CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 12 de Maio de 2005 [1]

I — Introdução

1. O presente processo insere-se num conjunto de processos, em parte ainda pendentes, relativos às limitações comunitários à soberania fiscal dos Estados-Membros [2].

2. O órgão jurisdicional de reenvio, no presente caso, pretende no essencial saber se a liberdade de circulação de capitais obsta a uma disposição de direito interno segundo a qual as deduções fiscais relativas à segurança social são recusadas aos não residentes quando estes não auferirem rendimentos no Estado-Membro em causa com base nos quais estejam sujeitos a contribuições para o financiamento da segurança social.

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

3. Segundo o artigo 56.º CE (ex-artigo 73.º-B do Tratado CE), são proibidas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros; não são, contudo, prejudicadas as disposições de direito fiscal dos Estados-Membros que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido [artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE (ex-artigo 73.º-D do Tratado CE)]. Não

1 — Língua original: alemão.

2 — V., em especial, as conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer de 26 de Outubro de 2004, no processo pendente C-376/03 (D.); v., além disso, os processos pendentes C-152/03 (Ritter-Coulais, com as conclusões do advogado-geral P. Léger de 1 de Março de 2005), C-403/03 (Schempp, com as conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed de 27 de Janeiro de 2005), C-446/03 (Marks & Spencer, com as conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro de 7 de Abril de 2005), C-513/03 (van Hilten — van der Heijden), C-8/04 (Bujura). O objecto do processo C-8/04 é também a tributação de rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos de não residentes nos Países Baixos, embora — diversamente do caso em apreço —, se questione principalmente se um Estado-Membro está sujeito a um dever comunitário de não fazer diferenciação, resultante de convenção destinada a evitar a dupla tributação, entre não residentes que se encontrem em situação comparável. V., por fim, o processo pendente C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen), em matéria de livre prestação de serviços.

obstante, esta regra não permite a adopção de disposições que constituam um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos (artigo 58.°, n.° 3, CE).

4. Por outro lado, o artigo 293.°, segundo travessão, CE (ex-artigo 220.° do Tratado CE), permite aos Estados-Membros, por via de negociações, garantir, em benefício dos seus nacionais, a eliminação da dupla tributação na Comunidade.

B — *Direito interno*

5. Nos termos do artigo 2.1, n.° 1, da Wet op de inkomstenbelasting 2001 (lei relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «Wet IB 2001»), são considerados sujeitos passivos, por um lado, as pessoas singulares com residência nos Países Baixos (residentes) e, por outro lado, as pessoas singulares que, não dispondo de residência nos Países Baixos, aí auferem rendimentos (não residentes).

6. O artigo 2.3 da Wet IB 2001 prevê que estão sujeitos a imposto os seguintes rendimentos, desde que auferidos pelo sujeito passivo no decurso do ano civil em causa:

a) rendimentos provenientes do trabalho e habitação própria;

b) rendimentos provenientes de participação importante numa sociedade estabelecida nos Países Baixos;

c) rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos.

7. Nos termos do artigo 5.2 da Wet IB 2001, os rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos são calculados em 4% (rendimentos globais) do valor médio do capital, deduzindo-se o valor das dívidas no início e no final do ano civil, desde que esse valor médio seja superior ao limiar de património que se encontra isento. Com esta isenção de património, cujo limiar corresponde a 17 600 EUR, nos termos do artigo 5.5 da Wet IB 2001, pretende-se obstar à tributação de rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos de pequeno montante.

8. Um sujeito passivo residente é, por regra, considerado beneficiário e, consequentemente, obrigado ao pagamento de contribuições para a segurança social neerlandesa. O mesmo se aplica a não residentes sujeitos a imposto sobre o rendimento por exercerem nos Países Baixos trabalho assalariado. Nos termos do artigo 7.° da Wet financiering

volksverzekeringen (lei do financiamento da segurança social, a seguir «WFV»), um beneficiário é, por regra, obrigado a contribuir. As contribuições para a segurança social são calculadas em função dos rendimentos tributáveis provenientes do trabalho e de habitação própria auferidos pelo beneficiário em causa. Do montante apurado são descontados certos valores, obtendo-se a quantia final a pagar.

9. Os sujeitos passivos residentes têm direito à isenção de certo património, bem como a diversas deduções fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento. Na medida em que são contribuintes da segurança social, têm, além disso, direito a deduções fiscais relativas à segurança social (seguro geral de velhice, seguro de vida e seguro geral de cobertura das despesas especiais de doença), as quais se destinam principalmente a compensar as contribuições pagas para a segurança social.

10. O imposto e as contribuições para a segurança social são cobrados conjuntamente. Os rendimentos tributáveis da secção III estão sujeitos a uma tributação conjugada do imposto sobre o rendimento. É-lhes aplicada uma taxa de imposição combinada e uma dedução fiscal combinada (artigo 8.1 da Wet IB 2001). De acordo com o artigo 8.1, alínea d), da Wet IB 2001, a dedução fiscal combinada corresponde ao montante total da dedução fiscal relativa ao imposto sobre o rendimento e das deduções fiscais relativas à segurança social. Nos termos do artigo 8.3 da Wet IB 2001, a dedução fiscal relativa ao imposto sobre o rendimento corresponde à parcela da dedução fiscal padrão que equivale ao peso que a taxa do imposto aplicável ao primeiro escalão tem na taxa de imposição combinada. As deduções fiscais relativas à segurança social são a parte da dedução fiscal padrão que equivale ao peso das taxas de contribuição para a segurança social determinadas segundo a WFV (artigos 8.4, 8.5 e 8.6 da Wet IB 2001, em conjugação com os artigos 10.°, n.° 2, e 11.° da WFV).

11. O artigo 2.7, n.° 2, da Wet IB 2001 enuncia:

«Se o contribuinte estiver igualmente sujeito ao pagamento de contribuições para a segurança social e a dedução fiscal relativa à segurança social, calculada nos termos do artigo 10.°, n.° 4, da Wet financiering volksverzekeringen, não puder compensar integralmente as contribuições para os regimes específicos calculadas nos termos do artigo 10.°, n.os 1 e 2, da Wet financiering volksverzekeringen, a parcela não compensada é deduzida do montante devido de imposto sobre o rendimento, após aplicação das disposições destinadas a evitar a dupla tributação.»

12. Resulta daqui que um sujeito passivo residente que não pague quaisquer contribuições para a segurança social, por exemplo por não possuir rendimentos provenientes

do trabalho e de habitação própria, mas sim exclusivamente rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, beneficia não só de deduções fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento, mas também de deduções fiscais relativas à segurança social.

13. Os sujeitos passivos não residentes, contrariamente aos sujeitos passivos residentes, não têm direito, no cálculo do seu rendimento tributável proveniente de poupanças e de investimentos, com base no capítulo 7 da Wet IB 2001, à isenção do limiar de património referido no artigo 5.5 da Wet IB 2001. De acordo com o capítulo 7 da Wet IB 2001, os sujeitos passivos não residentes também não têm direito à dedução fiscal padrão referida no artigo 8.2 da Wet IB 2001.

14. Os sujeitos passivos não residentes só têm direito às deduções fiscais relativas à segurança social se forem beneficiários do sistema de segurança social neerlandês, o que por sua vez pressupõe que aufiram rendimentos provenientes do trabalho nos Países Baixos, pagando por isso contribuições para a segurança social.

15. Nos termos do artigo 2.5 da Wet IB 2001, os sujeitos passivos não residentes podem, em determinadas condições, optar pela aplicação das normas da Wet IB 2001 relativas aos sujeitos passivos residentes. Um sujeito não residente que use este «regime de opção» tem, em princípio, direito à isenção do limiar de património e a todas as deduções fiscais, desde que cumpra as condições que lhe são impostas para esse efeito.

C — *Quanto à Convenção celebrada entre os Países Baixos e a Bélgica destinada a evitar a dupla tributação*

16. Segundo esta convenção bilateral, de 19 de Outubro de 1970 [3], o património imobiliário é tributado no Estado em que se situa (artigo 23.º, n.º 1, da Convenção sobre Dupla Tributação).

17. Nos termos do artigo 25.º, n.º 3, da mesma convenção, as «[...] pessoas singulares com residência num dos dois Estados [...] têm direito aos descontos, benefícios e deduções que o Estado em causa atribua aos seus próprios cidadãos, em função da sua situação pessoal ou dos seus encargos.»

3 — 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 het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, 192 (Convenção entre o Governo do Reino dos Países Baixos e o Governo do Reino da Bélgica destinada a evitar a dupla tributação no domínio dos impostos sobre o rendimento e sobre o património e a regular outras questões em matéria fiscal, a seguir «Convenção sobre Dupla Tributação»).

18. Segundo a decisão de reenvio, os sujeitos passivos estrangeiros que residam na Bélgica e que não façam uso do «regime de opção» beneficiam das vantagens da Convenção sobre Dupla Tributação. Na decisão do Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), de 21 de Fevereiro de 2002 [4], são analisadas as várias consequências do artigo 25.º, n.º 3, da Convenção sobre Dupla Tributação.

III — Matéria de facto e tramitação processual

19. J. E. J. Blanckaert é um cidadão belga residente na Bélgica. É proprietário, juntamente com a mulher, de uma casa de férias em Retranchement, nos Países Baixos. Não aufere nos Países Baixos rendimentos provenientes do trabalho ou de habitação própria nem rendimentos provenientes de participação importante numa sociedade estabelecida nos Países Baixos. Contudo, aufere nos Países Baixos rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos.

20. J. E. J. Blanckaert não é beneficiário da segurança social neerlandesa, pelo que tão-pouco está sujeito ao pagamento de contribuições para a segurança social nos Países Baixos.

21. J. E. J. Blanckaert aufere nos Países Baixos menos de 90% do seu rendimento familiar. Não fez uso do «regime de opção», nos termos do artigo 2.5 da Wet IB 2001.

22. As autoridades fiscais neerlandesas liquidaram a J. E. J. Blanckaert o imposto sobre o rendimento referente ao ano de 2001 com base num rendimento tributável proveniente de poupanças e de investimento de 1 610 EUR. O valor em dívida ascendia a 339 EUR. Em aplicação das disposições da Convenção sobre Dupla Tributação entre a Bélgica e os Países Baixos, foi devidamente tido em conta, no âmbito do cálculo dos rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos de J. E. J. Blanckaert, o património isento. Também lhe foi concedida a dedução fiscal geral relativa ao imposto sobre o rendimento, no montante de 144 EUR. Em contrapartida, não lhe foram concedidas as deduções fiscais relativas à segurança social.

23. Porém, J. E. J. Blanckaert tinha requerido que lhe fosse aplicada a dedução fiscal geral integral de 1 576 EUR, ou seja, também as deduções relativas ao seguro geral de velhice, ao seguro de vida e ao seguro geral de cobertura das despesas especiais de doença.

24. J. E. J. Blanckaert reclamou desta liquidação, a qual, contudo, foi mantida pelo Inspecteur competente. Recorreu desta decisão para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

4 — N.º CPP2001/2745, BNB 2002/164.

25. Por decisão de 4 de Dezembro de 2003 o Gerechtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as seguintes questões prejudiciais:

1. Um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, que não aufere nos Países Baixos rendimentos provenientes do trabalho, mas apenas rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, e que, por conseguinte, não está sujeito ao pagamento nem paga contribuições para a segurança social neerlandesa, tem direito, com base no direito comunitário, a que os Países Baixos, no cálculo do seu rendimento tributável proveniente de poupanças e de investimentos, lhe concedam as deduções fiscais relativas à segurança social (seguro geral de velhice, seguro de vida e seguro geral de cobertura das despesas especiais de doença), se um sujeito passivo residente tiver direito a estas deduções fiscais no cálculo do seu rendimento tributável proveniente de poupanças e de investimentos, pelo facto de ser considerado beneficiário e contribuinte da segurança social neerlandesa, ainda que também não aufira nos Países Baixos rendimentos provenientes do trabalho, mas apenas rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, e, por esse motivo, não pague contribuições para a segurança social neerlandesa?

2. É relevante, para a resposta à primeira questão, o facto de o sujeito passivo residente no estrangeiro auferir nos Países Baixos mais ou menos de 90% do seu rendimento familiar? Mais especificamente:

   — os critérios Schumacker, relativos a residentes e não residentes, só se aplicam quando estejam em causa aspectos fiscais subjectivos ou de natureza pessoal, tais como o direito à dedução de despesas de natureza pessoal ou familiar, ou também se aplicam relativamente a aspectos fiscais objectivos ou de natureza não pessoal, tais como a taxa do imposto?

   — os Estados-Membros podem decidir se devem tratar o não residente como residente com base numa regra quantitativa (como a regra dos 90%), apesar de, deste modo, não se garantir a eliminação de toda e qualquer discriminação?

3. O regime de opção referido no artigo 2.5 da Wet IB 2001 constitui uma solução processual eficaz que garante ao interessado a possibilidade de exercer os seus direitos, tais como estes são garantidos pelo Tratado CE, e que exclui toda e qualquer forma de discriminação?

Em caso de resposta afirmativa, esse regime também constitui no presente caso, em que o interessado apenas aufere rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, uma solução satisfatória, uma vez que, tal como concluído no n.º 4.3, o regime de opção não pode beneficiar o interessado?

IV — Quanto às questões prejudiciais

26. O Gerechtshof te 's-Hertogenbosch apresentou, no total, três questões prejudiciais. Com a primeira questão prejudicial o Gerechtshof pretende, no essencial, saber em que medida, nas circunstâncias do caso em apreço, é admissível, do ponto de vista do direito comunitário, distinguir entre beneficiários e não beneficiários, no âmbito da tributação dos rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos e no que toca à concessão de deduções fiscais relativas à segurança social. O pano de fundo desta questão é o facto de os beneficiários — com a significativa excepção dos chamados trabalhadores fronteiriços — serem, em regra, residentes, sendo que os não residentes só raramente estão abrangidos pela segurança social do Estado em causa.

27. Na segunda questão prejudicial o órgão jurisdicional de reenvio coloca questões relacionadas com os chamados critérios Schumacker [5], de modo a apurar em que medida um sujeito passivo não residente e um sujeito passivo residente se encontram numa situação comparável. A terceira questão prejudicial tem por objecto o regime de opção consagrado no direito interno em benefício dos sujeitos passivos não residentes, que lhes permite optar por um tratamento fiscal igual ao que é concedido aos residentes.

A — *Principais argumentos das partes*

28. No que toca à primeira questão prejudicial, todos os intervenientes, com excepção de J. E. J. Blanckaert, entendem que o direito comunitário não é violado pelas disposições de direito interno ora em causa, segundo as quais um sujeito passivo residente na Bélgica, que apenas aufere nos Países Baixos rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos e que, por conseguinte, não é contribuinte da segurança social neerlandesa, não tem direito a deduções fiscais relativas à segurança social, enquanto um sujeito passivo residente, que nos Países Baixos apenas aufere rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, tem direito a tais deduções.

29. Os Governos neerlandês e alemão, bem como a Comissão, afirmam, no essencial, que as deduções em causa pertencem ao âmbito do direito da segurança social. Entendem que existe uma diferença objectiva entre a

5 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225).

situação de um sujeito passivo não residente, que aufere exclusivamente rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos — como sucede por exemplo com J. E. J. Blanckaert —, que não é beneficiário do regime de segurança social neerlandês e que, consequentemente, não está sujeito ao dever de contribuição, e a situação de um sujeito passivo residente, que aufere exclusivamente rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, que é beneficiário da segurança social neerlandesa e que, enquanto tal, está em regra sujeito ao dever de contribuição. A diversidade das duas situações justifica um tratamento distinto.

30. O Governo neerlandês acrescenta ainda que o direito a redução das contribuições para a segurança social ou a dedução relativa à segurança social não depende do lugar de residência da pessoa em causa, mas antes da questão de saber se a pessoa em causa — seja ela residente ou não residente — é ou não beneficiária do sistema de segurança social nacional. Neste sentido, um não residente pode eventualmente compensar uma parte não utilizada da dedução fiscal relativa à segurança social com o valor em dívida relativo ao imposto sobre o rendimento, desde que — nomeadamente pelo facto de exercer uma actividade nos Países Baixos — seja beneficiário e, por conseguinte, obrigado ao pagamento de contribuições para a segurança social neerlandesa. Paralelamente, um sujeito passivo residente não tem direito à compensação se não for beneficiário do sistema de segurança social nacional, como resulta em especial da aplicação das disposições contidas no Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho [6].

31. Na audiência, J. E. J. Blanckaert sublinhou, ao invés, que as disposições de direito interno em causa conduzem a um tratamento desigual injustificado entre não residentes e residentes, uma vez que, num caso em que só sejam auferidos nos Países Baixos rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos, só os residentes — na sua qualidade de beneficiários do regime de segurança social — têm direito a deduções relativas à segurança social.

32. Em relação à segunda questão prejudicial, alegam os Governos neerlandês e alemão, subsidiariamente, que as disposições em causa consubstanciam benefícios fiscais subjectivos ou de carácter pessoal. No caso em apreço, esses benefícios fiscais não podem ser concedidos porque J. E. J. Blanckaert não auferiu os seus rendimentos exclusivamente ou quase exclusivamente nos Países Baixos. O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias já autorizou a aplicação pelos Estados-Membros de uma regra quantitativa (o limiar dos 90%) que permite delimitar as situações de, por um lado, residentes e, por outro, não residentes.

33. J. E. J. Blanckaert considera que tal regra quantitativa não é aplicável, uma vez que a sua aplicação só iria confirmar a discriminação por si alegada.

6 — Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho, de 14 de Junho de 1971, relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados, aos trabalhadores não assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade (JO L 149, p. 2; EE 05 F1 p. 98), alterado pelo Regulamento (CE) n.º 118/97 do Conselho, de 2 de Dezembro de 1996 (JO L 28, p. 1).

34. No que toca à terceira questão prejudicial, os Governos neerlandês e alemão fazem notar que J. E. J. Blanckaert não optou pelo tratamento igual ao que é concedido aos residentes, de modo que a questão tem natureza meramente hipotética.

B — *Apreciação jurídica*

35. Em primeiro lugar, cabe apurar se o órgão jurisdicional de reenvio especificou suficientemente as disposições de direito comunitário cuja interpretação solicita. Cumpre a seguir analisar a questão principal do presente processo, que consiste em saber em que medida a liberdade de circulação de capitais, consagrada a nível comunitário, impede o tratamento diferenciado dos beneficiários da segurança social e das outras pessoas para efeitos de concessão de deduções fiscais.

1. Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial e quanto ao direito comunitário aplicável.

36. O órgão jurisdicional de reenvio, nas questões prejudiciais que apresentou, não refere nenhuma disposição específica de direito comunitário. Sob este ponto de vista, poder-se-ia entender não preencher o pedido de decisão prejudicial os requisitos da jurisprudência, segundo a qual o órgão jurisdicional de reenvio deve precisar as disposições de direito comunitário cuja interpretação solicita [7].

37. Contudo, estas exigências não podem ser levadas ao extremo; o que verdadeiramente importa é que o órgão jurisdicional de reenvio permita ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias dar uma resposta útil [8]. É que, de acordo com jurisprudência assente, «[n]o quadro da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, instituída pelo artigo 234.º CE, cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional, que é chamado a conhecer do litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a proferir, apreciar, à luz das particularidades da causa, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Por consequência, desde que as questões submetidas incidam sobre a interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se» [9].

38. Acresce ainda que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias «[...] com vista a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional que submeteu a questão prejudicial,

7 — V., por exemplo, o acórdão de 12 de Julho de 2002, Ordine degli Architetti e o. (C-399/98, Colect., p. I-5409, n.º 105).

8 — V., sem necessidade de análise mais profunda, o despacho de 25 de Fevereiro de 2003, Simoncello e o. (C-445/01, Colect., p. I-1807, n.ºs 22, 23 e 30).

9 — V., em especial, os acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59), de 13 de Março de 2001, PreussenElekra (C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 38), de 22 de Janeiro de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Colect., p. I-607, n.º 18), e de 10 de Dezembro de 2002, der Weduwe (C-153/00, Colect., p. I-11319, n.º 31).

[...] pode ser levado a tomar em consideração normas de direito comunitário às quais o juiz nacional não fez referência na sua questão» [10].

39. Na fundamentação do pedido de decisão prejudicial são referidas as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (artigo 56.º CE e segs.). Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio expõe em que medida estas disposições se poderiam opor às normas de direito nacional em causa. Deste modo, indicou as razões pelas quais optou por aquelas específicas disposições de direito comunitário, cuja interpretação solicita, e também referiu a relação que existe entre estas disposições e as normas de direito nacional que cabe aplicar no âmbito do litígio que lhe compete decidir. Assim, o presente pedido de decisão prejudicial é admissível.

40. A menção feita pelo órgão jurisdicional de reenvio à liberdade de circulação de capitais também se afigura clara. A este propósito, basta ter presente que os investimentos imobiliários efectuados por não residentes são expressamente referidos no anexo I, ponto II, alínea a), da Directiva 88/361/CEE [11]. É certo que esta directiva não se aplica *ratione temporis* ao caso em apreço; porém, o seu anexo é regularmente chamado à colação na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, contribuindo para o estabelecimento dos limites da liberdade de circulação de capitais, mesmo depois da entrada em vigor dos artigos 56.º CE e seguintes, na redacção actual [12].

41. Em face deste quadro, não se afigura necessário proceder à análise das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (artigos 43.º CE e segs.), como o sugere, por exemplo, a Comissão.

2. Quanto à liberdade de circulação de capitais

a) Quanto à relação entre a liberdade de circulação de capitais e outras liberdades fundamentais

42. A livre circulação de capitais (artigos 56.º CE e segs.) distingue-se das outras liberdades fundamentais no que toca à sua formulação, uma vez que o texto do artigo 56.º CE contém uma proibição geral de restrições. É óbvio que esta proibição

10 — V., em especial, os acórdãos de 20 de Março de 1986, Tissier (35/85, Colect., p. 1207, n.º 9), de 27 de Março de 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Colect., p. I-1323, n.º 10), de 18 de Novembro de 1999, Teckal (C-107/98, Colect., p. I-8121, n.º 39), e de 7 de Novembro de 2002, Bourrasse e Perchicot (C-228/01 e C-289/01, Colect., p. I-10213, n.º 33).

11 — Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO L 178, p. 5).

12 — V. o acórdão de 16 de Março de 1999, Trummer e o. (C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21): «[...] na medida em que o artigo 73.º-B do Tratado CE (actual artigo 56.º CE) retomou, no essencial, o conteúdo do artigo 1.º da Directiva 88/361, e embora esta tenha sido adoptada com base nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE, entretanto substituídos pelo artigo 73.º-B e seguintes do Tratado CE, a nomenclatura dos movimentos de capitais que lhe está anexa conserva o seu valor indicativo que tinha antes da sua entrada em vigor para efeitos da definição do conceito de movimentos de capitais, dado que, de acordo com a sua introdução, a lista que contém não apresenta natureza exaustiva».

sofre limitações, em especial por via do artigo 58.°, n.° 1, alínea a), CE, uma vez que este dispõe, no essencial, que a proibição contida no artigo 56.° CE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido [13]. O artigo 58.°, n.° 3, CE esclarece ainda que as distinções que os Estados-Membros possam fazer entre sujeitos passivos no que toca aos respectivos lugares de residências ou ao lugar em que o seu capital é investido não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais [14].

43. Mas o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias só no acórdão Manninen [15], de 7 de Setembro de 2004, teve oportunidade de analisar a competência legislativa dos Estados-Membros em matéria de impostos directos, à luz dos artigos 56.° e 58.° CE. Uma das mais importantes conclusões deste acórdão é que o artigo 58.° CE só admite que uma disposição fiscal distinga entre os sujeitos passivos em função do lugar onde investem os seus capitais se a diferença de tratamento respeitar a situações não comparáveis objectivamente ou se se justificar por razões imperiosas de interesse geral [16]. Uma tal justificação pressupõe que a diferença de tratamento não vá além do que é necessário para que o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa seja atingido [17].

44. Resulta de tudo isto que as restrições à livre circulação de capitais não são pura e simplesmente proibidas pelo artigo 56.° CE, devendo antes ser analisadas à luz dos parâmetros da proibição de discriminação constante do artigo 58.° CE, sendo ainda que eventuais discriminações podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, tendo em conta o princípio da proporcionalidade.

45. Portanto, de uma perspectiva dogmática, a liberdade de circulação de capitais só à primeira vista se distingue das demais liberdades fundamentais, razão pela qual se afigura justificada a aplicação analógica da jurisprudência proferida em relação a estas outras liberdades fundamentais, em matéria de impostos directos [18]. Cabe, por isso, analisar esta jurisprudência.

13 — O artigo 58.°, n.° 1, alínea b), CE contém uma reserva semelhante no que toca, essencialmente, ao direito de serem tomadas as medidas indispensáveis para impedir infracções fiscais, para protecção da ordem e da segurança públicas e para obtenção de informações relativas à circulação de capitais.

14 — O que nos é recordado pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.° 44), ainda que a propósito do anterior artigo 73.°-D do Tratado CE.

15 — Acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen (C-319/02, ainda não publicado na Colectânea).

16 — Acórdão Manninen, já referido, n.os 28 e segs.

17 — Acórdão Manninen, já referido, n.° 29.

18 — Chega também a esta conclusão o advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, nas suas conclusões já referidas na nota 2, n.os 53 e segs.

b) Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre as limitações comunitárias à competência legislativa dos Estados-Membros em matéria de impostos directos.

46. A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre as limitações comunitárias à competência legislativa dos Estados-Membros em matéria de impostos directos desenvolveu-se principalmente a partir de legislações nacionais que distinguem entre sujeitos passivos residentes e não residentes [19] ou em função da proveniência dos rendimentos [20].

47. O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias analisou as disposições nacionais à luz da livre circulação de pessoas [21], da liberdade de estabelecimento [22] e da livre prestação de serviços [23].

48. Segundo jurisprudência constante, embora a matéria dos impostos directos, enquanto tal, não caia no âmbito de competência da Comunidade, a verdade é que os Estados-Membros devem exercer os poderes que mantiveram nesta área com respeito pelo direito comunitário [24]. As liberdades fundamentais proíbem não apenas discriminações notórias em função da nacionalidade, como também todas as outras formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, conduzem na verdade ao mesmo resultado prático [25].

49. Contêm assim uma proibição de discriminação, segundo a qual devem ser excluídas situações em que, injustificadamente, sejam aplicadas regras diferentes a situações comparáveis ou critérios iguais a situações diferentes [26].

50. No que toca a uma eventual diferenciação entre residentes e não-residentes pelo direito fiscal interno, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sublinhou que existe o perigo de as disposições de um Estado-Membro que prevêem benefícios

19 — Acórdãos de 8 de Maio de 1990, Biehl (C-175/88, Colect., p. I-1779), de 26 de Outubro de 1995, Comissão/Luxemburgo (C-151/94, Colect., p. I-3685), de11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493), de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089), de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451), de 16 de Maio de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Colect., p. I-3337), de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933, de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck-Schilling (C-209/01, ainda não publicado na Colectânea) e de 1 de Julho de 2004, Wallentin (C-169/03, ainda não publicado na Colectânea).

20 — Acórdão Verkooijen, já referido na nota 14, bem como acórdãos de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt (C-422/01, Colect., p. I-6817), de 13 de Novembro de 2003, Lindman (C-42/02, Colect., p. I-13519), de 4 de Março de 2004, Comissão/França (C-334/02, Colect., p. I-2229), de 15 de Julho de 2004, Lenz (C-315/02, Colect., p. I-7063) e Weidert e Paulus (C-242/03, Colect., p. I-7379).

21 — V., por exemplo, o acórdão Schumacker (já referido na nota 5), bem como os acórdãos Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling e Fleck-Schilling e Wallentin (todos já referidos na nota 19).

22 — V., por exemplo, o acórdão de 13 de Abril de 2000, Baars (C-251/98, Colect., p. I-2787).

23 — V., por exemplo, os acórdãos Gerritse (já referido na nota 19), Skandia e Ramstedt (já referido na nota 20) e Lindman (já referido na nota 20).

24 — A título de mero exemplo, v. acórdão de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido (C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 12), e acórdão Schilling e Fleck-Schilling (já referido na nota 19, n.º 22).

25 — V., em especial, acórdãos de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Recueil, p. 153, n.º 11) e de 21 de Novembro de 1991, Le Manoir (C-27/91, Colect., p. I-5531, n.º 10).

26 — V., sem necessidade de análise mais profunda, o acórdão Schumacker (já referido na nota 5, n.º 30).

fiscais a favor de residentes funcionarem principalmente em detrimento de nacionais de outros Estados-Membros, uma vez que os não residentes são, normalmente, estrangeiros; assim, tais disposições são susceptíveis de constituir uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade [27].

51. Contudo, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes de um certo Estado-Membro e a situação dos não residentes não é, em regra, comparável, uma vez que tanto do ponto de vista da proveniência dos rendimentos como da capacidade contributiva ou da situação pessoal e familiar existem diferenças objectivas [28].

52. O que é decisivo, neste contexto, é saber se podem ser considerados, em especial no âmbito da liquidação do imposto sobre o rendimento no Estado de emprego, certos critérios subjectivos de tributação, tais como por exemplo a situação pessoal e familiar do sujeito passivo no Estado de residência ou no Estado de emprego, na medida em que sejam distintos.

53. No acórdão Schumacker, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias decidiu que um não residente e um residente não se encontram numa situação objectivamente distinta quando o não residente não aufere rendimentos significativos no seu Estado de residência e os seus rendimentos tributáveis são, no essencial, auferidos no Estado de emprego. De facto, em tal situação, o Estado de residência não se encontra em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar. O tratamento desigual é discriminatório em relação ao não residente porque a sua situação pessoal e familiar não é tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego.

54. Dá-se, porém, uma situação diferente nos casos em que uma parte significativa dos rendimentos tributáveis não provém do Estado de emprego. A este propósito, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias fez há pouco notar que «[...] a situação dos residentes e a dos não residentes num Estado não são, em regra, comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, na maior parte dos casos, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e que a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual» [29]. Por conseguinte, «[...] o facto de um

27 — V., entre outros, o acordãos Schumacker (já referido na nota 5, n.° 28), Asscher (já referido na nota 19, n.° 38) e Zurstrassen (já referido na nota 19, n.ºs 19 e 20).

28 — Acórdão Schumacker (já referido na nota 5, n.ºs 31 e segs.); v., também, o acordão de 12 de Dezembro de 2002, de Groot (C-385/00, Colect., p. I-11819, n.ºs 90 e segs.).

29 — V., entre outros, o acórdão Wallentin (já referido na nota 19, n.° 15 e jurisprudência ai citada).

Estado-Membro não atribuir a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a dos não-residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar» [30].

55. Portanto, na medida em que a situação dos não residentes e a situação dos residentes seja comparável, coloca-se a questão de saber em que medida se justifica objectivamente um tratamento desigual entre residentes e não residentes, uma vez que tal tratamento desigual pode consubstanciar uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade — partindo-se da premissa de que os nacionais de um Estado-Membro são, em regra, sujeitos passivos residentes.

c) Quanto à existência de uma discriminação indirecta do recorrente no litígio perante o Gerechtshof

56. No litígio que corre termos perante o Gerechtshof poderia existir uma discriminação indirecta do recorrente, na medida em que — enquanto não residente — não pode usufruir das deduções fiscais relativas à segurança social, pelo facto de, não sendo residente e não auferindo rendimentos provenientes do trabalho nos Países Baixos, não estar, neste país, obrigado a efectuar contribuições para a segurança social [31], ao passo que um residente — independentemente da proveniência dos seus rendimentos [32] — é, em regra, contribuinte da segurança social e, consequentemente, pode usufruir das deduções fiscais ora em causa. Contudo, este tratamento desigual — ao contrário do que se passava no processo Schumacker — não está directamente relacionado com o lugar de residência do sujeito passivo.

57. A legislação nacional em apreço não estabelece nenhuma relação, pelo menos directa, com o lugar de residência do sujeito passivo. Com efeito, a possibilidade de dedução do imposto sobre o rendimento, nas condições do artigo 2.7, n.º 2, da Wet IB 2001 — portanto nos casos em que as deduções fiscais relativas à segurança social não permitem compensar totalmente o pagamento das contribuições para a segurança social —, depende, de acordo com o texto desta disposição, de o sujeito passivo também estar obrigado ao pagamento de contribuições para a segurança

30 — Acórdão Wallentin (já referido na nota 19, n.º 16 e jurisprudência aí citada).

31 — É contribuinte da segurança social quem tiver a sua residência nos Países Baixos ou aí auferir rendimentos provenientes do trabalho [v. artigo 6.º da Algemene Ouderdomswet (lei relativa ao seguro de velhice), artigo 3.º da Algemene Nabestaandenwet (lei relativa aos seguros de vida) e artigo 5.º da Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (lei relativa ao seguro geral de cobertura das despesas especiais de doença)].

32 — Por força da legislação referida na nota 31, um residente está obrigado ao pagamento de contribuições para a segurança social independentemente do facto de auferir rendimentos provenientes do trabalho. De acordo com o artigo 6.º da Wet financiering volksverzekeringen (lei do financiamento da segurança social), o beneficiário está, por regra, obrigado ao pagamento de contribuições para a segurança social, sendo que, nos termos do artigo 8.º desta mesma lei, só são tomados em consideração rendimentos provenientes do trabalho e de habitação. Assim, um sujeito passivo residente está, em regra, inscrito no sistema de segurança social; contudo, se não auferir rendimentos provenientes do trabalho, não está obrigado ao pagamento de contribuições.

social. Isto, por sua vez, depende de o sujeito passivo ter residência nos Países Baixos *ou* auferir rendimentos provenientes do trabalho em território neerlandês. Porém, resulta daqui que mesmo um não residente pode usufruir das deduções fiscais em causa — nas condições do artigo 2.7, n.º 2, da Wet IB 2001, o qual não faz diferenciação em função do lugar da residência —, se auferir rendimentos provenientes do trabalho em território neerlandês. Isto foi novamente confirmado pelo Governo neerlandês, no decurso da audiência.

58. As deduções em causa não foram recusadas a J. E. J. Blanckaert por ser não residente, mas sim por — na falta de rendimentos provenientes do trabalho nos Países Baixos —, na qualidade de não residente, não ser obrigado a contribuir para a segurança social.

59. É certo que se poderia objectar que a legislação em causa estabelece uma relação indirecta com o lugar da residência, na medida em que os não residentes com rendimentos exclusivamente provenientes de poupanças e de investimentos não são contribuintes da segurança social, enquanto os residentes que se encontrem nesta mesma situação se encontram abrangidos pelo regime de segurança social neerlandês. Mas a tal objecção sempre haveria que responder que ainda assim a diferenciação não seria feita em função do lugar da residência, pois é o facto de receber rendimentos provenientes do trabalho que desencadeia — também para os não residentes — o dever de contribuir para a segurança social.

60. Consequentemente, há que concluir que J. E. J. Blanckaert, nas circunstâncias do caso em apreço — ou seja, na qualidade de não residente que não aufere rendimentos provenientes do trabalho —, não se encontra numa situação que seja comparável com a de um residente que não aufere rendimentos provenientes do trabalho, porque, de acordo com a legislação nacional — aqui a chamada «Volksverzekeringswet» —, só os residentes estão sujeitos ao dever de contribuir para a segurança social.

61. Neste contexto releva ainda o facto de também os residentes nem sempre usufruírem das deduções fiscais em causa. O Governo neerlandês explicou, a este propósito, que mesmo um residente, se não tiver a qualidade de beneficiário de um certo ramo da segurança social, também não tem direito à dedução fiscal respectiva. Assim, por exemplo, segundo informação do Governo neerlandês, uma pessoa que tenha atingido a idade de 65 anos deixa de ser beneficiário do seguro de velhice, pelo que também já não tem direito à dedução fiscal para este específico ramo da segurança social. Por conseguinte, face ao objectivo visado — que é garantir um mínimo de subsistência [33] — a legislação em causa afigura-se coerente.

62. No que toca à coerência da legislação nacional é, além disso, de assinalar que a possibilidade de um não residente sem

33 — De acordo com a posição manifestada pelo agente do Governo neerlandês no decurso da audiência.

rendimentos provenientes do trabalho beneficiar de deduções fiscais relativas à segurança social, como requerido por J. E. J. Blanckaert, o iria — sem motivo objectivo — beneficiar em relação a um residente sem rendimentos provenientes do trabalho, uma vez que a compensação prevista no artigo 2.7, n.º 2, da Wet IB 2001, entre a dedução em causa e o imposto sobre o rendimento só se encontra estatuída para o caso de não ser possível a compensação com contribuições para a segurança social — tendo, por isso, um carácter subsidiário. Uma vez que um não residente sem rendimentos provenientes do trabalho não está sujeito ao dever de contribuir, uma eventual compensação de deduções relativas à segurança social em sede de imposto sobre o rendimento não teria, logo à partida, carácter subsidiário. Seria, além do mais, incompatível com o próprio sistema, uma vez que essa pessoa, não sujeita à segurança social neerlandesa, acabaria por ser injustificadamente privilegiada, enquanto não residente não abrangida pela segurança social [34], em relação aos residentes.

63. Independentemente da questão da susceptibilidade de comparação, seria, além disso, duvidoso que se pudesse justificar objectivamente diferenciar entre não residentes e residentes, uma vez que só estes últimos detêm habitualmente a qualidade de beneficiários, mesmo quando não auferem rendimentos provenientes do trabalho (e por isso não têm obrigação de contribuir).

34 — V. o exemplo *supra*, no n.º 61.

d) Justificação objectiva do tratamento desigual

64. J. E. J. Blanckaert sente-se discriminado porque, de acordo com o direito neerlandês, uma pessoa sem rendimentos provenientes do trabalho, consoante seja residente ou não, é ou não beneficiária do regime de segurança social. Mas se uma pessoa não for beneficiária, não tem a possibilidade de obter uma dedução de imposto sobre o rendimento através da aplicação de uma redução relativa à segurança social, pelos montantes não compensados das contribuições para a segurança social.

65. Tanto a Comissão como os Governos neerlandês e alemão realçaram o facto de a legislação em causa se inserir na área do direito da segurança social e não na área do direito fiscal, o que implicaria a existência de uma competência legislativa exclusiva dos Estados-Membros. Contudo, o enquadramento da legislação em causa numa ou noutra área do direito afigura-se irrelevante, uma vez que, mesmo na área do direito da segurança social, os Estados-Membros devem exercer a sua competência legislativa com respeito pelas regras de direito comunitário [35].

35 — Acórdãos de 28 de Abril de 1998, Kohll (C-158/96, Colect., p. I-1931, n.º 19), e de 12 de Julho de 201, Smits e Peerbooms (C-157/99, Colect., p. I-5473, n.º 46). V., também, a este propósito, Maydell, *Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht, http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.*

66. O que se afigura realmente relevante é que, segundo jurisprudência assente, «[...] o direito comunitário não prejudica a competência dos Estados-Membros para organizarem os seus sistemas de segurança social [36]». O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias conclui daqui que «[...] na falta de harmonização a nível comunitário, compete à legislação de cada Estado-Membro determinar, por um lado, as condições do direito ou da obrigação de inscrição num regime de segurança social [...]» [37] «[...] e, por outro lado, as condições que dão direito a prestações» [38]. Assim, a determinação da medida e do alcance de uma tal obrigação de inscrição num regime de segurança social compete exclusivamente ao Estado-Membro.

67. Quanto ao financiamento da segurança social, a competência legislativa dos Estados-Membros é ainda restringida pelas regras de coordenação previstas no Regulamento (CEE) n.º 1408/71. Entre estas regras de coordenação cumpre realçar a interdição de dupla tributação prevista no artigo 13.º [39] e as respectivas disposições de atribuição de competência [40].

68. Mesmo partindo do princípio, como faz J. E. J. Blanckaert, que a legislação em causa diferencia entre residentes e não residentes, por tratar ambos os grupos de modo distinto quando o sujeito passivo apenas aufere rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos nos Países Baixos — na medida em que a compensação das deduções relativas à segurança social em sede de imposto sobre o rendimento fica reservada aos residentes que porventura sejam beneficiários mas não tenham obrigação de contribuir —, parece que esse tratamento diferenciado não é objectivamente injustificado.

69. Os Países Baixos não tinham, na nossa opinião, a obrigação de respeitar, no estabelecimento das regras de financiamento do seu regime de segurança social, quaisquer exigências para além dos princípios consagrados no Regulamento (CEE) n.º 1408/71. Em especial, não resulta do direito comunitário qualquer dever de tributar rendimentos provenientes de poupanças e de investimentos para efeito de financiamento da segurança social [41]. Também não é possível

36 — Acórdãos de 7 de Fevereiro de 1085, Duphar (238/82, Recueil, p. 523, n.º 16), e de 17 de Junho de 1997, Sodemare e o. (C-70/95, Colect., p. I-3395, n.º 27); v., também, os acórdãos Kohll (já referido na nota 35, n.º 17) e Smits e Peerbooms (já referido na nota 35, n.º 44).

37 — Acórdãos de 24 de Abril de 1980, Coonan (110/79, Recueil, p. 1445, n.º 12), e de 4 de Outubro de 1991, Paraschi (C-349/87, Colect., p. I-4501, n.º 15), e acórdãos Kohll (já referido na nota 35, n.º 18) e Smits e Peerbooms (já referido na nota 35, n.º 45).

38 — Acórdão de 30 de Janeiro de 1997, Stöber e Piosa Pereira (C-4/95 e C-5/95, Colect., p. I-511, n.º 36), bem como acórdãos Kohll (já referido na nota 35, n.º 18) e Smits e Peerbooms (já referido na nota 35, n.º 45).

39 — No acórdão de 15 de Janeiro de 2000, Comissão/França (C-169/98, Colect., p. I-1049), o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias considerou incompatível com a interdição de dupla tributação contida no artigo 13.º do Regulamento (CEE) n.º 1408/71 a legislação de um Estado-Membro que este considerava legislação fiscal.

40 — V. o artigo 13.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento (CEE) n.º 1408/71: «A pessoa que exerça uma actividade assalariada no território de um Estado-Membro está sujeita à legislação desse Estado, mesmo se residir no território de outro Estado-Membro ou se a empresa ou entidade patronal que a emprega tiver a sua sede ou domicílio no território de outro Estado-Membro».

41 — Contudo, se um Estado-Membro optar fazê-lo, deve respeitar a proibição de dupla tributação, prevista no artigo 13.º do Regulamento (CEE) n.º 1408/71; v. o acórdão Comissão/França (já referido na nota 39).

concluir pela existência, ao invés, de uma obrigação comunitária de exclusão de beneficiários não sujeitos ao pagamento de contribuições para a segurança social.

70. Consequentemente, o tratamento diferenciado de sujeitos passivos sem rendimentos provenientes do trabalho para efeito de aplicação de deduções fiscais relativas à segurança social, em função da sua qualidade de beneficiários, como sucede no caso em apreço, é objectivamente justificado, tendo em conta as características do regime nacional de segurança social, cuja compatibilidade com as exigências comunitárias, designadamente as que resultam do Regulamento (CEE), n.º 1408/71, não levanta dúvidas.

71. Portanto, é desnecessário analisar sobre a segunda e a terceira questões prejudiciais.

V — Conclusão

72. Pelo exposto, proponho ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que responda à primeira questão prejudicial nos seguintes termos:

Os artigos 56.º e 58.º CE, relativos à livre circulação de capitais na Comunidade, não são incompatíveis com uma disposição nacional que concede a sujeitos passivos residentes uma dedução fiscal para despesas com a segurança social, mas que recusa essa mesma dedução fiscal a sujeitos passivos não residentes, desde que essa diferenciação não tenha por critério o lugar de residência do sujeito passivo, mas sim a sua qualidade de beneficiário do regime nacional de segurança social e sem que esta dependa de um eventual dever de contribuição da pessoa em causa.