

**Processo C-527/06**

**R. H. H. Renneberg**

**contra**

**Staatssecretaris van Financiën**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden)

«Livre circulação de trabalhadores – Artigo 39.º CE – Legislação fiscal – Imposto sobre os rendimentos – Determinação da matéria colectável – Cidadão de um Estado-Membro que recebe a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nesse Estado – Residência noutro Estado-Membro»

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de pessoas – Trabalhadores – Disposições do Tratado – Âmbito de aplicação pessoal*

[Artigo 39.º CE]

2. *Livre circulação de pessoas – Trabalhadores – Igualdade de tratamento – Remuneração – Impostos sobre o rendimento*

[Artigo 39.º CE]

1. A situação de um cidadão comunitário que, na sequência da transferência da sua residência de um Estado-Membro de que é nacional, para outro, exerce uma actividade por conta de outrem num Estado-Membro distinto do da sua residência, passa a ficar abrangida, após a referida transferência, pelo âmbito de aplicação do artigo 39.º CE.

(cf. n.º 37)

2. O artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado-Membro onde auferir os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado-Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado-Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado-Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos.

No que respeita à fiscalidade directa, a situação dos residentes e a dos não residentes num determinado Estado não são, regra geral, comparáveis, porque apresentam diferenças objectivas, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como do ponto de vista da capacidade contributiva pessoal do contribuinte ou da tomada em consideração da situação pessoal e familiar. Todavia, perante uma vantagem fiscal que é recusada aos não residentes, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes pode ser qualificada de discriminação quando não existe diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de tratamento, quanto a este aspecto. É esse o caso, designadamente, quando um contribuinte não

residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado?Membro de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado?Membro de emprego, de modo que o Estado?Membro de residência não lhe pode atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, consistindo a discriminação no facto de essa situação não ser tida em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego.

Na medida em que, embora residente num Estado?Membro, uma pessoa obtém o essencial dos seus rendimentos tributáveis de uma actividade por conta de outrem exercida noutro Estado?Membro, sem auferir rendimentos significativos no seu Estado?Membro de residência, essa pessoa encontra-se, para efeitos da tomada em consideração da sua capacidade contributiva, numa situação objectivamente comparável, relativamente ao seu Estado?Membro de emprego, à de um residente neste último Estado?Membro que também exerça uma actividade por conta de outrem. Quando um Estado?Membro toma em consideração, para a determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos devido pelos contribuintes residentes, os rendimentos negativos relativos a um imóvel situado noutro Estado?Membro, também deve, no que diz respeito aos residentes deste último Estado?Membro que auferem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis no primeiro Estado?Membro e que não auferem nenhum rendimento significativo no seu Estado?Membro de residência, ter em conta esses mesmos rendimentos negativos para o mesmo efeito, sob pena de a situação desses contribuintes não ser tomada em consideração, a esse respeito, em nenhum dos dois Estados?Membros em causa.

A diferença de tratamento em causa não resulta da simples disparidade existente entre as legislações fiscais nacionais dos Estados?Membros em causa. Com efeito, mesmo que o Estado?Membro de residência autorizasse a referida tomada em consideração de perdas para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos dos seus residentes, um contribuinte que auferir a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado?Membro de emprego, não poderia, seja como for, beneficiar dessa vantagem.

Quanto ao risco de uma dupla tomada em consideração das perdas relativas ao imóvel de um contribuinte não residente, a legislação nacional em causa visa evitar a concretização desse risco no que diz respeito à situação dos contribuintes residentes que sofrem perdas de rendimentos relativos a um imóvel situado noutro Estado?Membro, situação essa que pode ser comparada com a de um contribuinte não residente que auferir a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado?Membro em causa. Por outro lado, este Estado?Membro pode, no caso de uma parte das operações de um contribuinte ser efectuada no território de um Estado?Membro distinto daquele onde exerce a sua actividade não assalariada, obter das autoridades competentes de outro Estado?Membro todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre os rendimentos ou todas as informações que entender necessárias para apreciar o montante exacto do imposto sobre os rendimentos devido por um sujeito passivo em função da legislação que aplica.

Por conseguinte, tal diferença de tratamento, baseada na residência, é discriminatória, uma vez que, enquanto os rendimentos imobiliários negativos relativos a um imóvel situado noutro Estado-Membro são tidos em conta pelo Estado-Membro em causa para determinar a matéria colectável dos rendimentos, designadamente profissionais, dos contribuintes que trabalham e residem neste último Estado-Membro, já não o podem ser no caso de um contribuinte que obtém a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis de uma actividade por conta de outrem exercida nesse mesmo Estado-Membro, mas que aí não reside. Daí resulta que essa legislação nacional constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores, proibido, em princípio, pelo artigo 39.º CE.

(cf. n.os 59-62, 66, 71, 75, 77-80, 84, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

16 de Outubro de 2008 (\*)

«Livre circulação de trabalhadores – Artigo 39.º CE – Legislação fiscal – Imposto sobre os rendimentos – Determinação da matéria colectável – Cidadão de um Estado-Membro que recebe a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nesse Estado – Residência noutro Estado-Membro»

No processo C-527/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 22 de Dezembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 27 de Dezembro de 2006, no processo

**R. H. H. Renneberg**

contra

**Staatssecretaris van Financiën,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

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

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Maio de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de R. Renneberg, por ele próprio,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, por K. Wistrand, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, A. Weimar e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Junho de 2008,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 39.º CE e 56.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe R. Renneberg, cidadão neerlandês, ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito da recusa da Administração Fiscal de tomar em conta o rendimento negativo relativo a um imóvel que R. Renneberg possui na Bélgica e no qual reside, para determinar a matéria colectável do imposto sobre os rendimentos de que é devedor nos Países Baixos, onde auferia a totalidade dos seus rendimentos profissionais.

## **Quadro jurídico**

### *Direito convencional*

3 A convenção celebrada entre o Reino dos Países Baixos e o Reino da Bélgica destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património e a regular outras questões fiscais (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), assinada em Bruxelas, em 19 de Outubro de 1970 (*Tractatenblad* 1970, nr. 192, a seguir «convenção fiscal»), contém um artigo 4.º, com a epígrafe «Domicílio fiscal», cujo n.º 1 dispõe:

«Na aceção da presente convenção, a expressão ‘residente de um dos Estados’ designa qualquer pessoa que, por força da legislação do referido Estado, esteja sujeita a imposto nesse Estado em virtude do seu domicílio, da sua residência, da sua sede de direcção ou de qualquer outro critério de natureza análoga; [...]»

4 O artigo 6.º, n.º 1, da convenção fiscal prevê:

«Os rendimentos provenientes de bens imóveis são tributados no Estado em que esses bens estão situados.»

5 O artigo 19.º, n.º 1, primeiro parágrafo, dessa convenção tem a seguinte redacção:

«As remunerações, incluindo as pensões, pagas por um dos Estados ou por uma das suas subdivisões políticas, directamente ou a cargo de fundos por eles constituídos, a uma pessoa singular a título dos serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão política, são

tributadas no referido Estado.»

6 O artigo 24.º, n.º 1, pontos 1 e 2, da convenção fiscal prevê:

«No que diz respeito aos residentes dos Países Baixos, a dupla tributação é evitada da seguinte forma:

1º [O Reino dos] Países Baixos [pode], na tributação dos [seus] residentes, incluir na base de tributação do imposto os elementos do rendimento ou do património que, nos termos das disposições da convenção fiscal bilateral, sejam tributáveis na Bélgica;

2º Sem prejuízo da aplicação das disposições sobre a compensação de perdas previstas na regulamentação nacional destinadas a evitar a dupla tributação, [o Reino dos] Países Baixos [concede] uma redução do montante do imposto calculado nos termos [do ponto] 1. Esta redução é igual à fracção do imposto correspondente à relação que existe entre o montante do rendimento ou do património incluído na base de tributação do imposto referida no [ponto] 1 e tributável na Bélgica, por força [, designadamente do artigo] 6.º da convenção fiscal bilateral, e o montante do rendimento total ou do património total que constituem a matéria colectável referida no [ponto] 1.»

7 O artigo 25.º dessa mesma convenção, intitulado «Não discriminação», dispõe no n.º 3:

«As pessoas singulares residentes num dos Estados beneficiam, no outro Estado, das deduções pessoais, abatimentos e reduções concedidas por este último aos seus próprios residentes em razão da sua situação ou dos seus encargos familiares.»

#### *Legislação nacional*

8 A Lei de 1964 do imposto sobre os rendimentos (Wet op de inkomstenbelasting 1964), de 16 de Dezembro de 1964 (*Staatsblad* 1964, n.º 519), na versão aplicável à época dos factos no processo principal (a seguir «WIB») define, no seu artigo 1.º, os contribuintes «nacionais» (a seguir «contribuintes residentes») como sendo as pessoas singulares residentes nos Países Baixos, por oposição aos contribuintes «estrangeiros» (a seguir «contribuintes não residentes»), conceito que designa as pessoas singulares que, sem residirem nesse Estado-Membro, aí auferem, contudo, rendimentos.

9 Os contribuintes residentes estão sujeitos a imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos e os contribuintes não residentes são tributados apenas pela parte dos seus rendimentos auferidos nos Países Baixos.

10 No que diz respeito aos contribuintes residentes, a matéria colectável é constituída pelo rendimento bruto total, deduzido das perdas dedutíveis (artigo 3.º da WIB). Este rendimento compreende, designadamente, os rendimentos líquidos do trabalho e do património [artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da WIB], entre os quais se encontra o benefício que consiste em o contribuinte ocupar pessoalmente uma habitação que lhe pertence.

11 Nos termos do artigo 42.º a, n.º 1, da WIB, este benefício é constituído por um montante fixo e não são tomados em consideração outros benefícios nem despesas, encargos ou amortizações, com excepção dos juros de dívidas, dos encargos de empréstimos financeiros e dos pagamentos periódicos referentes a enfiteuse ou ao direito de superfície.

12 Segundo o artigo 4.º, n.º 2, da WIB, se o cálculo dos rendimentos líquidos resultar num montante negativo, este é deduzido do rendimento bruto tributável.

13 É facto assente que a aplicação do conjunto destas disposições leva, no caso dos

contribuintes residentes, a que os juros de uma dívida contraída para o financiamento de casa própria sejam integralmente deduzidos do rendimento bruto e, por conseguinte, do rendimento tributável, mesmo que os juros ultrapassem o benefício que para o contribuinte residente consiste em habitar em casa própria.

14 Como o órgão jurisdicional de reenvio declara, se um contribuinte residente suportar um rendimento negativo relativo a um bem imóvel situado na Bélgica, essa parte negativa do rendimento poderá ser deduzida do rendimento tributável nos Países Baixos, sendo que, num exercício posterior ao longo do qual seja auferido um rendimento positivo desse mesmo bem imóvel, a redução destinada a evitar a dupla tributação desse rendimento será calculada deduzindo do rendimento positivo essa perda anterior, por força do artigo 24.º, n.º 1, ponto 2, da convenção fiscal, conjugado com o artigo 3.º, n.º 4, do Despacho de 1989 para evitar a dupla tributação (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), de 21 de Dezembro de 1989 ( *Staatsblad* 1989, n.º 594, a seguir «despacho de 1989»).

#### *Regime fiscal de um residente na Bélgica que auferir rendimentos profissionais nos Países Baixos*

15 O regime fiscal de um contribuinte que auferir rendimentos profissionais nos Países Baixos e reside na Bélgica é determinado pela WIB e pela convenção fiscal.

16 Nos termos do artigo 48.º da WIB, o imposto é cobrado, no que diz respeito aos contribuintes não residentes, sobre o rendimento nacional tributável, ou seja, o rendimento bruto nacional auferido durante o ano civil.

17 Nos termos do artigo 49.º, alínea c), da WIB, o rendimento bruto nacional consiste, designadamente, no rendimento global auferido por uma pessoa não residente nos Países Baixos, a título de rendimentos líquidos provenientes do trabalho, desde que se trate de um trabalho exercido ou que tenha sido exercido nos Países Baixos, ou ainda de bens imobiliários situados nesse Estado-Membro.

18 Em princípio, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da WIB, um cidadão neerlandês não residente nos Países Baixos que exerça uma actividade por conta de uma pessoa colectiva de direito público neerlandesa é considerado residente nos Países Baixos. O Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos) precisa, contudo, que decorre da jurisprudência do seu acórdão de 12 de Março de 1980 (n.º 19180, BNB 1980/170) que, relativamente aos rendimentos que a convenção fiscal imputa ao Reino da Bélgica, a determinação da residência prevista no artigo 2.º, n.º 2, da WIB deve ser afastada em benefício das disposições da referida convenção.

#### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

19 R. Renneberg transferiu a sua residência dos Países Baixos para a Bélgica, em Dezembro de 1989. Durante os anos de 1996 e 1997, viveu neste país em habitação própria, adquirida em 1993 e financiada com um empréstimo hipotecário contraído junto de um banco neerlandês.

20 Em 1996 e 1997, R. Renneberg trabalhou na função pública ao serviço do município neerlandês de Maastricht e, durante esses dois anos, auferiu a totalidade dos seus rendimentos profissionais nos Países Baixos.

21 Na Bélgica, R. Renneberg tinha de pagar um imposto por ter habitação própria, a saber, o imposto predial. É pacífico que os rendimentos negativos suportados por R. Renneberg pela sua habitação belga não tiveram incidência no montante deste imposto.

22 No contexto da tributação dos seus rendimentos nos Países Baixos, a título dos anos

fiscais de 1996 e 1997, R. Renneberg pediu a dedução dos rendimentos negativos relativos à sua residência belga. Esse pedido tinha por objecto a diferença entre o valor locativo da habitação e os juros hipotecários pagos.

23 Nos Países Baixos, a Administração Fiscal neerlandesa procedeu à liquidação referente a esses anos, com base num rendimento tributável, respectivamente, de 75 265 NLG e de 78 600 NLG, sem admitir a título de dedução dos rendimentos neerlandeses de R. Renneberg os rendimentos negativos relativos à sua habitação na Bélgica. De acordo com a declaração fiscal apresentada por este, esses montantes negativos elevavam-se a 8 165 NLG em 1996 e a 8 195 NLG em 1997.

24 As reclamações apresentadas dos referidos actos de liquidação foram indeferidas.

25 Tendo o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (tribunal de recurso de 's-Hertogenbosch) negado provimento aos recursos interpostos por R. Renneberg desses indeferimentos, por dois acórdãos de 31 de Outubro de 2002, este interpôs recurso de cassação desses acórdãos para o Hoge Raad der Nederlanden.

26 Resulta das constatações do órgão jurisdicional de reenvio que o recorrente no processo principal deve ser considerado residente na Bélgica, nos termos do artigo 4.º da convenção fiscal.

27 Daí se conclui que, nos Países Baixos, R. Renneberg não é considerado devedor do imposto de forma ilimitada, estando sujeito, relativamente aos rendimentos cuja tributação a convenção fiscal atribui ao Reino da Bélgica, ao regime aplicável aos contribuintes não residentes. Por conseguinte, os rendimentos, negativos ou positivos, cuja tributação incumbe ao Reino da Bélgica por força dessa convenção não afectam o imposto que incide sobre os rendimentos, positivos ou negativos, que, nos termos dessa mesma convenção, são tributáveis nos Países Baixos.

28 No seu recurso, R. Renneberg invocou o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225). Alegou que, uma vez que exerceu o seu direito à livre circulação garantido pelo artigo 39.º CE, deve poder beneficiar nos Países Baixos dos benefícios que são concedidos nesse país aos contribuintes residentes, pois encontra-se, no que diz respeito aos seus rendimentos tributáveis e ao lugar em que os auferiu, numa situação em larga medida comparável à desses contribuintes.

29 O Hoge Raad der Nederlanden refere que o benefício fiscal em causa no processo principal não se baseia na situação pessoal e familiar do contribuinte, diversamente dos que estavam em causa no processo que culminou no acórdão Schumacker, já referido.

30 Esse órgão jurisdicional considera que, ao contrário da tomada em consideração, na fiscalidade directa, da situação pessoal e familiar com base no princípio da progressividade do imposto, a possibilidade de imputar – no interior de um mesmo sistema fiscal – rendimentos negativos provenientes de determinada categoria de rendimentos nos rendimentos positivos decorrentes de outra categoria não é uma característica tão universal da fiscalidade directa que o contribuinte sujeito a imposto em diferentes Estados-Membros por ter exercido um direito de livre circulação garantido pelo Tratado CE deva beneficiar dessa possibilidade num desses Estados.

31 Contudo, por entender que o litígio no processo principal suscita algumas dificuldades de interpretação do direito comunitário, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 39.º CE e 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que um destes artigos, ou

ambos, se opõem a que um contribuinte que auferir rendimentos negativos provenientes de casa própria onde habita no Estado de residência e que auferir todos os seus rendimentos positivos, nomeadamente os rendimentos profissionais, num Estado-Membro diferente daquele onde reside seja impedido por este Estado-Membro [...] de deduzir os rendimentos negativos aos rendimentos profissionais tributados, quando o Estado-Membro em que trabalha permite essa dedução aos seus residentes?»

32 Por carta notificada em 4 de Abril de 2008, o Tribunal de Justiça colocou duas questões escritas ao Governo neerlandês, relativas a certos aspectos do direito fiscal aplicável nos Países Baixos na época dos factos no processo principal, às quais este governo respondeu por carta entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Abril de 2008.

### **Quanto à questão prejudicial**

33 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 39.º CE e/ou o artigo 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado-Membro onde auferir os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado-Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado-Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado-Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos.

*Quanto à questão prejudicial, na parte em que visa o artigo 39.º CE*

Quanto à aplicabilidade do artigo 39.º CE

34 A título preliminar, há que precisar que nenhuma das partes sustentou que a situação de uma pessoa como R. Renneberg não é abrangida pelo princípio da livre circulação de trabalhadores pelo facto de o emprego dessa pessoa ser um emprego na Administração Pública na acepção do artigo 39.º, n.º 4, CE. Além disso, o processo não contém nenhuma indicação nesse sentido. Por conseguinte, há que partir do princípio de que a actividade económica em causa no processo principal não é um dos empregos que o n.º 4 do artigo 39.º CE exclui do âmbito de aplicação dos n.os 1 a 3 desse mesmo artigo.

35 Segundo o Governo neerlandês e, nas suas observações escritas, a Comissão das Comunidades Europeias, no que diz respeito à livre circulação de trabalhadores, no presente processo, trata-se de uma situação puramente interna. Um cidadão neerlandês que continua a exercer a sua actividade económica nos Países Baixos após a sua mudança para a Bélgica por razões pessoais não tem a qualidade de trabalhador migrante e não fez uso do seu direito à livre circulação de trabalhadores.

36 A este respeito, há que referir que qualquer nacional comunitário, independentemente do seu local de residência e da sua nacionalidade, que exerça uma actividade profissional noutro Estado-Membro que não o da residência está abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 39.º CE (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Colect., p. I-1711, n.º 31; de 18 de Julho de 2007, Hartmann, C-212/05, Colect., p. I-6303, n.º 17, bem como Lakebrink e Peters-Lakebrink, C-182/06, Colect., p. I-6705, n.º 15; de 11 de Setembro de 2007, Hendrix, C-287/05, Colect., p. I-6909, n.º 46; e de 17 de Janeiro de 2008, Comissão/Alemanha, C-152/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 20).

37 Daí resulta que a situação de um cidadão comunitário como R. Renneberg, que, na

sequência da transferência da sua residência de um Estado-Membro para outro, exerce uma actividade por conta de outrem num Estado-Membro distinto do da sua residência, passa a ficar abrangida, após a referida transferência, pelo âmbito de aplicação do artigo 39.º CE.

38 Por conseguinte, há que apreciar se, como o recorrente sustenta no processo principal e como a Comissão alegou na audiência, o artigo 39.º CE se opõe à aplicação de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal a uma situação como a de R. Renneberg.

Quanto à livre circulação de trabalhadores

– Observações apresentadas no Tribunal

39 O Governo neerlandês e o Governo sueco entendem, na hipótese de o Tribunal considerar que o artigo 39.º CE é aplicável a uma situação como a do processo principal, que a diferença de tratamento com que R. Renneberg se confronta face a um contribuinte residente não é contrária ao artigo 39.º CE, pois resulta exclusivamente da repartição do poder de tributação prevista na convenção fiscal.

40 Segundo o Governo neerlandês, resulta dessa repartição que compete exclusivamente ao Reino da Bélgica ter em conta os rendimentos negativos e positivos respeitantes à habitação belga de R. Renneberg. O Reino dos Países Baixos só pode tributar os rendimentos profissionais deste último e não pode incluir os seus rendimentos imobiliários na matéria colectável. De resto, o Tratado não garante a um cidadão da União Europeia que a transferência das suas actividades para um Estado-Membro distinto daquele em que residia até então não produz efeitos em matéria de impostos.

41 Daí o referido governo deduz que a diferença de tratamento em causa no processo principal diz respeito a situações que não são objectivamente comparáveis, não implicando assim nenhuma discriminação.

42 Pelo contrário, a Comissão considera, no essencial, que, do ponto de vista do Estado de emprego, são comparáveis as situações de um residente e de um não residente que auferem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nesse mesmo Estado. Na sua opinião, a legislação em causa no processo principal estabelece uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes, apenas em função do seu local de residência. Essa diferença de tratamento fiscal constitui uma discriminação indirecta proibida pelo artigo 39.º CE, uma vez que, nos Países Baixos, os rendimentos negativos relativos a uma habitação na Bélgica são tidos em conta no caso de um contribuinte residente, mas não no caso de um contribuinte não residente.

– Apreciação do Tribunal

43 Resulta de jurisprudência assente que a totalidade das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos cidadãos comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade Europeia e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses cidadãos quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (v., designadamente, acórdão de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck/Schilling, C-209/01, Colect., p. I-13389, n.º 24; e acórdãos, já referidos, Ritter/Coulais, n.º 33, Lakebrink e Peters/Lakebrink, n.º 17, bem como Comissão/Alemanha, n.º 21).

44 Pode deduzir-se da jurisprudência recordada nos n.os 36 e 43 do presente acórdão que o

ensinamento exposto neste último número diz respeito a medidas que possam desfavorecer os cidadãos comunitários que exercem uma actividade profissional num Estado?Membro diferente do da sua residência, o que inclui, em especial, os cidadãos comunitários que pretendem continuar a exercer uma actividade económica num determinado Estado?Membro, após terem transferido a sua residência para outro Estado?Membro.

45 Resulta da decisão de reenvio que, diversamente das pessoas que trabalham e residem nos Países Baixos, R. Renneberg, que trabalha nos Países Baixos mas reside na Bélgica, não tem direito, de acordo com a legislação neerlandesa, a pedir que sejam tomados em conta os rendimentos negativos relativos ao seu bem imobiliário situado na Bélgica, para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos auferidos nos Países Baixos.

46 Por conseguinte, mediante a aplicação de uma legislação como a que está em causa no processo principal, o tratamento reservado aos contribuintes não residentes é menos vantajoso que o tratamento reservado aos contribuintes residentes.

47 Consequentemente, há que analisar se, como os Governos neerlandês e sueco sustentam, essa diferença de tratamento fiscal que prejudica os contribuintes que não residem no Estado?Membro em causa não é contrária ao artigo 39.º CE, por ter como fundamento a repartição do poder de tributação prevista numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, como a convenção fiscal.

48 É certo que, por força de jurisprudência assente, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados?Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados?Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os factores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal (v., designadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57; de 12 de Dezembro de 2002, de Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 93; e de 19 de Janeiro de 2006, Bouanich, C-265/04, Colect., p. I-923, n.º 49).

49 No presente caso, ao adoptarem os artigos 6.º e 19.º, n.º 1, da convenção fiscal, o Reino dos Países Baixos e o Reino da Bélgica usaram a sua liberdade de fixar os factores de conexão da sua escolha para a determinação das suas competências fiscais respectivas. Assim, nos termos do artigo 6.º dessa convenção, compete ao Reino da Bélgica tributar rendimentos provenientes de um bem imobiliário situado no seu território, ao passo que, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, da referida convenção, os salários de um agente da função pública neerlandesa, como R. Renneberg, são tributados nos Países Baixos.

50 Contudo, esta repartição da competência fiscal não permite aos Estados?Membros aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão Bouanich, já referido, n.º 50; e acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 54, e de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 24).

51 Com efeito, no que se refere ao exercício do poder de tributação assim repartido no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os Estados-Membros são obrigados a respeitar as regras comunitárias (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Saint-Gobain ZN, n.º 58, e Bouanich, n.º 50) e, em especial, a respeitar o princípio do tratamento nacional no que diz respeito aos cidadãos de outros Estados-Membros e aos seus próprios cidadãos que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado (v. acórdão de Groot, já referido, n.º 94).

52 No contexto do processo principal, há que referir que o uso, pelas partes na convenção fiscal, da sua liberdade de fixar os factores de conexão para a determinação das suas competências fiscais respectivas não significa, contudo, que, para determinar a matéria colectável do imposto sobre os rendimentos de um contribuinte não residente que auferir a maioria ou a totalidade dos seus rendimentos tributáveis nos Países Baixos, estes deixem de ter competência para tomar em conta os rendimentos negativos relativos a um imóvel situado na Bélgica.

53 Com efeito, deve referir-se, como fez o advogado-geral no n.º 81 das suas conclusões, que, relativamente aos contribuintes residentes, o simples facto de auferirem rendimentos relativos a um imóvel situado no território do Reino da Bélgica, sobre os quais este Estado-Membro exerce a sua competência fiscal, não obsta a que o Reino dos Países Baixos inclua esses rendimentos imobiliários na matéria colectável do imposto sobre os rendimentos que deve ser pago pelos referidos contribuintes.

54 Esta circunstância, realçada pelo órgão jurisdicional de reenvio, foi, de resto, confirmada pelo Governo neerlandês nas suas respostas às questões escritas colocadas pelo Tribunal de Justiça.

55 Mais precisamente, no que diz respeito aos rendimentos positivos relativos a um imóvel situado na Bélgica, que sejam incluídos na matéria colectável do imposto que deve ser pago nos Países Baixos por força do artigo 24.º, n.º 1, ponto 1, da convenção fiscal, é concedida uma redução do imposto proporcional à parte desses rendimentos na base de tributação, de acordo com as modalidades previstas no artigo 24.º, n.º 1, ponto 2, da convenção fiscal, a fim de evitar a dupla tributação.

56 No que se refere aos rendimentos negativos relativos a um imóvel situado na Bélgica, resulta da decisão de reenvio e das respostas do Governo neerlandês às questões escritas colocadas pelo Tribunal de Justiça que esses rendimentos são tomados em conta para a determinação do rendimento tributável dos contribuintes residentes e que, na hipótese de esse mesmo bem gerar um rendimento estrangeiro positivo no ano fiscal seguinte, a redução destinada a evitar a dupla tributação desse rendimento positivo é calculada deduzindo o rendimento negativo anterior do referido rendimento positivo, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 4, do despacho de 1989, que faz parte das disposições sobre a compensação das perdas que constam da legislação neerlandesa destinada a evitar a dupla tributação, para as quais remete o artigo 24.º, n.º 1, ponto 2, da convenção fiscal.

57 Uma vez que essa convenção não se opõe a que se tomem em conta os rendimentos negativos relativos a um bem imobiliário situado na Bélgica, para efeitos do cálculo do imposto sobre os rendimentos de um contribuinte residente, parece evidente que, contrariamente à tese do Governo neerlandês, a recusa de dedução oposta a um contribuinte como R. Renneberg não resulta da escolha feita nessa mesma convenção, de atribuir a competência para tributar os rendimentos imobiliários dos contribuintes abrangidos pela referida convenção ao Estado-Membro onde o bem imobiliário em causa se situa.

58 A tomada ou não em conta dos rendimentos negativos em causa depende, assim, na realidade, de os contribuintes terem ou não a qualidade de residentes nos Países Baixos.

59 Ora, no que respeita à fiscalidade directa, é certo que o Tribunal de Justiça admitiu, nos processos relativos à tributação dos rendimentos das pessoas singulares, que a situação dos residentes e a dos não residentes num determinado Estado não são, regra geral, comparáveis, porque apresentam diferenças objectivas, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como do ponto de vista da capacidade contributiva pessoal do contribuinte ou da tomada em consideração da situação pessoal e familiar (acórdão de 22 de Março de 2007, Talotta, C-383/05, Colect., p. I-2555, n.º 19 e jurisprudência referida).

60 Todavia, o Tribunal de Justiça precisou que, perante uma vantagem fiscal cujo benefício é recusado aos não residentes, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes pode ser qualificada de discriminação na acepção do Tratado, quando não existe diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de tratamento, quanto a este aspecto, entre as referidas categorias de contribuintes (acórdão Talotta, já referido, n.º 19 e jurisprudência referida).

61 É esse o caso, designadamente, quando um contribuinte não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado-Membro de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado-Membro de emprego, de modo que o Estado-Membro de residência não lhe pode atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 36, e Lakebrink e Peters-Lakebrink, n.º 30).

62 Nessa situação, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar de um não residente, que auferir o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares num Estado-Membro diferente do da sua residência, não ser tida em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego (acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 38, e Lakebrink e Peters-Lakebrink, n.º 31).

63 No n.º 34 do acórdão Lakebrink e Peters-Lakebrink, já referido, o Tribunal de Justiça especificou que o alcance da jurisprudência resultante do acórdão Schumacker, já referido, se estende a todas as vantagens fiscais associadas à capacidade contributiva do não residente que não são concedidas no Estado-Membro de residência nem no Estado-Membro de emprego.

64 Esta jurisprudência aplica-se a uma situação como a do processo principal.

65 Efectivamente, um contribuinte como R. Renneberg não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos profissionais que paga nos Países Baixos, pedir que sejam tomadas em conta as perdas locativas relativas a um imóvel de que é proprietário na Bélgica, contrariamente ao contribuinte que reside e trabalha nos Países Baixos e que, quando suporta perdas locativas relativas a um bem imóvel situado nos Países Baixos que ocupa pessoalmente ou a um imóvel situado na Bélgica que não ocupa pessoalmente de forma permanente, pode invocar essas perdas para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos nos Países Baixos.

66 Na medida em que, embora residente num Estado-Membro, uma pessoa como R. Renneberg obtém o essencial dos seus rendimentos tributáveis de uma actividade por conta de outrem exercida noutro Estado-Membro, sem auferir rendimentos significativos no seu Estado-Membro de residência, essa pessoa encontra-se, para efeitos da tomada em consideração da sua capacidade contributiva, numa situação objectivamente comparável,

relativamente ao seu Estado?Membro de emprego, à de um residente neste último Estado?Membro que também exerça uma actividade por conta de outrem.

67 Ora, verifica-se que uma pessoa que não seja devedora, no seu Estado?Membro de residência, do imposto sobre as pessoas singulares cobrado sobre os rendimentos imobiliários, com excepção do imposto predial cobrado antecipadamente, não pode pedir a tomada em consideração dos rendimentos negativos associados ao seu bem imobiliário situado nesse Estado?Membro e, além disso, não tem possibilidade alguma de invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos tributáveis no seu Estado?Membro de emprego.

68 Assim, em princípio, o artigo 39.º CE exige que, numa situação como a de R. Renneberg, os rendimentos negativos relativos a uma habitação situada no Estado?Membro de residência sejam tidos em conta pelas autoridades fiscais do Estado?Membro de emprego para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos tributáveis neste Estado.

69 A este respeito, há que salientar, como o advogado-geral observou no n.º 84 das suas conclusões, que a extensão, pelo Reino dos Países Baixos, do tratamento reservado aos contribuintes residentes aos contribuintes não residentes que auferem, como R. Renneberg, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nos Países Baixos não põe em causa os direitos do Reino da Bélgica resultantes da convenção fiscal bilateral nem lhe impõe uma nova obrigação.

70 Além disso, deve recordar-se que, no n.º 101 do acórdão de Groot, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que os mecanismos utilizados para eliminar a dupla tributação ou os sistemas fiscais nacionais que têm por efeito eliminá-la ou atenuá-la devem, porém, assegurar aos sujeitos passivos dos Estados em causa que, no final, seja devidamente tida em conta toda a sua situação pessoal e familiar, qualquer que seja o modo segundo o qual os Estados?Membros em causa repartiram entre si essa obrigação, sob pena de se criar uma desigualdade de tratamento incompatível com as disposições do Tratado sobre a livre circulação de trabalhadores, que de modo algum resulta das disparidades existentes entre as legislações fiscais nacionais. Tendo em conta o ensinamento do acórdão Lakebrink e Peters-Lakebrink, já referido, recordado no n.º 63 do presente acórdão, estas considerações também se aplicam caso se tenha em conta a capacidade contributiva global dos trabalhadores.

71 Na medida em que, como foi acima exposto no n.º 56 do presente acórdão, o Reino dos Países Baixos toma em consideração, para a determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos devido pelos contribuintes residentes, os rendimentos negativos relativos a um imóvel situado na Bélgica, também deve, no que diz respeito aos residentes deste último Estado?Membro que auferem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nos Países Baixos e que não auferem nenhum rendimento significativo no seu Estado?Membro de residência, ter em conta esses mesmos rendimentos negativos para o mesmo efeito, sob pena de a situação desses contribuintes não ser tomada em consideração, a esse respeito, em nenhum dos dois Estados?Membros em causa.

72 Contudo, há que analisar o argumento adiantado pelo Governo neerlandês segundo o qual as consequências fiscais negativas sofridas por R. Renneberg devido à aquisição da sua habitação na Bélgica resultam da disparidade existente entre os regimes fiscais internos dos dois Estados?Membros em causa.

73 Segundo esse governo, essa disparidade consiste no facto de a fiscalidade neerlandesa permitir deduzir dos rendimentos do trabalho os juros hipotecários, ao passo que a fiscalidade belga não confere esta possibilidade. Com efeito, nos termos do direito fiscal belga, os juros

hipotecários só podem ser imputados nos rendimentos imobiliários. Assim, mesmo que o interessado tivesse auferido um rendimento profissional na Bélgica, o saldo negativo dos juros hipotecários não teria podido ser deduzido desse rendimento.

74 No entender do referido governo, não é a aplicação do sistema neerlandês, em si mesmo, que produz consequências fiscais desfavoráveis para R. Renneberg, mas sim o facto de a fiscalidade belga permitir a dedução dos juros hipotecários de uma forma menos ampla que o regime neerlandês. A impossibilidade de R. Renneberg obter na Bélgica a tomada em consideração dos seus rendimentos negativos resulta da transferência da sua residência para esse Estado-Membro, e não da aplicação da legislação fiscal neerlandesa. Ora, quando uma restrição às liberdades garantidas pelo Tratado resulta simplesmente da disparidade existente entre os sistemas fiscais nacionais, essa restrição não é proibida pelo direito comunitário.

75 A este respeito, há que observar que a diferença de tratamento em causa no processo principal, contrariamente ao que o Governo neerlandês alega, não resulta da simples disparidade existente entre as legislações fiscais nacionais em causa. Com efeito, supondo que o sistema belga do imposto sobre os rendimentos seja como esse governo o apresenta, mesmo que o Reino da Bélgica autorizasse a tomada em consideração de perdas como as que estão em causa no processo principal para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto sobre os rendimentos dos seus residentes, um contribuinte que se encontre na situação de R. Renneberg, que auferir a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos, não poderia, seja como for, beneficiar dessa vantagem.

76 Além disso, deve rejeitar-se outro argumento adiantado neste contexto pelo Governo neerlandês, na audiência, que diz essencialmente respeito ao risco de uma dupla tomada em consideração das perdas relativas ao imóvel de um contribuinte não residente, situado na Bélgica.

77 Com efeito, por um lado, a legislação nacional sobre a dupla tributação, lida em conjugação com o artigo 24.º, n.º 1, ponto 2, da convenção fiscal, visa evitar a concretização desse risco no que diz respeito à situação dos contribuintes residentes que sofrem perdas de rendimentos relativos a um imóvel situado na Bélgica, situação essa que pode ser comparada com a de um contribuinte não residente, como R. Renneberg.

78 Por outro lado, no caso de uma parte das operações de um contribuinte ser efectuada no território de um Estado-Membro distinto daquele onde exerce a sua actividade não assalariada, a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), pode ser invocada por um Estado-Membro para obter das autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre os rendimentos ou todas as informações que entender necessárias para apreciar o montante exacto do imposto sobre os rendimentos devido por um sujeito passivo em função da legislação que aplica (v., neste sentido, acórdão de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 42).

79 Por conseguinte, tal como a Comissão sustentou na audiência, é discriminatória uma diferença de tratamento baseada na residência, como a que está em causa no processo principal, uma vez que, enquanto os rendimentos imobiliários negativos relativos a um imóvel situado noutro Estado?Membro são tidos em conta pelo Estado?Membro em causa para determinar a matéria colectável dos rendimentos, designadamente profissionais, dos contribuintes que trabalham e residem neste último Estado?Membro, já não o podem ser no caso de um contribuinte que obtém a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis de uma actividade por conta de outrem exercida nesse mesmo Estado?Membro, mas que aí não reside.

80 Daí resulta que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores, proibido, em princípio, pelo artigo 39.º CE.

81 Todavia, há que examinar se esse entrave pode ser admitido. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma medida restritiva das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo compatível com o Tratado e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas, mesmo nesse caso, é necessário que a aplicação de tal medida seja adequada para garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapasse o necessário para atingir esse objectivo (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 17 de Março de 2005, *Kranemann*, C-109/04, Colect., p. I-2421, n.º 33, e de 11 de Janeiro de 2007, *Lyyski*, C-40/05, Colect., p. I-99, n.º 38).

82 Ora, nenhuma eventual justificação foi invocada pelos governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, nem equacionada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

83 Assim, o artigo 39.º CE opõe-se a que, na situação de um contribuinte não residente como R. Renneberg, que auferir a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis num Estado?Membro, a Administração Fiscal desse Estado?Membro se recuse a tomar em consideração os rendimentos negativos relativos a bens imobiliários situados noutro Estado?Membro.

84 À luz das considerações precedentes, deve responder-se à questão colocada que o artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado?Membro onde auferir os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado?Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado?Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado?Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos.

Quanto à questão prejudicial, na parte em que diz respeito ao artigo 56.º CE

85 Atendendo à resposta dada à questão colocada no que diz respeito às implicações do artigo 39.º CE sobre a aplicabilidade de uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, não é necessário examinar se as disposições do Tratado respeitantes à livre circulação de capitais se opõem igualmente a essa legislação.

### **Quanto às despesas**

86 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 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado?Membro onde auferir os rendimentos que constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado?Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado?Membro, de que é proprietário, quando um residente do primeiro Estado?Membro pode invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.