Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de março de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade direta — Imposto sobre as mais-valias imobiliárias — Livre circulação de capitais — Matéria coletável — Discriminação — Opção de tributação segundo as mesmas modalidades que os residentes — Compatibilidade com o direito da União»

No processo C-388/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), por Decisão de 30 de abril de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de maio de 2019, no processo

MK

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan e N. Jääskinen (relator), juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: M. Longar, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 1 de outubro de 2020,

considerando as observações apresentadas:

– em representação de MK, por A. Gaspar Schwalbach, advogado,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno e P. Barros da Costa, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso, N. Gossement e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 19 de novembro de 2020,

profere o presente

* Língua do processo: português.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 18.° e 63.° a 65.° TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe MK à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) (a seguir «AT») a respeito da nota de liquidação emitida por esta última sobre os rendimentos de MK relativos a 2017.

Quadro jurídico

3 O artigo 43.º, sob a epígrafe «Mais-valias», do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «CIRS»), dispunha, nos seus n.os 1 e 2:

«1 — O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.

2 — O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50 % do seu valor.»

4 O artigo 68.º, n.º 1, deste código estabelece a tabela progressiva dos escalões de tributação. Em 2017, a taxa máxima do imposto, de 48 %, aplicava-se aos rendimentos coletáveis superiores a 80 640 euros.

5 Em conformidade com o artigo 68.º-A do referido código, aos rendimentos coletáveis de 80 000 euros a 250 000 euros aplicava-se uma taxa adicional de solidariedade de 2,5 % e, acima desse valor, a referida taxa ascendia a 5 %.

6 O artigo 72.º do CIRS, sob a epígrafe «Taxas especiais», previa nomeadamente as seguintes disposições:

«1 — São tributados à taxa autónoma de 28 %:

a) As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado;

[...]

9 — Os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu [(EEE)], desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

10 — Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 MK é residente fiscal em França.

8 Em 17 de janeiro de 2002, MK adquiriu um imóvel situado em Portugal, pelo preço de 79 807,66 euros.

9 Em 17 de julho de 2017, MK vendeu esse imóvel pelo preço de 180 000 euros.

10 Em 31 de maio de 2018, MK apresentou a sua declaração periódica de rendimentos, na qual, além do rendimento do património imobiliário no montante de 8 800 euros, declarou a alienação do referido imóvel, bem como as despesas de compra e venda do mesmo.

11 No rosto desta declaração, no quadro 8B, MK colocou uma cruz no campo 4 (correspondente a «não residente»), no campo 6 (correspondente a «residência em país da UE»), no campo 7 (optando pela tributação aplicável aos não residentes), excluiu a opção do campo 9 (correspondente à tributação pelas taxas gerais do artigo 68.º do CIRS) e a opção do campo 10 (opção pelas regras dos residentes).

12 Em 5 de julho de 2018, a AT emitiu uma nota de liquidação no montante de 24 654,22 euros, a título de imposto sobre o rendimento relativo ao ano de 2017, aplicando à totalidade do saldo positivo da mais-valia imobiliária realizada a taxa única de 28 % aplicável aos não residentes com base no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, em conformidade com a opção efetuada por MK na sua declaração de rendimentos.

13 Em 30 de novembro de 2018, MK contestou essa nota de liquidação no órgão jurisdicional reenvio, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), alegando que esta nota estava ferida de ilegalidade na medida em que assentava numa regulamentação que discrimina os sujeitos passivos que residem no território de um Estado-Membro que não a República Portuguesa (a seguir «não residentes») em relação aos sujeitos passivos que residem em Portugal, e sustentou que, em conformidade com o que foi declarado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), esse quadro jurídico constituía uma restrição à livre circulação de capitais consagrada no artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

14 No órgão jurisdicional de reenvio, a AT alegou que o quadro jurídico aplicável aos factos no processo principal é diferente do aplicável aos factos que deram origem ao Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). A AT recorda, é certo, que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, que previa que apenas as mais-valias realizadas por sujeitos passivos residentes em Portugal seriam tidas em conta em 50% do seu valor, conduzia a uma carga fiscal superior para os não residentes e, por esse facto, constituía uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º TFUE.

15 Todavia, a AT precisa que, na sequência do Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), o legislador português alterou o quadro legislativo aplicável, introduzindo, no artigo 72.º, n.ºs 9 e 10, do CIRS, a possibilidade de os não residentes optarem por um regime de tributação análogo ao aplicável aos residentes portugueses e beneficiarem, assim, do abatimento de 50 % previsto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, bem como de taxas progressivas, na condição de fazerem uma declaração fiscal, em Portugal, sobre a totalidade dos seus rendimentos mundiais. Ora, no caso em apreço, MK optou pelo regime de tributação previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS e não pelo previsto no artigo 72.º, n.ºs 9 e 10, do CIRS.

16 No entanto, MK recorda que, num processo relativo à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça declarou que escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime fiscal que não seja discriminatório não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais (Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.ºs 50 e 51).

17 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se as alterações introduzidas no direito fiscal português na sequência do Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), a saber, nomeadamente, a introdução da possibilidade de os não residentes optarem, ao abrigo do artigo 72.º, n.os 9 e 10, do CIRS, por um regime de tributação análogo ao aplicável aos residentes e, assim, beneficiarem do abatimento de 50 % previsto no artigo 43.º, n.º 2, deste código, são suficientes para obviar à restrição aos movimentos de capitais assinalada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão.

18 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições conjugadas dos artigos [18.° e 63.° a 65.° TFUE] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no presente processo (n.º 2 do artigo 43.º do [CIRS]), com as alterações introduzidas […] [com aditamento dos n.os 9 e 10 ao artigo 72.º do referido Código], por forma a permitir que as mais-valias resultantes da alienação de imóveis situados num Estado-Membro (Portugal), por um residente de um outro Estado-Membro da União [...] (França) não fiquem sujeitos, por opção, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde estão situados os imóveis?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 18.° e 63.° a 65.° TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.

Quanto aos princípios e às liberdades aplicáveis

20 A título preliminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o artigo 18.º TFUE apenas deve ser aplicado de modo autónomo às situações regidas pelo direito da União para as quais o Tratado FUE não preveja regras específicas de não discriminação (v., neste sentido, Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 28 e jurisprudência referida).

21 Ora, o Tratado FUE prevê, designadamente, no seu artigo 63.º, uma regra específica de não discriminação no domínio da liberdade de circulação de capitais (v., neste sentido, Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 29 e jurisprudência referida).

22 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa no processo principal, constitui um movimento de capitais (Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 31 e jurisprudência referida).

23 Daqui decorre que a alienação onerosa de um bem imóvel situado no território de um Estado-Membro, efetuada por pessoas singulares não residentes, é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º TFUE.

24 Por outro lado, na medida em que, na decisão de reenvio, não é feita referência a nenhum elemento suscetível de incluir tal operação no âmbito de aplicação do artigo 64.º TFUE, não há, no caso em apreço, que examinar a questão à luz das disposições deste artigo.

Quanto à livre circulação de capitais

25 Importa recordar que o artigo 63.º TFUE proíbe quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros, sem prejuízo das justificações previstas no artigo 65.º TFUE.

26 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, tratando-se de mais-valias realizadas no momento da alienação onerosa de um bem imóvel situado em Portugal, o artigo 43.º, n.º 2, e o artigo 72.º, n.º 1, do CIRS previam regras de tributação diferentes consoante os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento residissem ou não no território desse Estado-Membro.

27 Em especial, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, as mais-valias realizadas por residentes no momento da alienação de bens imóveis situados em Portugal eram apenas consideradas em 50 % do seu valor. Em contrapartida, para os não residentes, o artigo 72.º, n.º 1, do CIRS previa a tributação dessas mesmas mais-valias sobre a totalidade do seu montante à taxa autónoma de 28 %.

28 Daqui decorre que, em aplicação destas disposições, a matéria coletável deste tipo de mais-valias não era a mesma para os residentes e para os não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel situado em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estavam sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que era aplicada aos residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos (v., neste sentido, Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 37).

29 Com efeito, enquanto, por força do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, um não residente era tributado a uma taxa de 28 % aplicada sobre a matéria coletável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria coletável das mais-valias realizadas por um residente permitia que este beneficiasse sistematicamente de uma carga fiscal inferior a esse título, qualquer que fosse a taxa de tributação aplicada à totalidade dos seus rendimentos, uma vez que, segundo as observações apresentadas pelo Governo português, os rendimentos dos residentes estavam sujeitos a um imposto de acordo com uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado era de 48 %, isto embora se pudesse aplicar uma taxa adicional de solidariedade de 2,5 % a rendimentos coletáveis de 80 000 euros a 250 000 euros e de 5 % acima desse valor.

30 Ora, no Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 40), o Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de declarar que a fixação, pelo artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, de uma matéria coletável de 50 % para as mais-valias realizadas apenas por sujeitos passivos residentes em Portugal, e não por sujeitos passivos não residentes, constituía uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º TFUE.

31 Esta constatação não é posta em causa pelo n.º 44 do Acórdão de 19 de novembro de 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), no qual o Tribunal de Justiça declarou que uma diferença de tratamento entre contribuintes não residentes e contribuintes residentes, que consiste em sujeitar os rendimentos brutos dos primeiros a uma tributação a título definitivo a uma taxa única, através de retenção na fonte, ao passo que os rendimentos líquidos dos segundos são tributados de acordo com uma tabela progressiva que inclui um abatimento de base, é compatível com o direito da União, na medida em que essa constatação está sujeita, todavia, à condição de a taxa única não ser mais elevada do que a taxa resultante da aplicação efetiva para o interessado da tabela progressiva aos rendimentos líquidos que excedem o abatimento de base. Ora, no caso em apreço, como resulta do n.º 29 do presente acórdão, o regime de tributação diferenciado em causa conduz a que os não residentes sejam sistematicamente sujeitos a uma carga fiscal superior à aplicada aos residentes aquando da realização de mais-valias sobre a venda de imóveis.

32 Nestas condições, a fixação da matéria coletável em 50 % para as mais-valias realizadas por todos os sujeitos passivos residentes em Portugal, e não para os sujeitos passivos não residentes que optaram pelo regime de tributação previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

33 Por conseguinte, importa verificar se essa restrição pode ser considerada objetivamente justificada, à luz do artigo 65.º, n.ºs 1 e 3, TFUE.

Quanto à existência de uma justificação para as restrições à livre circulação de capitais à luz do artigo 65.º, n.ºs 1 e 3, TFUE

34 Resulta do artigo 65.º, n.º 1, TFUE, lido em conjugação com o n.º 3 desse mesmo artigo, que os Estados-Membros podem estabelecer, na sua regulamentação nacional, uma distinção entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes, desde que essa distinção não constitua um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

35 Há, portanto, que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 do mesmo artigo. A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que disposições fiscais nacionais, como o artigo 43.º, n.º 2, e o artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, possam ser consideradas compatíveis com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v., neste sentido, Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, n.ºs 44 e 45 e jurisprudência referida).

36 Ora, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os sujeitos passivos residentes e os sujeitos passivos não residentes prevista pela regulamentação portuguesa diz respeito a situações objetivamente comparáveis. Além disso, esta diferença de tratamento não é justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

37 Quanto, em primeiro lugar, à comparabilidade das situações, importa recordar que, no n.º 50 do Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), o Tribunal de Justiça já declarou, em primeiro lugar, que a tributação das mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel incide, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, e do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, sobre uma única categoria de rendimentos dos contribuintes, quer sejam residentes ou não residentes; em segundo lugar, que essa tributação diz respeito a essas duas categorias de contribuintes; e, em terceiro lugar, que o Estado-Membro de onde o rendimento coletável provém é sempre a República Portuguesa.

38 Resulta do exposto, nomeadamente do n.º 29 do presente acórdão, que não existe nenhuma diferença objetiva de situação entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes, suscetível de justificar uma desigualdade de tratamento fiscal entre eles, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, e do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, no que respeita à tributação do saldo positivo das mais-valias realizadas na sequência de alienações de bens imóveis situados em Portugal. Por conseguinte, a situação em que se encontra um contribuinte não residente, como MK, é comparável à de um contribuinte residente.

39 Esta constatação não é posta em causa pela *ratio legis* do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, que prevê o abatimento de 50 % aplicável às mais-valias realizadas pelos residentes, que, segundo o Governo português, consiste em evitar a tributação excessivamente onerosa desses rendimentos considerados anormais e fortuitos, na medida em que nada permite excluir que essa consideração não possa vir a dizer respeito aos sujeitos passivos não residentes.

40 Quanto, em segundo lugar, à existência de justificações baseadas em razões imperiosas de interesse geral, importa salientar que o Governo português não refere a existência de tais razões. No entanto, alega que, no âmbito da tributação do saldo positivo das mais-valias imobiliárias realizadas em Portugal, o artigo 43.º, n.º 2, do CIRS tem por objetivo evitar penalizar os sujeitos passivos residentes em Portugal ou os sujeitos passivos não residentes que escolham ser tributados como tais nos termos do artigo 72.º, n.ºs 9 e 10, do CIRS, devido ao facto de lhes ser aplicada uma taxa progressiva.

41 Ora, nos n.ºs 58 a 60 do Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), o Tribunal de Justiça considerou que o benefício fiscal concedido aos residentes, que consistia numa redução de metade da matéria coletável correspondente às mais-valias realizadas, excedia, em todo o caso, a contrapartida que consiste na aplicação de uma taxa progressiva à tributação dos seus rendimentos. Consequentemente, no processo que deu origem a esse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que não estava demonstrada uma relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal e que a restrição resultante da regulamentação nacional em causa não podia, portanto, ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

Quanto à opção de tributação segundo as mesmas modalidades que os residentes

42 Antes de mais, há que salientar que a possibilidade de as pessoas residentes na União ou no EEE optarem, ao abrigo do artigo 72.º, n.ºs 9 e 10, do CIRS, por um regime de tributação análogo ao aplicável aos residentes portugueses e, assim, beneficiarem do abatimento de 50 % previsto no artigo 43.º, n.º 2, desse código permite a um contribuinte não residente, como MK, escolher entre um regime fiscal discriminatório, a saber, o previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, e outro que não o é.

43 Ora, cumpre frisar a este respeito que, no caso em apreço, essa escolha não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.

44 Com efeito, o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 63.º TFUE em razão do seu caráter discriminatório (v., neste sentido, Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 52).

45 Por outro lado, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, um regime nacional que limite uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado FUE, no caso em apreço a livre circulação de capitais, é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 53 e jurisprudência referida).

46 Daqui resulta que a escolha concedida, no litígio no processo principal, ao contribuinte não residente, de ser tributado segundo as mesmas modalidades que as aplicáveis aos contribuintes residentes, não é suscetível de tornar a restrição constatada no n.º 32 do presente acórdão compatível com o Tratado.

47 Tendo em conta todas as considerações precedentes, importa responder à questão submetida que o artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.

Quanto às despesas

48 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas 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 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.

Assinaturas