ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Julho de 2006 *

No processo C-346/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 26 de Maio de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 12 de Agosto de 2004, no processo

Robert Hans Conijn

contra

Finanzamt Hamburg-Nord,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por C. D. Quassowski e A. Tiemann, na qualidade de agentes,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de Março de 2006,

profere o presente

Acórdão

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

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe R. Conijn ao Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, cujas competências passaram a pertencer, em 1 de Março de 2005, ao Finanzamt Hamburg Nord (a seguir «Finanzamt»). R. Conijn pede o reconhecimento do seu direito a deduzir ao rendimento colectável as despesas de consultadoria fiscal para preenchimento da sua declaração dos rendimentos auferidos na Alemanha na qualidade de contribuinte parcialmente sujeito a imposto.

Quadro jurídico nacional

3 De acordo com a Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre os rendimentos), na versão de 1997 (a seguir «EStG 1997»), há que distinguir entre os contribuintes sujeitos a imposto pela totalidade dos rendimentos, que residem na Alemanha, e os contribuintes parcialmente sujeitos a imposto, que não residem na Alemanha mas aí são tributados pelos rendimentos auferidos nesse Estado.

4 O § 15, n.º 1, ponto 2, da EStG 1997, que respeita aos rendimentos auferidos com actividades artesanais, industriais ou comerciais, tem a seguinte redacção:

«1. Consideram-se rendimentos das actividades artesanais, industriais ou comerciais:

1) [...]

2) Os lucros distribuídos aos sócios das 'Offene Handelsgesellschaft' [sociedades em nome colectivo], 'Kommanditgesellschaft' [sociedades em comandita] e outras sociedades em que o sócio deva ser considerado empresário (ou co-explorador) e as retribuições que o sócio receba pela sua actividade ao serviço da sociedade ou pela concessão de empréstimos ou disponibilização de bens. Se um sócio detiver uma participação indirecta na sociedade por intermédio de uma ou mais sociedades de pessoas é equiparado aos sócios com participações directas, sendo considerado co-explorador da sociedade em que é sócio indirecto se ele próprio e as sociedades de pessoas por intermédio das quais detém a sua participação puderem ser considerados co-exploradores das sociedades de pessoas de que são sócios directos.»

5 O § 49, n.º 1, ponto 2, da EStG 1997 dispõe que os rendimentos das actividades industriais e comerciais são rendimentos tributáveis.

6 De acordo com o § 50, n.º 1, da EStG 1997, os contribuintes parcialmente sujeitos a imposto na Alemanha não podem deduzir as despesas de consultadoria fiscal como despesas excepcionais, ao contrário dos contribuintes totalmente sujeitos a imposto, que podem deduzir essas despesas ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 6, da EStG 1997.

O processo principal e a questão prejudicial

7 R. Conijn, de nacionalidade neerlandesa e residente nos Países Baixos, recebeu em 1998, pela sua participação numa sociedade em comandita de direito alemão através

de uma herança indivisa, rendimentos de origem alemã de natureza industrial e comercial, no valor de 146 373,50 DEM. Este montante representava menos de 90% do seu rendimento mundial total.

8 Na sua declaração de imposto de 1998, R. Conijn deduziu ao seu rendimento tributável, como despesa excepcional ao abrigo do § 10, n.º 1, ponto 6, da EStG 1997, o montante de 1 046 DEM de despesas de consultadoria fiscal a que recorreu para preenchimento da sua declaração de impostos na Alemanha. O Finanzamt não aceitou a dedução dessas despesas, baseando-se no § 50, n.º 1, da EStG 1997.

9 R. Conijn recorreu dessa decisão para o Finanzgericht Hamburg. Por sentença de 11 de Novembro de 2003, foi negado provimento ao recurso. R. Conijn interpôs então recurso de revista dessa sentença para o Bundesfinanzhof, pedindo a respectiva anulação e a declaração de que as despesas de consultadoria são dedutíveis. O Finanzamt pediu que fosse negado provimento ao recurso.

10 Nestas condições, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 52.º do Tratado [...] opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, seja proibido de deduzir dos seus rendimentos globais, a título de despesas extraordinárias, as despesas de consultadoria fiscal, quando os contribuintes sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada não estão sujeitos a essa proibição?»

Quanto à questão prejudicial

11 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 52.° do Tratado se opõe a uma legislação nacional que, como a do processo principal, não permite que uma pessoa parcialmente sujeita a imposto deduza ao seu rendimento tributável, como despesas excepcionais e da mesma forma que uma pessoa integralmente sujeita a imposto, as despesas de consultadoria fiscal para preenchimento da sua declaração de rendimentos.

12 Segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro inclui o acesso às actividades por conta própria e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do Estado de estabelecimento em relação aos seus nacionais (v., entre outros, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/ /França, 270/83, Colect., p. 273, n.° 13; de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.° 22, e de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.° 27).

13 R. Conijn é tributado na Alemanha, por força do § 49 da EStG, pelos seus rendimentos de actividades industriais e comerciais nesse Estado-Membro. Verifica-se que é tributado directamente com base nessa actividade sobre os lucros da sociedade em comandita, considerando-se, por isso, que exerce por si próprio a actividade de empresário para efeitos do direito fiscal nacional.

14 Embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16; de 6 de Junho

de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 32, e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 25).

15 Assim, as disposições fiscais nacionais não podem constituir uma discriminação ostensiva ou dissimulada baseada na nacionalidade (v., nomeadamente, acórdãos Wielockx, já referido, n.º 16, e de 12 de Dezembro de 2002, De Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 75).

16 Contudo, o facto de um Estado-Membro não conceder 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 do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 34, e de 14 de Setembro de 1999, Gschwind, C-391/97, Colect., p. I-5451, n.º 23).

17 A residência constitui, de resto, o factor de ligação ao imposto em que, regra geral, se baseia o direito fiscal internacional actual, nomeadamente a convenção-tipo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (modelo de convenção de dupla tributação sobre o rendimento e a fortuna, relatório do comité dos assuntos fiscais da OCDE, 1977, versão de 29 de Abril de 2000), com vista a repartir entre os Estados a competência fiscal, perante situações que contêm elementos de estraneidade.

18 No presente caso, resulta dos autos que R. Conijn, que reside nos Países Baixos, auferiu no território alemão menos de 90% do seu rendimento global.

19 Coloca-se então a questão de saber se a diferença objectiva entre a situação de um não residente como ele e a situação de um residente permite que uma regulamentação nacional, como a da lide principal, não autorize a dedução de despesas de consultadoria fiscal ao primeiro, quando o segundo pode deduzi-las na sua declaração de rendimentos.

20 No que respeita às despesas directamente ligadas aos rendimentos de uma pessoa parcialmente sujeita a imposto, o Tribunal de Justiça já decidiu que, quanto às despesas como as despesas profissionais ligadas a uma actividade noutro Estado-Membro, a pessoa parcialmente sujeita a imposto deve ser tratada da mesma forma que a pessoa integralmente sujeita a imposto (v. acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse, C-234/01, Colect., p. I-5933, n.° 27).

21 Quanto às despesas de consultadoria fiscal, a sua dedução, como «despesas excepcionais», pelos contribuintes integralmente sujeitos a imposto explica-se, segundo o Governo alemão, pelo facto de essas despesas serem necessárias devido à complexidade do direito fiscal nacional.

22 R. Conijn efectuou despesas de consultadoria fiscal, como as despesas em causa no processo principal, para preencher a sua declaração fiscal relativa aos seus rendimentos auferidos na Alemanha. A obrigação de apresentar declaração resulta de ter auferido rendimentos nesse Estado-Membro. As despesas de consultadoria fiscal estão, pois, directamente ligadas aos rendimentos tributados nesse Estado-Membro, de forma que estas oneram da mesma forma os rendimentos auferidos por todos os contribuintes, residentes ou não.

23 Além disso, os contribuintes residentes e não residentes estão em situação comparável quanto à complexidade do direito fiscal nacional. Assim, o direito à

dedução que se destina a compensar as despesas efectuadas no âmbito da consultadoria fiscal, reconhecido aos contribuintes residentes, deve poder aplicar-se também aos contribuintes não residentes, que se deparam com a mesma complexidade do sistema fiscal nacional.

24 Nestas condições, no que respeita à possibilidade de dedução das despesas de consultadoria fiscal como despesas excepcionais, os contribuintes residentes e não residentes estão em situações comparáveis, pelo que uma disposição que recusa a possibilidade dessa dedução aos não residentes constitui uma restrição proibida na acepção do artigo 52.° do Tratado.

25 Não tendo sido apresentado em juízo qualquer argumento que justifique essa diferença de tratamento, há que considerar que existe o risco de a disposição nacional funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros, contendo assim uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

26 Consequentemente, há que responder à questão submetida que o artigo 52.° do Tratado se opõe a uma legislação nacional que não permite que uma pessoa parcialmente sujeita a imposto deduza ao seu rendimento tributável, como despesas excepcionais e da mesma forma que uma pessoa integralmente sujeita a imposto, as despesas de consultadoria fiscal para preenchimento da sua declaração de rendimentos.

Quanto às despesas

27 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 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) opõe-se a uma legislação nacional que não permite que uma pessoa parcialmente sujeita a imposto deduza ao seu rendimento tributável, como despesas excepcionais e da mesma forma que uma pessoa integralmente sujeita a imposto, as despesas de consultadoria fiscal para preenchimento da sua declaração de rendimentos.

Assinaturas