Morres, que reside na Bélgica, recebeu durante os anos de 1995 e

1996 dividendos da sociedade Eurofers SARL, com sede em França.

10 Uma parte das quantias recebidas correspondia ao crédito fiscal, que ascendia a 50% dos dividendos pagos, concedido pelas autoridades fiscais francesas nos termos do artigo 15.º, n.º 3, da convenção franco-belga a título de compensação do imposto sobre as sociedades. Em conformidade com a referida disposição, este crédito fiscal é equiparado a um rendimento de dividendos. Os dividendos brutos sofreram na França uma retenção na fonte do imposto sobre o rendimento de 15%.

11 O casal Kerckhaert-Morres declarou ter recebido da sociedade Eurofers SARL 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) e 7 173 702 BEF (177 831,43 EUR) a título de rendimentos obtidos nos anos de 1995 e 1996, respectivamente. Pediu, na respectiva declaração de rendimentos, que lhe fosse concedido o benefício fiscal previsto no artigo 19.º, A, n.º 1, da convenção franco-belga, correspondente ao imposto francês retido na fonte em França.

12 Em razão da supressão pelo legislador belga deste benefício fiscal, o seu pedido foi recusado.

13 Entendendo que o facto de lhe ter sido recusada a concessão do benefício fiscal em causa no processo principal tinha por efeito sujeitar os dividendos de origem francesa a uma pressão fiscal mais pesada do que a exercida sobre os dividendos de sociedades com sede na Bélgica, o casal Kerckhaert-Morres pediu ao Rechtbank van eerste aanleg te Gent a anulação da decisão da Administração Fiscal belga que rejeitou o seu pedido, invocando, nomeadamente, a violação do artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado.

14 Considerando que o litígio que deve dirimir necessita da interpretação do direito comunitário, o Rechtbank van eerste aanleg te Gent decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 56.º, n.º 1, CE (artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado CE na data dos factos controvertidos) deve ser interpretado no sentido de que proíbe uma restrição resultante de uma norma legal de um Estado-Membro (no caso em apreço, a Bélgica), relativa ao imposto sobre o rendimento, que aplica ao accionista uma taxa de imposto uniforme, tanto para os dividendos de acções de uma sociedade com sede nesse Estado-Membro como para os dividendos de acções de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, mas não admite, no que diz respeito aos dividendos de acções de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, a dedução do imposto retido na fonte nesse outro Estado-Membro?»

Quanto à questão prejudicial

15 A título liminar, há que recordar que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 16; de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 32; de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 21; de 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, Colect., p. I-7063, n.º 19, e de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19).

16 Nos acórdãos Verkooijen, Lenz e Manninen, já referidos, o Tribunal considerou que a legislação dos Estados-Membros em causa estabelecia uma diferença de tratamento entre os rendimentos provenientes de dividendos de sociedades com sede no Estado-Membro de residência do contribuinte em questão e os obtidos a partir de dividendos de sociedades com sede noutro Estado-Membro, negando aos beneficiários destes últimos dividendos os benefícios

fiscais concedidos aos primeiros. Tendo constatado que a situação dos contribuintes que recebem dividendos de sociedades com sede noutro Estado?Membro não era objectivamente diferente da dos contribuintes que recebem dividendos de sociedades com sede no Estado?Membro de que são residentes, o Tribunal concluiu que as legislações em causa constituíam um entrave às liberdades consagradas no Tratado.

17 Contrariamente à tese defendida pelo casal Kerckhaert?Morres, o caso no processo principal é, porém, diferente dos que estão na origem dos acórdãos já referidos, uma vez que a legislação fiscal belga não procede a qualquer distinção entre os dividendos de sociedades com sede na Bélgica e os dividendos de sociedades com sede noutro Estado?Membro, sendo estes tributados, nos termos da lei belga, à taxa idêntica de 25% em sede de imposto sobre o rendimento.

18 Além disso, não se pode aceitar o argumento de que, no caso em apreço, os accionistas residentes na Bélgica se encontram numa situação diferente consoante recebam dividendos de uma sociedade com sede nesse mesmo Estado?Membro ou de uma sociedade com sede noutro Estado?Membro, de modo que o tratamento idêntico de que são alvo, isto é, a aplicação de uma taxa única do imposto sobre o rendimento, constitui uma discriminação.

19 É certo que uma discriminação pode consistir não só na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis, mas também na aplicação da mesma regra a situações diferentes (v. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, Colect., p. I?225, n.º 30, e de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C?311/97, Colect., p. I?2651, n.º 26). Todavia, face à legislação fiscal do Estado de residência, a posição de um accionista que recebe dividendos não se torna necessariamente diferente, no sentido desta jurisprudência, pelo simples facto de os receber de uma sociedade com sede noutro Estado?Membro que, no exercício da respectiva competência fiscal, sujeita estes dividendos a uma retenção na fonte em sede de imposto sobre o rendimento.

20 Em circunstâncias como as do caso em apreço, as consequências desfavoráveis que pudessem resultar da aplicação de um sistema de tributação dos rendimentos como o do regime belga em causa no processo principal decorrem do exercício paralelo por dois Estados?Membros da respectiva competência fiscal.

21 Importa recordar, a este respeito, que as convenções para evitar a dupla tributação como as previstas no artigo 293.º CE servem para eliminar ou atenuar os efeitos negativos no funcionamento do mercado interno que resultam da coexistência dos sistemas fiscais nacionais evocada no número precedente.

22 Ora, o direito comunitário, no seu estado actual e numa situação como a do processo principal, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados?Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da Comunidade. Com efeito, abstracção feita da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades?mães e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes (JO L 225, p. 6), da Convenção, de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10), e da Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), não foi adoptada, até hoje, no quadro do direito comunitário, nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar as situações de dupla tributação.

23 Por conseguinte, compete aos Estados?Membros tomar as medidas necessárias para prevenir situações como a em causa no processo principal, utilizando, nomeadamente, os

critérios de repartição seguidos na prática fiscal internacional. É esta, essencialmente, a finalidade da convenção franco-belga, que procede a uma repartição da competência fiscal entre a República Francesa e o Reino da Bélgica nestas situações. No entanto, a referida convenção não é objecto do presente pedido prejudicial.

24 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à questão colocada que o artigo 73.º B, n.º I, do Tratado não se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a legislação fiscal belga, que, no quadro do imposto sobre o rendimento, sujeita à mesma taxa de imposto uniforme os dividendos de acções de sociedades com sede no território do referido Estado e os dividendos de acções de sociedades com sede noutro Estado-Membro, sem prever a possibilidade de crédito do imposto retido na fonte nesse outro Estado-Membro.

Quanto às despesas

25 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 (Grande Secção) declara:

O artigo 73.º B, n.º I, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) não se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a legislação fiscal belga, que, no quadro do imposto sobre o rendimento, sujeita à mesma taxa de imposto uniforme os dividendos de acções de sociedades com sede no território do referido Estado e os dividendos de acções de sociedades com sede noutro Estado-Membro, sem prever a possibilidade de crédito do imposto retido na fonte nesse outro Estado-Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.