|

61994J0080

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 11 DE AGOSTO DE 1995. - G. H. E. J. WIELOCKX CONTRA INSPECTEUR DER DIRECTE BELASTINGEN. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: GERECHTSHOF 'S-HERTOGENBOSCH - PAISES BAIXOS. - ARTIGO 52. DO TRATADO CE - OBRIGACAO DE IGUALDADE DE TRATAMENTO - IMPOSICAO SOBRE O RENDIMENTO DOS NAO RESIDENTES. - PROCESSO C-80/94.

Colectânea da Jurisprudência 1995 página I-02493

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Livre circulação de pessoas ° Liberdade de estabelecimento ° Legislação fiscal ° Direito de deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros relativos à constituição de uma reserva-velhice ° Direito recusado, por causa da residência no estrangeiro, a um nacional de outro Estado-Membro que beneficiou da liberdade de estabelecimento ° Justificação ° Tributação da renda-velhice futura num outro Estado-Membro nos termos de uma convenção fiscal bilateral ° Inadmissibilidade

(Tratado CE, artigo 52.)

Sumário

Uma regra adoptada por um Estado-Membro que permite às pessoas residentes nesse Estado deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa que essas pessoas afectem à constituição de uma reserva-velhice, mas recusa esse benefício aos contribuintes, cidadãos comunitários, que, embora residam num outro Estado-Membro, auferem, no primeiro Estado, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, não pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas, auferidas posteriormente com base na reserva-velhice pelo contribuinte não residente, não serem tributadas nesse Estado, mas no Estado de residência ° com o qual esse Estado celebrou uma convenção fiscal bilateral contra a dupla tributação °, mesmo que a generalização do benefício não permita garantir, no sistema fiscal em vigor no primeiro Estado, uma estrita correspondência entre a dedutibilidade dos montantes acrescidos à reserva-velhice e

a natureza tributável dos montantes que daí são retirados. Essa discriminação é, assim, contrária ao artigo 52. do Tratado CE.

Partes

No processo C-80/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CE, pelo *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

G. H. E. J. Wielockx

e

Inspecteur der directe belastingen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 52. do Tratado CEE, actualmente Tratado CE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann e P. Jann, presidentes de secção, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (relator), G. Hirsch, H. Ragnemalm e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

° em representação do *Inspecteur der directe belastingen*, por J. W. K. Keizer,

° em representação do Governo italiano, pelo professor U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, assistido por M. Fiorilli, *avvocato dello Stato*,

° em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e B. J. Drijber, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de G. H. E. J. Wielockx, representado por A. W. Gaertner, consultor fiscal, do Governo neerlandês, representado por Van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por E. Roeder, *Ministerialrat* no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, e da Comissão das Comunidades Europeias, na audiência de 2 de Maio de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 31 de Maio de 1995,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 16 de Fevereiro de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça no dia 2 de Março seguinte, o *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 52.º do Tratado CEE, actualmente Tratado CE.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe G. Wielockx, de nacionalidade belga e residente na Bélgica, ao *Inspecteur der directe belastingen* (a seguir "inspecteur"), por este recusar a dedução do rendimento tributável do interessado das dotações para a reserva-velhice.

3 Nos Países Baixos, a *Nederlandse wet op de inkomstenbelasting* de 16 de Dezembro de 1964 (lei relativa ao imposto sobre rendimentos, *Staatsblad* 519, a seguir "lei de 1964") define, no seu artigo 1.º, os "contribuintes nacionais" como sendo as pessoas singulares residentes no reino, por oposição aos "contribuintes estrangeiros", pessoas singulares que, sem residirem nos Países Baixos, auferem rendimentos nesse país.

4 A lei de 1964 foi completada pela lei de 16 de Novembro de 1972 (*Staatsblad* 612), cujo artigo 44.º d, n.º 1, institui um regime fiscal voluntário de reserva-velhice, em benefício dos trabalhadores não assalariados. Nos termos deste regime, os interessados podem reservar uma parte dos lucros da sua empresa para constituir uma reserva-velhice que tem a vantagem de as quantias anualmente poupadas permanecerem na empresa.

5 Nos termos do artigo 3.º, n.º 3, da lei de 1964, os contribuintes nacionais estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento proveniente dos lucros da sua empresa, diminuído dos montantes acrescidos à reserva-velhice e aumentado dos montantes que lhe são deduzidos. A dotação máxima para uma reserva-velhice durante um ano civil, que pode ser objecto de dedução, é diminuída do montante do prémio pago em razão de uma participação obrigatória para um fundo de reforma de empresa.

6 Nos termos do artigo 44.º f, n.º 1, alínea e), da mesma lei, quando o contribuinte atinge 65 anos de idade, essa reserva-velhice é suprimida. É então qualificada de "rendimento" e sujeita à cobrança do imposto feita de uma só vez sobre o capital total, ou de modo diferido sobre as rendas do referido capital pagas periodicamente.

7 Nos termos dos artigos 48.º e 49.º da lei de 1964, os contribuintes estrangeiros são exclusivamente tributados sobre o "rendimento nacional colectável", quer dizer, o conjunto dos rendimentos obtidos no território dos Países Baixos durante um ano civil e diminuídos das perdas. A reserva-velhice não figura entre as quantias que podem ser deduzidas desse rendimento nos termos do artigo 48.º, n.º 3, da lei de 1964. Todavia, uma circular ministerial sobre direito fiscal previu uma rectificação que autoriza as deduções das obrigações pessoais e dos encargos extraordinários, quando pelo menos 90% dos rendimentos mundiais do contribuinte não residente estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento nos Países Baixos. Essa circular não abrange a reserva-velhice.

8 Nos termos do artigo 18.º da convenção-tipo da OCDE (modelo de convenção sobre a dupla tributação relativa aos rendimentos e à fortuna, relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, 1977), "sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 19.º (relativo às pensões dos

funcionários), as pensões e outras remunerações similares, pagas a um residente de um Estado contratante a título de um emprego anterior, só são tributáveis nesse Estado".

9 O artigo 14.º, n.º 1, da convenção fiscal bilateral contra as duplas tributações celebrada entre os Países Baixos e a Bélgica (Tractatenblad, 1970, n.º 192) prevê, por outro lado, que os lucros e rendimentos que um residente de um dos Estados aufera de uma profissão liberal são tributáveis no outro Estado se esse residente aí dispuser de um estabelecimento estável para o exercício das suas actividades.

10 G. Wielockx exerce, a título de associado independente, a profissão de fisioterapeuta em Venlo (Países Baixos), onde aufera a totalidade dos seus rendimentos e onde é tributado.

11 G. Wielockx pediu ao inspecteur que o rendimento tributável que auferiu nos Países Baixos no decurso do ano de 1987 (73 912 HFL reduzidos a 65 643 HFL pela administração fiscal) seja diminuído da quantia de 5 145 HFL, a título de dotação para a reserva-velhice, o que o inspecteur recusou.

12 G. Wielockx interpôs recurso dessa decisão na Secção Fiscal do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Esse órgão jurisdicional teve dúvidas quanto à compatibilidade das disposições neerlandesas relativas à reserva-velhice com a liberdade de estabelecimento prevista pelo artigo 52.º do Tratado CE. Em consequência, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

"1) O artigo 52.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, ou qualquer outra das suas disposições, proíbe que um Estado-Membro, como os Países Baixos, cobre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, reconhecendo aos sujeitos passivos que obtêm rendimentos provenientes da actividade empresarial o direito a constituir a partir dos seus rendimentos brutos uma reserva denominada 'reserva para a velhice' (oudedagsreserve) ° como resulta do artigo 3.º, n.º 3, início e alínea a), da Wet op de inkomstenbelasting de 1964, conjugado com o artigo 44.º da referida lei, alíneas d) a l), inclusive, na versão em vigor no ano em questão °, sem reconhecer esse direito a um sujeito passivo que reside num outro Estado-Membro, de que é nacional, e que obtém no primeiro Estado-Membro rendimentos provenientes da actividade empresarial que se encontram sujeitos ao mencionado imposto?

2) É relevante a este respeito que, nos termos do capítulo III da Wet op de inkomstenbelasting de 1964 (Objecto da tributação dos sujeitos passivos não residentes), as diminuições da 'reserva para a velhice' não constituam rendimentos nacionais tributáveis do sujeito passivo não residente, na medida em que no sistema fiscal vigente nos Países Baixos não fica garantida, no que diz respeito aos sujeitos passivos não residentes, a coerência entre o carácter deduzível dos aumentos da 'reserva para a velhice' e o carácter tributável das suas diminuições?

3) Tem alguma importância que os rendimentos do sujeito passivo resultem ou não na sua totalidade, ou quase na sua totalidade, de actividades desenvolvidas no primeiro Estado-Membro?"

13 Através das primeira e terceira questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 52.º do Tratado se opõe a que um Estado-Membro permita às pessoas residentes no seu território deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa que essas pessoas afectem à constituição de uma reserva-velhice, mas recuse esse benefício aos contribuintes, cidadãos comunitários, que, embora residam num outro Estado-Membro, auferem, no primeiro Estado, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos.

14 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se essa diferença de tratamento pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas, retiradas posteriormente da reserva-velhice pelo contribuinte não residente, não serem tributadas no

Estado em que exerce as suas actividades profissionais, mas no Estado de residência com o qual esse Estado celebrou uma convenção fiscal bilateral contra as duplas tributações.

15 Há que examinar estas questões conjuntamente.

16 Em primeiro lugar, há que recordar que, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.os 21 e 26).

17 Nos termos de uma jurisprudência constante, uma discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes.

18 Em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes num dado Estado-Membro não são, regra geral, comparáveis, porque apresentam diferenças objectivas, tanto do ponto de vista da fonte do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (acórdão Schumacker, já referido, n.os 31 e segs.).

19 Assim, uma diferença de tratamento entre essas duas categorias de contribuintes não pode ser qualificada, enquanto tal, de discriminação na acepção do Tratado.

20 Há que admitir, no entanto, que o contribuinte não residente ° assalariado ou independente ° que aufera a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exerce as suas actividades profissionais está, objectivamente, na mesma situação, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, que o residente desse Estado que aí exerça as mesmas actividades. Ambos são tributados nesse único Estado e a base da matéria colectável do seu imposto é a mesma.

21 Se, quanto às deduções do seu rendimento tributável, o contribuinte não residente não é sujeito ao mesmo tratamento fiscal que o seu homólogo residente, a sua situação pessoal não será tomada em consideração nem pela administração fiscal do Estado onde exerce as suas actividades profissionais ° porque aí não reside ° nem pelo Estado de residência ° porque aí não aufera qualquer rendimento. Por conseguinte, ficará sujeito a uma imposição global maior e ficará prejudicado em relação ao seu homólogo residente.

22 Daqui resulta que o contribuinte não residente, que, como no caso em apreço no processo principal, aufera a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exerce as suas actividades profissionais, mas não tem o direito de constituir uma reserva-velhice dedutível nas mesmas condições fiscais que o contribuinte residente, é vítima de uma discriminação.

23 Para justificar a desvantagem fiscal sofrida no caso concreto pelos contribuintes não residentes, o Governo neerlandês invoca o princípio da coerência fiscal, enunciado no acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249), segundo o qual deve existir uma correlação entre as somas deduzidas da base tributável e as que são sujeitas ao imposto. Se um não residente pudesse constituir uma reserva-velhice nos Países Baixos e adquirir assim direito à pensão, esta última escaparia ao imposto nos Países Baixos, visto que, nos termos da convenção fiscal bilateral celebrada entre os Reinos da Bélgica e dos Países Baixos, já referida, esse rendimento é tributado no Estado de residência.

24 Em primeiro lugar, como salientou o advogado-geral no n. 54 das suas conclusões, em aplicação das convenções contra a dupla tributação, que, como a mencionada anteriormente, seguem o modelo da convenção-tipo da OCDE, o Estado tributa todas as pensões recebidas

pelos residentes no seu território, independentemente do Estado onde foram pagas as cotizações, mas, inversamente, não sujeita ao imposto as pensões recebidas no estrangeiro, mesmo que elas tenham por origem cotizações pagas no seu território que considerou dedutíveis. A coerência fiscal não está, assim, estabelecida ao nível de uma mesma pessoa, por uma correlação rigorosa entre a dedutibilidade das cotizações e a tributação das pensões, sendo transferida para outro nível, o da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes.

25 Sendo a coerência fiscal assegurada com base numa convenção bilateral celebrada com outro Estado-Membro, este princípio não pode ser invocado para justificar a recusa de uma dedução como a que está aqui em causa.

26 De qualquer forma, há que recordar, como a Comissão fez nas suas observações escritas, que as autoridades fiscais podem sempre recolher todas as informações necessárias nos termos da 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).

27 Das considerações precedentes, resulta que uma regra adoptada por um Estado-Membro que permite às pessoas residentes nesse Estado deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa que essas pessoas afectem à constituição de uma reserva-velhice, mas recusa esse benefício aos contribuintes, cidadãos comunitários, que, embora residam num outro Estado-Membro, auferem, no primeiro Estado, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, não pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas, auferidas posteriormente com base na reserva-velhice pelo contribuinte não residente, não serem tributadas nesse Estado, mas no Estado de residência ° com o qual esse Estado celebrou uma convenção fiscal bilateral contra a dupla tributação °, mesmo que a generalização do benefício não permita garantir, no sistema fiscal em vigor no primeiro Estado, uma estrita correspondência entre a dedutibilidade dos montantes acrescidos à reserva-velhice e a natureza tributável dos montantes que daí são retirados. Essa discriminação é, assim, contrária ao artigo 52. do Tratado.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, italiano e neerlandês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, por despacho de 16 de Fevereiro de 1994, declara:

Uma regra adoptada por um Estado-Membro que permite às pessoas residentes nesse Estado deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa que essas pessoas afectem à constituição de uma reserva-velhice, mas recusa esse benefício aos contribuintes, cidadãos comunitários, que, embora residam num outro Estado-Membro, auferem, no primeiro Estado, a

totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, não pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas, auferidas posteriormente com base na reserva-velhice pelo contribuinte não residente, não serem tributadas nesse Estado, mas no Estado de residência ° com o qual esse Estado celebrou uma convenção fiscal bilateral contra a dupla tributação °, mesmo que a generalização do benefício não permita garantir, no sistema fiscal em vigor no primeiro Estado, uma estrita correspondência entre a dedutibilidade dos montantes acrescidos à reserva-velhice e a natureza tributável dos montantes que daí são retirados. Essa discriminação é, assim, contrária ao artigo 52. do Tratado CE.