ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Outubro de 2009 *

No processo C-35/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemanha), por decisão de 22 de Janeiro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 31 de Janeiro de 2008, no processo

Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrian Fernandez

contra

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogada-geral: E. Sharpston,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 26 de Março de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrian Fernandez, por R. Busley, Rechtsanwalt,

— em representação do Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, por H. Henzler, na qualidade de agente,

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

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

— em representação do Órgão de Fiscalização da EFTA, por P. Bjørgan e L. Armati, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 18.º CE e 56.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Busley e Cibrian Fernandez, a propósito da herança indivisa de que são titulares, ao Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (Serviço fiscal competente para as sociedades, em Estugarda, a seguir «Finanzamt») no que toca ao tratamento fiscal dado por este serviço, relativo aos anos de 1997 a 2003, aos rendimentos de uma casa em Espanha que os mesmos tinham herdado dos seus pais.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5), dispõe:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I.»

4 Entre os movimentos de capitais elencados no anexo I da Directiva 88/361, na rubrica XI deste anexo, figuram os movimentos de capitais de carácter pessoal, incluindo as sucessões e os legados.

Legislação nacional

5 O § 2a, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento, (Einkommensteuergesetz), na versão em vigor nos anos de 1997 a 2003 (a seguir «EStG»), prevê que determinadas categorias de rendimentos negativos de origem estrangeira apenas podem ser compensados por rendimentos positivos da mesma natureza provenientes do mesmo Estado que os referidos rendimentos negativos. Não podendo estes últimos ser compensados desta forma, serão deduzidos dos rendimentos positivos da mesma natureza obtidos pelo sujeito passivo nos exercícios fiscais seguintes no mesmo Estado. A dedução só é admissível na medida em que os rendimentos negativos não tenham podido ser considerados nos exercícios fiscais anteriores. Entre essas categorias

constam, do ponto 6, alínea a), do primeiro período do mesmo número, os rendimentos negativos provenientes da locação de imóveis ou de universalidades de bens, quando situados noutro Estado.

6 O § 7, n.º 4, primeiro período, da EStG prevê, a título das deduções por amortização até à amortização integral, no seu ponto 1, a dedução anual de 3% do custo de aquisição ou de construção de edifícios integrados no património de uma empresa, que não tenham fins habitacionais e cuja licença de construção tenha sido pedida após 31 de Março de 1985. O ponto 2 do mesmo período, enuncia as taxas de amortização anual para os edifícios que não preencham estas condições, designadamente a dedução anual de 2% do custo de aquisição ou de construção daqueles que tinham sido concluídos após 31 de Dezembro de 1924.

7 Por derrogação das disposições do mencionado § 7, n.º 4, é possível, por força do § 7, n.º 5, primeiro período, da EStG, aplicar uma amortização regressiva aos edifícios situados no território nacional construídos pelo sujeito passivo ou por si adquiridos, o mais tardar no fim do ano da sua conclusão. Nos termos do ponto 3, alínea a), deste período, podem ser deduzidas, a este título, para os edifícios na acepção do § 7, n.º 4, primeiro período, ponto 2, da EStG, que o sujeito passivo tenha construído com base num pedido de licença de construção apresentado após 28 de Fevereiro de 1989 e antes de 1 de Janeiro de 1996, ou adquirido por contrato vinculativo celebrado validamente após 28 de Fevereiro de 1989 e antes de 1 de Janeiro de 1996, na medida em que sejam destinados a fins habitacionais, as percentagens seguintes do custo de aquisição ou de construção dos edifícios:

— no ano de conclusão do edifício e nos três anos seguintes: 7% ao ano;

— nos seis anos subsequentes: 5% ao ano;

— nos seis anos subsequentes: 2% ao ano;

— nos 24 anos subsequentes: 1,25% ao ano.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 Os recorrentes no processo principal, irmão e irmã, têm a nacionalidade espanhola e, desde o seu nascimento, residem na Alemanha. Durante os anos de 1997 a 2003, auferiram rendimentos provenientes de trabalho por conta de outrem e ficaram sujeitos a imposto na Alemanha sobre a globalidade dos seus rendimentos.

9 Em 1990, os pais dos recorrentes no processo principal, também eles de nacionalidade espanhola, iniciaram a construção de uma casa em Espanha, que concluíram em 1993. A mãe e o pai morreram, respectivamente, em 1995 e em 1996. No momento da sucessão, em Novembro de 1996, os recorrentes no processo principal tornaram-se, como titulares da herança indivisa («Erbengemeinschaft»), proprietários em comum desta casa, que nunca habitaram. A casa foi arrendada a partir de 1 de Janeiro de 2001 e vendida em 2006.

10 Nas suas declarações fiscais apresentadas ao Finanzamt referentes aos anos de 1997 a 2003, pediram, por um lado, para a casa em questão, a aplicação da amortização regressiva prevista no § 7, n.º 5, da EStG e, por outro, a não aplicação da compensação limitada das perdas prevista no § 2a, n.º 1, primeiro período, ponto 6, alínea a), da EStG. O Finanzamt indeferiu esses pedidos, aplicou esta última disposição e a amortização linear prevista no § 7, n.º 4, da EStG, uma vez que a referida casa não se situava no território nacional.

11 Não tendo o Finanzamt tomado uma decisão quanto às reclamações apresentadas tempestivamente da sua decisão de indeferimento, os recorrentes no processo principal interpuseram recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, sustentando que o tratamento fiscal dos rendimentos da sua casa em Espanha violava os artigos 39.º CE e 43.º CE.

12 O órgão jurisdicional de reenvio entende que o recurso interposto pelos recorrentes no processo principal não pode ser acolhido de acordo com o direito nacional, uma vez que a casa em questão não se situa na Alemanha. No entanto, tem dúvidas quanto à compatibilidade dos §§ 2a, n.º 1, primeiro período, ponto 6, alínea a), e 7, n.º 5, da EStG com o artigo 56.º CE e esclarece que, se o Tribunal de Justiça vier a declarar que o Tratado CE se opõe a estas disposições nacionais, se deve dar provimento ao recurso.

13 Nestas condições, o Finanzgericht Baden-Württemberg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) a) O facto de uma pessoa singular sujeita a tributação global na Alemanha não poder deduzir aos rendimentos tributáveis na Alemanha as perdas decorrentes da locação de um imóvel situado noutro Estado-Membro da União Europeia, no ano em que [essas perdas ocorreram] — ao contrário das perdas resultantes de um imóvel situado em território nacional —, viola o disposto no artigo 56.º [CE]?

b) A este respeito, é relevante que tenha sido a própria pessoa singular a efectuar o investimento imobiliário, ou deve considerar-se que existe também uma infracção ao direito comunitário se a pessoa singular em causa tiver adquirido a propriedade de um imóvel situado noutro Estado-Membro por herança?

2) O facto de uma pessoa singular sujeita a tributação global na Alemanha apenas poder aplicar a amortização normal na determinação dos rendimentos decorrentes da locação de um imóvel situado noutro Estado-Membro [da União Europeia], ao passo que, no caso de um imóvel situado em território nacional, poderia aplicar a amortização regressiva, mais elevada, viola o disposto no artigo 56.º [CE]?

3) Em caso de resposta negativa à primeira e à segunda [questão]: as disposições nacionais [controvertidas] violam a liberdade de circulação prevista no artigo 18.º CE?»

14 Na audiência, os recorrentes no processo principal informaram o Tribunal de Justiça de que o Finanzamt lhes tinha remetido uma comunicação segundo a qual tinha sido deferido o seu pedido quanto à tomada em consideração das perdas provenientes da locação da casa em Espanha, pedido que era objecto da primeira questão prejudicial. No entanto, não tendo o órgão jurisdicional de reenvio informado o Tribunal de Justiça de que retirava esta questão, cumpre responder à mesma.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

15 Com a primeira e segunda questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 56.º CE se opõe à legislação de um Estado-Membro relativa ao imposto sobre o rendimento que subordina o direito das pessoas singulares residentes e globalmente sujeitas ao imposto de beneficiar da dedução ao rendimento das perdas provenientes da locação de um imóvel no ano em

que estas ocorreram e da aplicação de uma amortização regressiva no quadro da determinação das receitas provenientes deste bem à condição de que o mesmo se situe no território deste Estado-Membro.

16 O órgão jurisdicional de reenvio pretende também saber se o artigo 56.º CE se aplica a uma situação, como a do litígio no processo principal, em que os interessados se tornaram proprietários do bem em causa por sucessão.

17 A este respeito, é jurisprudência assente que, na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, a nomenclatura que constitui o anexo I da Directiva 88/361 tem um valor indicativo, apesar de esta directiva ter sido adoptada com fundamento nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (que passaram a artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CE, revogados pelo Tratado de Amesterdão), entendendo-se que, de acordo com o terceiro parágrafo da introdução do mesmo anexo, a nomenclatura que este contém não é limitativa do conceito de movimentos de capitais (v., designadamente, acórdãos de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 22 e jurisprudência aí referida, e de 12 de Fevereiro de 2009, Block, C-67/08, Colect., p. I-883, n.º 19).

18 A este respeito, o Tribunal, recordando nomeadamente que as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida, se inserem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», decidiu que as sucessões que tenham por objecto bens imóveis constituem movimentos de capitais na acepção do artigo 56.º CE, com excepção dos casos em que os elementos que as integram se situam no interior de um só Estado-Membro (v., designadamente, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.ºs 40 a 42; de 11 de Setembro de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Colect., p. I-6887, n.º 30; de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colect., p. I-359, n.ºs 26 e 27; e Block, já referido, n.º 20).

19 Por conseguinte, a situação de pessoas singulares residentes na Alemanha e sujeitas a tributação global neste Estado-Membro que herdam uma casa em Espanha é abrangida

pelo artigo 56.º CE. Assim, é desnecessário examinar a aplicabilidade dos artigos 39.º CE e 43.º CE, invocados pelos recorrentes no processo principal.

20 Quanto à existência de restrições aos movimentos de capitais na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, importa recordar que as medidas proibidas por esta disposição compreendem as que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou a dissuadir os residentes do referido Estado-Membro de os fazerem noutros Estados (v. acórdãos de 25 de Janeiro de 2007, Festersen, C-370/05, Colect., p. I-1129, n.º 24; de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 40; e de 22 de Janeiro de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Colect., p. I-299, n.º 23).

21 Podem considerar-se restrições dessa natureza não só as medidas nacionais susceptíveis de impedir ou de limitar a aquisição de um imóvel situado noutro Estado-Membro mas também as medidas susceptíveis de dissuadir a manutenção de um tal bem (v., por analogia, acórdão STEKO Industriemontage, já referido, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

22 Resulta da decisão de reenvio que, em primeiro lugar, para efeitos de determinação da matéria colectável de um sujeito passivo na Alemanha, as perdas sobre os rendimentos provenientes, designadamente, da locação de um imóvel situado na Alemanha podem ser integralmente tomadas em conta no ano da sua ocorrência. Ao invés, por força do § 2a, n.º 1, primeiro período, ponto 6, alínea a), da EStG, as perdas locativas provenientes de um imóvel situado fora do território nacional só são dedutíveis dos rendimentos positivos ulteriores provenientes da locação desse bem.

23 Em segundo lugar, um sujeito passivo na Alemanha pode, por força do § 7, n.º 5, da EStG, aplicar uma amortização regressiva, nas condições enunciadas nessa disposição, relativamente a um imóvel situado no território nacional. Esta amortização é susceptível de conduzir, nos primeiros anos, a um montante claramente mais elevado de perdas locativas e, por conseguinte, a uma carga fiscal claramente menos

elevada para o referido sujeito passivo do que a que resultaria da amortização linear prevista no § 7, n.º 4, primeiro período, ponto 2, da EStG, única amortização que pode ser aplicada aos imóveis previstos nesta disposição quando estiverem situados fora do território da Alemanha.

24 É verdade que os rendimentos negativos que resultam, para um sujeito passivo que reside na Alemanha, de um imóvel arrendado noutro Estado-Membro podem finalmente ser tomados em consideração na Alemanha na medida em que este bem venha a produzir ulteriormente rendimentos positivos. Por outro lado, como realça o Finanzamt, a aplicação de uma amortização regressiva tem por efeito criar um reporte do imposto por uma antecipação de amortizações.

25 Não é menos certo que, mesmo admitindo que o referido sujeito passivo possua esse bem durante tempo suficiente para imputar a totalidade das perdas sobre os rendimentos positivos posteriores, bem como para amortizar completamente o custo de aquisição ou de construção deste bem, ele não pode beneficiar, diferentemente de um sujeito passivo que resida na Alemanha e que tenha investido num imóvel nesse Estado-Membro, nem de uma imputação imediata da suas perdas nem de uma taxa de amortização inicial mais elevada, ficando assim privado, como observa a Comissão das Comunidades Europeias, de uma vantagem de tesouraria (v., por analogia, acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.os 84 e 153, e de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 29).

26 Daqui resulta que a situação fiscal de uma pessoa singular, residente e sujeita a tributação global na Alemanha, que dispõe, como os recorrentes no processo principal, de um imóvel noutro Estado-Membro, é menos favorável do que a situação que teria se o bem estivesse situado na Alemanha.

27 Esta desvantagem fiscal é susceptível de dissuadir essa pessoa quer de proceder a um investimento num imóvel situado noutro Estado-Membro quer de conservar esse bem

de que é proprietário. Daqui decorre que medidas nacionais como as que estão em causa no processo principal constituem restrições aos movimentos de capitais proibidas, em princípio, pelo artigo 56.º CE.

28 Todavia, importa examinar se as referidas restrições são justificadas, como sustenta o Finanzamt e o Governo alemão, de modo que possam ser aceites desde que adequadas para garantir a realização do objectivo prosseguido e não ultrapassar o necessário para atingir esse objectivo (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colect., p. I-8251, n.º 79; de 17 de Janeiro de 2008, Comissão/Alemanha, C-152/05, Colect., p. I-39, n.º 26; e de 10 de Fevereiro de 2009, Comissão/Itália, C-110/05, Colect., p. I-519, n.º 59).

29 No que toca ao § 2a, n.º 1, primeiro período, ponto 6, alínea a), da EStG, o Finanzamt alega que esta disposição está em conformidade com o princípio da territorialidade tal como admitido pelo Tribunal de Justiça no n.º 22 do acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471).

30 Contudo, este princípio, que tem por função introduzir, na aplicação do direito comunitário, a necessidade de tomar em consideração os limites das competências fiscais dos Estados-Membros, não se opõe a que se atenda, para uma pessoa sujeita a tributação global num Estado-Membro, aos rendimentos negativos provenientes de um imóvel situado noutro Estado (v., por analogia, acórdão Rewe Zentralfinanz, já referido, n.º 69). Por consequência, a dita disposição, por força da qual os recorrentes no processo principal, sujeitos a tributação global na Alemanha, não podem deduzir as perdas provenientes da sua casa em Espanha, não pode ser considerada como aplicação do princípio da territorialidade.

31 No que se refere ao § 7, n.º 5, da EStG, o Finanzamt e o Governo alemão defendem que o ponto 3, alínea a), do primeiro período deste número tem como objectivo incitar a construção de habitações para arrendamento no intuito de satisfazer as necessidades da população alemã. No entender de ambos, este objectivo reveste carácter sociopolítico e constitui uma razão imperiosa de interesse geral. O referido governo esclareceu ainda, em resposta às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça na audiência, que só as habitações que se destinam a arrendamento podem beneficiar da amortização

regressiva prevista nessa disposição, a qual tinha sido adoptada como resposta a uma carência generalizada deste tipo de habitação na Alemanha.

32 A este propósito, mesmo admitindo que o referido objectivo seja susceptível de justificar uma restrição à livre circulação, não se afigura que uma tal medida nacional, que procede a uma clara distinção consoante as habitações para arrendamento se situem ou não no território nacional, seja adequada para garantir a realização desse objectivo. Com efeito, em vez de visar locais onde é mais acentuada a penúria de tais habitações, o § 7, n.º 5, primeiro período, ponto 3, alínea a), da EStG, como frisaram os recorrentes no processo principal e a Comissão na audiência, abstrai das necessidades distintas que variam, na Alemanha, de uma região para outra. Além disso, qualquer categoria de habitação para arrendamento, da mais simples à mais luxuosa, pode ser objecto de uma amortização regressiva. Nestas condições, não se poderá presumir que os investidores privados, motivados designadamente por considerações financeiras, estejam em consonância com o alegado objectivo sociopolítico dessa disposição.

33 Assim, há que responder à primeira e segunda questões que o artigo 56.º CE se opõe à legislação de um Estado-Membro relativa ao imposto sobre o rendimento que subordina o direito de as pessoas singulares residentes e sujeitas à tributação global beneficiarem da dedução das perdas resultantes da locação de imóveis ao rendimento tributável no ano em que as perdas ocorrem e da aplicação de uma amortização regressiva na determinação dos rendimentos provenientes desse bem à condição de o mesmo se situar no território desse Estado-Membro.

Quanto à terceira questão

34 À luz da resposta dada à primeira e segunda questões, não há que responder à terceira questão.

Quanto às despesas

35 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. 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 56.º CE opõe-se à legislação de um Estado-Membro relativa ao imposto sobre o rendimento que subordina o direito de as pessoas singulares residentes e sujeitas à tributação global beneficiarem da dedução das perdas resultantes da locação de imóveis ao rendimento tributável no ano em que as perdas ocorrem e da aplicação de uma amortização regressiva na determinação dos rendimentos provenientes desse bem à condição de o mesmo se situar no território desse Estado-Membro.

Assinaturas