ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de Julho de 2007 *

No processo C-182/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Cour administrative (Luxemburgo), por decisão de 6 de Abril de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de Abril de 2006, no processo

Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo

contra

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič e E. Levits (relator), juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo, por C. Schiltz, na qualidade de agente,

— em representação de H. U. Lakebrink e K. Peters-Lakebrink, por M. Kleyr, avocat,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e M. de Mol, 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 e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 29 de Março de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 39.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo e H. U. Lakebrink e K. Peters-Lakebrink (a seguir, em conjunto, «cônjuges Lakebrink») a respeito do imposto sobre o rendimento a que foram sujeitos na Alemanha durante o ano de 2002.

Quadro jurídico, litígio no processo principal e questão prejudicial

3 Os cônjuges Lakebrink, de nacionalidade alemã e residentes na Alemanha, exercem ambos uma actividade assalariada exclusivamente no Luxemburgo. Em 2002, solicitaram a sua tributação conjunta neste Estado-Membro nos termos do artigo 157.º-ter da Lei de 4 de Dezembro de 1967, relativa ao imposto sobre o rendimento, na sua versão modificada (a seguir «LIR»).

4 Na declaração fiscal enviada à Administração Fiscal luxemburguesa, os cônjuges Lakebrink declararam um rendimento locativo negativo, no montante de 26 080 euros, respeitante a dois imóveis de que são proprietários na Alemanha e que não ocupam pessoalmente. Solicitaram a tomada em consideração desta perda de rendimento para efeitos da determinação da taxa de imposto de que beneficiam os residentes.

5 O dito rendimento negativo foi devidamente registado no aviso de liquidação do imposto dos cônjuges para o ano de 2002, emitido pelo Finanzamt Trier (Alemanha), em 30 de Julho de 2003. Resulta deste aviso que os cônjuges Lakebrink não auferiram rendimentos tributáveis na Alemanha. Por este motivo, não pagaram impostos neste Estado.

6 Como resultado do seu pedido, os cônjuges Lakebrink foram tributados conjuntamente no Luxemburgo. Nos termos do artigo 157.°-ter da LIR, o imposto foi calculado com base na taxa que lhes teria sido aplicada se residissem neste Estado-Membro. Todavia, no que respeita à determinação desta taxa, o rendimento locativo negativo dos seus bens imóveis situados na Alemanha não foi tido em consideração.

7 Com efeito, o artigo 157.°-ter da LIR prevê que, por derrogação ao regime fiscal aplicável aos contribuintes residentes, onde o critério de progressividade para o cálculo da taxa de imposto se aplica a todos os rendimentos cujo direito de tributação é atribuído a outros Estados, o regime fiscal aplicável aos contribuintes não residentes prevê, nos termos do artigo 134.° da LIR, que o critério de progressividade, além de se aplicar aos rendimentos obtidos localmente, é igualmente aplicável apenas aos rendimentos profissionais estrangeiros dos referidos contribuintes.

8 Em aplicação do artigo 4.° da Convenção, celebrada em 23 de Agosto de 1958 entre o Grão-Ducado do Luxemburgo e a República Federal da Alemanha, destinada a evitar as duplas tributações e a estabelecer normas de cooperação administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna e em matéria de imposto comercial comunal e de imposto predial, o direito de tributação dos rendimentos provenientes de bens imóveis cabe ao Estado da situação do imóvel, no caso em apreço, à República Federal da Alemanha.

9 Os cônjuges Lakebrink apresentaram uma reclamação contra o aviso de liquidação do imposto sobre o rendimento emitido pela Administração Fiscal luxemburguesa. Esta reclamação não obteve resposta. O recurso que entretanto interpuseram, destinado à reforma deste aviso, foi declarado justificado pelo tribunal administratif luxemburguês.

10 O Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo apresentou recurso contra esta decisão na Cour administrative. Esta última interroga-se, nomeadamente, sobre se, na medida em que implica a recusa da tomada em consideração dos rendimentos locativos negativos dos bens imóveis dos cônjuges Lakebrink, situados na Alemanha, para efeitos da determinação da taxa de tributação aplicável aos seus rendimentos obtidos no Luxemburgo, a aplicação do artigo 157.°-ter da LIR constitui uma discriminação indirecta proibida pelo artigo 39.° CE.

11 Nestas condições, a Cour administrative decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«O artigo 39.° CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime legal nacional, como o que foi instituído no Grão-Ducado do Luxemburgo pelo artigo 157.°-ter da LIR, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Luxemburgo, mas que aufere rendimentos de trabalho assalariado nesse Estado, os quais constituem o essencial dos seus rendimentos tributáveis, não pode invocar os seus rendimentos negativos de rendas referentes a imóveis não ocupados pessoalmente e situados noutro Estado Membro, no caso concreto na Alemanha, para efeitos do cálculo da taxa do imposto aplicável aos seus rendimentos obtidos no Luxemburgo?

Quanto à questão prejudicial

12 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se 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, por força da qual um nacional comunitário, não residente no Estado-Membro onde aufere os rendimentos que constituem o essencial dos seus recursos tributáveis, não pode, para efeitos da determinação da taxa de imposto aplicável aos ditos rendimentos, invocar rendimentos locativos negativos de imóveis que não ocupa pessoalmente e que se situam noutro Estado-Membro, enquanto um residente no primeiro Estado pode invocar os referidos rendimentos negativos.

13 A legislação em causa no processo principal estabelece um regime fiscal diferente, consoante o trabalhador que aufere o essencial dos seus rendimentos tributáveis no Luxemburgo aí resida ou não.

14 A este respeito importa, desde já, recordar que, embora a matéria dos impostos directos não esteja abrangida, enquanto tal, pela esfera de competência da Comunidade Europeia, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as suas competências no respeito pelo direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 21, e de 3 de Outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Colect., p. I-9461, n.º 30).

15 Além disso, há que observar 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. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Colect., p. I-1711, n.º 31).

16 Por conseguinte, a situação dos cônjuges Lakebrink, que trabalhavam num Estado-Membro diferente do da sua residência, está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 39.º CE.

17 Por último, resulta de jurisprudência assente que o conjunto das disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se às medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (v. acórdãos de 15 de Junho de 2000, Sehrer, C-302/98, Colect., p. I-4585, n.º 32, bem como de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck-Schilling, C-209/01, Colect., p. I-13389, n.º 24).

18 Os cônjuges Lakebrink, que trabalham no Luxemburgo ao mesmo tempo que residem na Alemanha, não tinham, de acordo com a legislação luxemburguesa, o direito de solicitar a tomada em consideração das perdas de rendimento locativo dos seus bens imóveis situados na Alemanha, para efeitos da determinação da taxa de tributação dos seus rendimentos obtidos no Luxemburgo, diversamente das pessoas que aí trabalham e residem.

19 Consequentemente, o tratamento reservado pela legislação em causa no processo principal aos trabalhadores não residentes, como os cônjuges Lakebrink, é menos vantajoso que aquele de que beneficiam os trabalhadores residentes.

20 Os Governos luxemburguês e neerlandês sustentam, pelo contrário, que, na medida em que esta legislação não tem em consideração nenhum rendimento estrangeiro não profissional, negativo ou positivo, oferece aos contribuintes não residentes um regime fiscal globalmente mais vantajoso relativamente ao dos contribuintes residentes.

21 Esta apreciação global dos efeitos da referida legislação não pode ser acolhida, na medida em que equivaleria a esvaziar de conteúdo a proibição estabelecida pelo artigo 39.° CE.

22 Com efeito, embora uma legislação como a que está em causa no processo principal possa conceder vantagens fiscais aos contribuintes não residentes que invoquem rendimentos estrangeiros não profissionais positivos, ou pelo menos maioritariamente positivos, já o mesmo não acontece tratando-se de contribuintes não residentes que apenas disponham de rendimentos estrangeiros não profissionais negativos.

23 Ora, tal como o advogado-geral P. Mengozzi observa no n.° 29 das suas conclusões, a circunstância de, numa situação tal como a do processo principal, a legislação em causa desfavorecer os não residentes não pode ser compensada pelo facto de, noutras situações, esta mesma legislação não afectar os não residentes relativamente aos residentes.

24 Neste contexto, importa recordar que é jurisprudência assente que um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser justificado pela existência de outros benefícios fiscais, supondo mesmo que esses benefícios existam (v. acórdão de 12 de Dezembro de 2002, Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.° 97 e jurisprudência citada).

25 Por outro lado, importa referir que, na inexistência de rendimentos tributáveis no seu Estado de residência, os trabalhadores como os cônjuges Lakebrink não têm a possibilidade de solicitar a tomada em consideração das perdas de rendimento locativo dos seus bens imóveis situados nesse Estado, vendo-se, então, privados de qualquer possibilidade de invocar o seu rendimento negativo para efeitos da determinação da taxa de tributação do conjunto dos seus rendimentos.

26 Nestas condições, há que verificar se a desvantagem fiscal que afecta os trabalhadores que não residem no Luxemburgo, como os cônjuges Lakebrink, é susceptível de constituir uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade proibida pelo artigo 39.° CE.

27 Com efeito, segundo jurisprudência assente, uma discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações semelhantes ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (acórdãos Schumacker, já referido, n.° 30; de 29 de Abril 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., I-2651, n.° 26, e de 22 de Março de 2007, Talotta, C-383/05, Colect., p. I-2555, n.° 18).

28 Ora, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, regra geral, comparáveis (acórdão Schumacker, já referido, n.° 31).

29 Consequentemente, o facto de determinado Estado-Membro não conceder a um contribuinte não residente certas vantagens fiscais que concede a um contribuinte residente não é, regra geral, discriminatório, uma vez que essas duas categorias de contribuintes não se encontram numa situação comparável.

30 Segundo jurisprudência assente, a situação é diferente, todavia, no caso de um não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado de residência e de obter o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado

de emprego, de modo que o Estado de residência não pode atribuir-lhe os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar (v., nomeadamente, acórdão Schumacker, já referido, n.º 36).

31 De acordo com esta mesma jurisprudência, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar de um não residente que aufere, num Estado-Membro que não o da sua residência, o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares não ser tida em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego (acórdão Schumacker, já referido, n.º 38).

32 Esta jurisprudência aplica-se numa situação como a que está em causa no processo principal.

33 Com efeito, por um lado, a discriminação invocada no n.º 31 do presente acórdão respeita, *a fortiori*, aos trabalhadores não residentes, como os cônjuges Lakebrink, que, como foi sublinhado no n.º 25 do presente acórdão, não auferem nenhum rendimento no seu Estado de residência e retiram a totalidade dos seus rendimentos familiares de uma actividade exercida no Estado do seu emprego.

34 Por outro lado, a *ratio* em que se baseia a discriminação declarada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Schumacker, já referido, e recordada no n.º 31 do presente acórdão, respeita, como o advogado-geral evidenciou no n.º 36 das suas conclusões, a todas as vantagens fiscais ligadas à capacidade contributiva do não residente que não são tidas em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de

emprego. (v. igualmente conclusões do advogado-geral P. Léger no processo que deu lugar ao acórdão Ritter-Coulais, já referido, n.os 97 a 99), podendo a capacidade contributiva ser, de resto, qualificada como fazendo parte da situação pessoal do não residente na acepção do acórdão Schumacker, já referido.

35 Por consequência, a não tomada em consideração, pela Administração Fiscal de um Estado-Membro, dos rendimentos locativos negativos de bens imóveis de um contribuinte situados no estrangeiro, pela administração fiscal de um Estado-Membro, constitui uma discriminação proibida pelo artigo 39.° CE.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão colocada que o artigo 39.° CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite a um nacional comunitário, não residente no Estado-Membro onde aufere os rendimentos que constituem o essencial dos seus recursos tributáveis, solicitar, para efeitos da determinação da taxa de imposto aplicável aos referidos rendimentos, a tomada em consideração dos rendimentos locativos negativos de imóveis não ocupados pessoalmente e situados noutro Estado-Membro, enquanto um residente do primeiro Estado-Membro pode solicitar a tomada em consideração desses rendimentos negativos.

Quanto às despesas

37 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite a um nacional comunitário, não residente no Estado-Membro onde aufere os rendimentos que constituem o essencial dos seus recursos tributáveis, solicitar, para efeitos da determinação da taxa de imposto aplicável aos referidos rendimentos, a tomada em consideração dos rendimentos locativos negativos de imóveis não ocupados pessoalmente e situados noutro Estado-Membro, enquanto um residente do primeiro Estado-Membro pode solicitar a tomada em consideração desses rendimentos negativos.

Assinaturas