ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

22 de Março de 2007 *

No processo C-383/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Cour de cassation (Bélgica), por decisão de 7 de Outubro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Outubro de 2005, no processo

Raffaele Talotta

contra

Estado belga,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

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

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: R. Grass,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de R. Talotta, por X. Thiebaut e X. Pace, avocats,

— em representação do Governo belga, por M. Wimmer, na qualidade de agente, assistido por B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de Novembro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe R. Talotta ao Estado belga, a propósito da aplicação relativamente ao primeiro, na sua qualidade de contribuinte não residente, de uma base tributável mínima no exercício fiscal de 1992.

Quadro jurídico

3 O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas é regulado, na Bélgica, pelo código dos impostos sobre o rendimento de 1992 (code des impôts sur les revenus) (*Moniteur belge* de 30 de Julho de 1992), que, na versão aplicável à época dos factos do processo principal, estabelecia no seu artigo 341.º, primeiro parágrafo:

«Salvo prova em contrário, a avaliação da base tributável pode ser efectuada, tanto para as pessoas colectivas como para as pessoas singulares, segundo sinais ou indícios de onde resulte uma disponibilidade de meios superior à que atestam os rendimentos declarados.»

4 O artigo 342.º do mesmo código dispõe:

«§ 1. Na falta de elementos probatórios facultados pelos interessados ou pela Administração, os lucros ou rendimentos referidos no artigo 23.º, § 1, 1.º e 2.º, são determinados, para cada contribuinte, tendo em conta os lucros ou rendimentos normais de, pelo menos, três contribuintes semelhantes e ainda, consoante os casos, o capital investido, o volume de negócios, o número de empregados, a força motriz utilizada e o valor locativo das terras exploradas, bem como todas as outras informações úteis.

[...]

§ 2. Com base nos elementos indicados no primeiro parágrafo do § 1, o Rei determina o lucro tributável mínimo das empresas estrangeiras que operam na Bélgica.»

5 O artigo 182.º do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, de execução do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 (*Moniteur belge* de 13 de Setembro de 1993, a seguir «Decreto real de 27 de Agosto de 1993»), dispõe:

«§ 1. O lucro tributável mínimo das empresas estrangeiras que operam na Bélgica e são tributadas segundo o método comparativo previsto no artigo 342.º, § 1, primeiro parágrafo, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 é determinado do seguinte modo:

[...]

3.º Empresas dos sectores do comércio e da prestação de serviços:

a) [...] horeca [hotéis, restaurantes, cafés] [...]: 100 [BEF] por 1 000 [BEF] de volume de negócios, com um mínimo de 300 000 [BEF] por empregado (número médio para o ano considerado);

[...]

§ 2. O montante do lucro tributável estabelecido em conformidade com o disposto no § 1 não pode, em caso algum, ser inferior a 400 000 [BEF].

[...]»

6 Nos termos do artigo 24.º, § 5, da Convenção entre a Bélgica e o Luxemburgo para evitar a dupla tributação e resolver determinadas outras questões em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, assinada no Luxemburgo em 17 de Setembro de 1970 (a seguir «convenção»):

«A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante possua no outro Estado contratante não será menos favorável, neste

último Estado, do que a tributação das empresas deste Estado que exerçam a mesma actividade.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 R. Talotta, residente no Grão-Ducado do Luxemburgo, explora, na qualidade de pessoa singular, um restaurante na Bélgica.

8 Não tendo estabelecido o seu domicílio fiscal em território belga, R. Talotta está sujeito na Bélgica ao imposto sobre as pessoas singulares não residentes apenas no que respeita ao rendimento obtido neste Estado-Membro.

9 Dado que R. Talotta apresentou tardiamente a declaração de rendimentos de pessoa singular não residente relativa ao ano fiscal de 1992, a Administração Fiscal belga comunicou-lhe a sua intenção de o tributar oficiosamente, nos termos do artigo 342.º, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992. Esta disposição permite à referida Administração, na falta de elementos probatórios fornecidos pelo contribuinte ou pela Administração, tributar, em função do volume de negócios e do número de empregados, as empresas estrangeiras que operam na Bélgica, tendo como referência os lucros tributáveis mínimos determinados pelo Decreto real de 27 de Agosto de 1993, que não podiam ser, para as empresas que operam no sector horeca, inferiores a 400 000 BEF para o exercício fiscal em causa no processo principal.

10 Com fundamento nesta legislação, a Administração Fiscal belga procedeu, no que respeita ao exercício fiscal de 1992, à liquidação do imposto relativo a pessoas singulares não residentes devido por R. Talotta, efectuada com base nos seis empregados, num montante de 1 800 000 BEF (44 621 euros).

11 Essa mesma Administração, por decisão de 23 de Junho de 1998, indeferiu a reclamação apresentada por R. Talotta contra a referida liquidação.

12 O recorrente no processo principal contestou essa decisão na cour d'appel de Liège, que, por acórdão de 16 de Junho de 2004, negou provimento ao recurso apresentado pelo interessado.

13 No recurso interposto na Cour de cassation, R. Talotta alegou, na primeira parte da primeira acusação invocada, que a cour d'appel de Liège não tinha fundamentado devidamente o acórdão recorrido, violando o artigo 149.º da Constituição belga, uma vez que não tinha respondido ao seu fundamento relativo ao facto de o imposto que lhe foi liquidado ter sido determinado segundo modalidades menos favoráveis do que as que são aplicadas a empresas belgas que exercem a mesma actividade. R. Talotta defendeu, na segunda parte da primeira acusação, que a referida cour d'appel, ao decidir que a liquidação em causa no processo principal tinha sido legalmente efectuada através da aplicação dos artigos 342.º, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 e 182.º do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, violou o artigo 24.º, § 5, da convenção e o artigo 52.º do Tratado.

14 Após ter julgado improcedente, por falta de prova, a primeira parte da primeira acusação invocada, a Cour de cassation decidiu, relativamente à segunda parte da

primeira acusação, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[O artigo 52.º do Tratado] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de direito nacional que, à semelhança do artigo 182.º do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, adoptado em aplicação do artigo 342.º, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992, aplica bases tributáveis mínimas exclusivamente aos não residentes?»

Quanto à questão prejudicial

15 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 52.º do Tratado se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que resulta do artigo 342.º, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 e do artigo 182.º do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, que estabelece bases tributáveis mínimas exclusivamente aos contribuintes não residentes.

16 Antes de mais, há que recordar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19 e jurisprudência referida).

17 As normas referentes à igualdade de tratamento proíbem não só as discriminações ostensivas baseadas na nacionalidade mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza na prática ao mesmo resultado (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 26 e jurisprudência referida).

18 A discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (acórdãos Schumacker, já referido, n.º 30, e de 14 de Setembro de 1999, Gschwind, C-391/97, Colect., p. I-5451, n.º 21).

19 No que respeita à fiscalidade directa, o Tribunal de Justiça admitiu, nos processos relativos à tributação do rendimento 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 do rendimento como do ponto de vista da capacidade contributiva pessoal ou da tomada em consideração da situação pessoal e familiar (acórdãos Schumacker, já referido, n.os 31 a 34; de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 18; e de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.º 41). Todavia, precisou que, perante uma vantagem fiscal cujo benefício seja 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 exista qualquer diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto a este aspecto entre as duas categorias de contribuintes (acórdãos Schumacker, já referido, n.os 36 a 38, e Asscher, já referido, n.º 42).

20 A este respeito, há que referir que resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o artigo 342.º, § 1, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992

tem por objectivo regular as situações em que o contribuinte, residente ou não residente, não forneceu à Administração Fiscal elementos de prova relativos aos seus lucros ou proveitos.

21 Em relação aos contribuintes residentes, resulta ainda dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a Administração Fiscal belga pode, nos termos dos critérios fixados pelo artigo 342.°, § 1, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992, determinar o lucro a ter em consideração por comparação com os lucros normais de, pelo menos, três contribuintes residentes semelhantes.

22 No caso de ser impossível recorrer a esse método de determinação do lucro, resulta também dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, nos termos do artigo 341.°, primeiro parágrafo, do referido código, a referida Administração só em relação aos contribuintes residentes pode aplicar o método forfetário de tributação baseado nos «sinais ou indícios de onde resulte uma disponibilidade de meios superior à que atestam os rendimentos declarados».

23 Em contrapartida, o volume de negócios dos contribuintes não residentes é determinado, quando não existem elementos de prova, através da aplicação de bases tributáveis mínimas.

24 Por conseguinte, há que concluir que a legislação nacional em causa no processo principal trata de forma diferente os contribuintes consoante residam ou não na Bélgica.

25 Ora, não se pode admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa aplicar bases tributáveis mínimas exclusivamente aos contribuintes não residentes pelo facto de a sua residência se situar noutro Estado-Membro, sob pena de deixar sem conteúdo o artigo 52.º do Tratado (v., por analogia, acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, C-270/83, Colect., p. 273, n.º 18).

26 Com efeito, o rendimento auferido por um contribuinte residente, no âmbito de uma actividade não assalariada no território do Estado-Membro em causa, e o que é adquirido por um contribuinte não residente, também no âmbito de uma actividade não assalariada exercida no território desse Estado-Membro, são classificados na mesma categoria de rendimentos provenientes de actividades não assalariadas exercidas no território do mesmo Estado-Membro.

27 O Governo belga alega, em apoio das suas afirmações de que existem diferenças objectivas entre as situações dos residentes e dos não residentes no que respeita aos meios de prova de que dispõe a Administração Fiscal para determinar a base dos rendimentos tributáveis, que, no caso de uma parte das operações de um contribuinte não residente ser efectuada no território de um Estado-Membro diferente daquele em que exerce a sua actividade não assalariada, uma eventual troca de informações com o Estado de residência através do mecanismo previsto pela 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), não parece realista nem eficaz para remediar as dificuldades práticas suscitadas pela aplicação da tributação por comparação, dado que a Administração Fiscal belga não dispõe em tal caso, por um lado, de informações comunicadas pelo Estado de residência no âmbito da troca de informações espontâneas ou automáticas e, por outro, de elementos precisos, de modo que o pedido de troca de informações não é admissível.

28 Ora, como referiu o advogado-geral no n.º 70 das suas conclusões, um contribuinte residente e um contribuinte não residente apresentam, para a Administração Fiscal em causa, no caso de uma parte das operações desses contribuintes ser efectuada no território de um Estado-Membro distinto daquele em que exercem a sua actividade não assalariada, as mesmas dificuldades, de modo que essas duas categorias de contribuintes se encontram numa situação objectivamente comparável.

29 Além disso, há que recordar que a Directiva 77/799 pode ser invocada por um Estado-Membro, 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, para obter, das autoridades competentes de outro Estado-Membro, todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento ou todas as informações que entender necessárias para apreciar o montante exacto do imposto sobre o rendimento devido por um sujeito passivo em função da legislação que aplica (acórdão de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 42 e jurisprudência referida).

30 Por conseguinte, há que concluir que, na acepção da legislação nacional em causa no processo principal, os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes se encontram numa situação objectivamente comparável.

31 Esta interpretação não é de forma alguma infirmada pela observação do Governo belga segundo a qual as bases tributáveis mínimas na acepção da legislação nacional em causa no processo principal são frequentemente mais favoráveis aos contribuintes não residentes do que a tributação por comparação aplicada aos contribuintes residentes. Com efeito, mesmo admitindo que o regime fiscal belga

seja, na maior parte das vezes, favorável aos contribuintes não residentes, tal não impede que, quando esse regime se revela desvantajoso para esses contribuintes, leve a uma desigualdade de tratamento em relação aos contribuintes residentes, criando assim um entrave à liberdade de estabelecimento garantida pelo artigo 52.° do Tratado (v., por analogia, acórdão de 14 de Dezembro de 2000, AMID, C-141/99, Colect., p. I-11619, n.° 27 e jurisprudência referida).

32 Nestas condições, uma legislação de um Estado-Membro, como a que resulta do artigo 342.°, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 e do artigo 182.° do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, que estabelece bases tributáveis mínimas exclusivamente aos contribuintes não residentes, constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade na acepção do artigo 52.° do Tratado. Com efeito, embora a referida legislação opere uma distinção com fundamento no critério da residência, no sentido de recusar aos não residentes certos benefícios em matéria de tributação atribuídos, em contrapartida, aos residentes no território nacional, há o risco de que funcione principalmente em detrimento de nacionais de outros Estados-Membros, pois os não residentes são, na maior parte dos casos, não nacionais (v., por analogia, acórdão Schumacker, já referido, n.° 28).

33 No entanto, há que apreciar a questão de uma eventual justificação desta discriminação.

34 O Governo belga alega que a aplicação das bases tributáveis mínimas exclusivamente aos contribuintes não residentes se justifica pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais e é conforme ao princípio da proporcionalidade. Precisa

que o método de tributação por comparação previsto para os contribuintes residentes não é aplicável aos contribuintes não residentes devido a dificuldades de ordem prática, designadamente a impossibilidade de recorrer à Directiva 77/799.

35 A este respeito, há que referir que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperativa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.º 18 e jurisprudência referida).

36 Ora, não se pode deixar de referir que, por um lado, as dificuldades de ordem prática invocadas pelo Governo belga existem da mesma forma, como resulta do n.º 28 do presente acórdão, no que se refere aos contribuintes residentes e que, por outro, resulta do n.º 29 do mesmo acórdão que o Estado-Membro em causa tem, com base na Directiva 77/799, a possibilidade de recorrer a trocas de informações com os outros Estados-Membros.

37 Nestas circunstâncias, a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais não justifica a existência de uma diferença de tratamento, de modo que há que aplicar aos contribuintes não residentes um tratamento idêntico ao previsto para os contribuintes residentes.

38 Tendo em conta as considerações expostas, há que responder à questão submetida que o artigo 52.º do Tratado se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que

resulta do artigo 342.°, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 e do artigo 182.° do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, que estabelece bases tributáveis mínimas exclusivamente para os contribuintes não residentes.

Quanto às despesas

39 Revestindo o processo, quanto às partes no processo 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) opõe-se à legislação de um Estado-Membro, como a que resulta do artigo 342.°, § 2, do código dos impostos sobre o rendimento de 1992 e do artigo 182.° do Decreto real de 27 de Agosto de 1993, de execução do código dos impostos sobre o rendimento de 1992, que estabelece bases tributáveis mínimas exclusivamente para os contribuintes não residentes.

Assinaturas