ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

11 de Outubro de 2007 *

No processo C-443/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 28 de Setembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 27 de Outubro de 2006, no processo

Erika Waltraud Ilse Hollmann

contra

Fazenda Pública,

sendo interveniente:

Ministério Público,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, (relator), J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: português.

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 28 de Junho de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de E. Hollmann, por M. A. Torres, advogado,

— em representação do Governo português, por L. I. Fernandes, A. S. Neves e J. M. Leitão, na qualidade de agentes,

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

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 12.° CE, 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 56.° CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe E. Hollmann à Fazenda Pública (autoridades fiscais portuguesas), relativamente à liquidação dos seus rendimentos respeitante ao ano de 2003.

Quadro jurídico

3 O artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho (*Diário da República*, I série-A, n.º 152, de 3 de Julho de 2001, a seguir «CIRS»), estabelece:

«1. Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

[...]

4. O ganho sujeito a IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares] é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

[...]»

4 Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aí obtenham rendimentos.

5 O artigo 15.º, n.os 1 e 2, do CIRS prevê que, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, e que, tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

6 Conforme estabelecido no artigo 18.º do CIRS, consideram-se obtidos em território português os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão.

7 O artigo 43.º, n.os 1 e 2, do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (*Diário da República*, I série-B, n.º 298, de 27 de Dezembro de 2001), prevê:

«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 efectuadas 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.»

8 No que respeita aos residentes, o rendimento colectável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas progressivas.

9 Quanto aos não residentes, o artigo 72.°, n.° 1, do CIRS prevê a aplicação de uma taxa especial proporcional de 25%, que incide sobre a totalidade do saldo relativo às mais-valias imobiliárias.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 E. Hollmann reside na Alemanha, desde a época dos factos no processo principal.

11 Em 1998, E. Hollmann herdou, por morte do seu cônjuge, um bem imóvel situado em Portugal, tendo-lhe sido liquidado o imposto sobre as sucessões e doações sobre o respectivo valor patrimonial.

12 Em 2003, E. Hollmann procedeu à venda do imóvel em questão, tendo realizado a mais-valia de 619 757,46 euros, que corresponde à diferença entre o valor desta venda e o valor patrimonial sujeito a imposto sobre as sucessões e doações.

13 No acto de liquidação dos rendimentos respeitante ao ano de 2003, a Administração Tributária competente considerou a totalidade da mais-valia realizada por E. Hollmann na determinação do seu rendimento colectável, somando esse valor aos seus demais rendimentos tributáveis em Portugal.

14 Segundo a Administração Tributária, a recorrente no processo principal não podia invocar em seu favor o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, pelo facto de residir noutro Estado-Membro da União Europeia e não em Portugal.

15 E. Hollmann impugnou o referido acto de liquidação no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé. Tendo a impugnação sido julgada improcedente, E. Hollmann interpôs recurso dessa sentença.

16 Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O disposto no n.º 2 do artigo 43.º do [CIRS], [...], que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado-Membro da União Europeia?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade

17 O Governo português e a Comissão têm dúvidas quanto à admissibilidade da questão prejudicial, devido à formulação que lhe foi dada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

18 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência assente, apesar de não competir ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito de um processo instaurado ao abrigo do artigo 234.° CE, sobre a compatibilidade de normas de direito interno com as disposições do direito comunitário, dado que a interpretação dessas normas é da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais, o Tribunal continua a ser competente para fornecer a estes órgãos todos os elementos de interpretação do direito comunitário que lhes permitam apreciar a compatibilidade das referidas normas com a regulamentação comunitária (v. acórdãos de 6 de Março de 2007, Placanica e o., C-338/04, C-359/04 e C-360/04, ainda não publicado na Colectânea, n.° 37, e de 19 de Abril de 2007, Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, ainda não publicado na Colectânea, n.° 29 e jurisprudência aí referida).

19 Além disso, de acordo com jurisprudência igualmente assente, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais prevista no artigo 234.° CE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo que lhe foi submetido, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial, para poder proferir a sua decisão, como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Por conseguinte, desde que as questões submetidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais incidam sobre a interpretação de uma disposição de direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., nomeadamente, acórdãos Asociación Nacional de Empresas Forestales, já referido, n.° 30, e de 17 de Abril de 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, ainda não publicado na Colectânea, n.° 44).

20 No presente processo, o teor literal da questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio convida o Tribunal de Justiça a pronunciar-se sobre a compatibilidade de uma disposição de direito interno, como o artigo 43.°, n.° 2, do CIRS, com o direito comunitário.

21 Porém, apesar de o Tribunal de Justiça não poder responder à questão tal como foi formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio, nada o impede de lhe dar uma

resposta útil, fornecendo-lhe elementos de interpretação do direito comunitário que lhe permitam pronunciar-se, ele próprio, sobre a compatibilidade das disposições fiscais em causa com o direito comunitário.

22 Assim, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, ao Tribunal de Justiça se os artigos 12.° CE, 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 56.° CE se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior àquela que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.

Quanto aos princípios e liberdades aplicáveis

23 Na sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se aos artigos 12.° CE, 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 56.° CE.

24 Coloca-se, por isso, a questão de saber se um sujeito passivo não residente, que se encontre numa situação como a de E. Hollmann, pode invocar estas disposições.

25 No que diz respeito aos artigos 39.° CE e 43.° CE, a decisão de reenvio refere que E. Hollmann não procedeu à venda do seu bem imóvel sito em Portugal, operação esta que deu lugar à tributação controvertida no processo principal, com o objectivo de exercer uma actividade profissional no território da Comunidade, nem a fim de se estabelecer num Estado-Membro que não a Alemanha para exercer uma actividade económica.

26 Quanto ao artigo 18.º CE, não existe nada nessa mesma decisão que permita concluir que a recorrente no processo principal procedeu à venda do seu bem imóvel com o objectivo de exercer o direito que lhe confere esta disposição.

27 Por consequência, à luz do quadro factual exposto pelo órgão jurisdicional de reenvio, E. Hollmann não pode invocar no presente processo os artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE (v., neste sentido, acórdão de 26 de Outubro de 2006, Comissão/ /Portugal, C-345/05, Colect., p. I-10633, n.º 15 e jurisprudência aí referida).

28 Resulta da jurisprudência que o artigo 12.º CE apenas se aplica de modo autónomo às situações regidas pelo direito comunitário para as quais o Tratado CE não preveja normas específicas de não discriminação (v., nomeadamente, acórdãos de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 38, e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 61).

29 Ora, o Tratado prevê, designadamente no artigo 56.º CE, uma norma específica de não discriminação no domínio da liberdade de circulação de capitais (acórdão de 10 de Janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Colect., p. I-289, n.º 99).

30 Face às considerações precedentes, importa, portanto, verificar se um contribuinte como E. Hollmann pode invocar o disposto no artigo 56.º CE.

31 A este respeito, decorre da jurisprudência que uma operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa no processo principal, constitui um movimento de capitais (v., neste sentido, acórdão de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 24).

32 Por conseguinte, este tipo de operação é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º CE e é, por isso, com base neste artigo que importa examinar a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto à livre circulação de capitais

33 Importa recordar, a título liminar, por um lado, que, segundo jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19; de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 15; e de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 21).

34 Por outro lado, o artigo 56.º CE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros, sem prejuízo das justificações previstas no artigo 58.º CE.

35 A este respeito, refira-se que as disposições conjugadas do CIRS prevêem, para as mais-valias realizadas aquando da alienação onerosa de um bem imóvel sito em Portugal, regras fiscais diferentes consoante os sujeitos passivos residam ou não nesse Estado-Membro.

36 Assim, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, o montante das mais-valias realizadas por residentes aquando da alienação de bens imóveis em Portugal é apenas considerado em 50% do seu valor. Ao invés, para os não residentes, o CIRS prevê que a tributação do valor das mais-valias realizadas no caso de alienação dos referidos bens incide sobre a totalidade deste valor.

37 Daqui decorre que, nos termos das disposições pertinentes do CIRS, a tributação das mais-valias realizadas não é a mesma para residentes e não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel sito em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos.

38 Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre a matéria colectável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%.

39 Por consequência, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes, dissuadindo-os de efectuar investimentos imobiliários em Portugal e, consequentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel.

40 Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.° CE.

41 Importa, no entanto, analisar se esta restrição pode ser justificada pelos motivos referidos no artigo 58.°, n.° 1, CE.

42 Resulta desta última disposição, lida em conjugação com o n.° 3 do mesmo artigo, que os Estados-Membros podem estabelecer, na sua legislação nacional, uma distinção entre os contribuintes residentes e os não residentes, desde que esta distinção não constitua um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

43 Tal como já foi referido nos n.ºs 36 a 38 do presente acórdão, o artigo 43.°, n.° 2, do CIRS estabelece, no essencial, uma desigualdade de tratamento fiscal entre residentes e não residentes, ao prever uma tributação diferente para as mais-valias realizadas aquando da alienação de um bem imóvel sito em Portugal.

44 Contudo, há que distinguir os tratamentos desiguais, permitidos ao abrigo do artigo 58.°, n.° 1, alínea a), CE, das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.° 3 do mesmo artigo.

45 Ora, resulta da jurisprudência que, para que uma regulamentação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, possa ser considerada compatível

com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdãos Manninen, já referido, n.os 28 e 29; de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03, Colect., p. I-7685, n.º 42; e de 19 de Janeiro de 2006, Bouanich, C-265/04, Colect., p. I-923, n.º 38).

46 À luz da jurisprudência referida no número anterior, há que verificar, em primeiro lugar, se a diferença de tributação dos rendimentos, consoante as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel sito em Portugal sejam realizadas por residentes ou por não residentes, diz respeito a situações não comparáveis objectivamente.

47 A este respeito, o Governo português sustenta que as duas categorias de sujeitos passivos se encontram em situações diferentes, o que justifica perfeitamente esta diferença de tratamento. A limitação da tributação a 50% só pode respeitar a residentes, uma vez que estes se encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas sobre o seu rendimento global. Ao invés, aos não residentes são apenas tributados os rendimentos auferidos no território português. Por outras palavras, o mecanismo previsto por uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal visa não penalizar os residentes que se encontram sujeitos a um imposto progressivo, contrariamente aos não residentes.

48 Além disso, o mesmo governo considera que a diferença de tratamento fiscal resultante da aplicação de uma tributação diferente a não residentes deve ser interpretada em conjugação com o sistema geral do imposto sobre o rendimento aplicável a residentes e a não residentes.

49 Com este argumento, o Governo português considera que o facto de se prever uma tributação diferente para não residentes, no caso de realização de mais-valias, se

justifica atendendo ao regime de tributação de rendimentos, em especial à taxa de tributação diferente aplicável a residentes e a não residentes. Com efeito, para os primeiros, o rendimento colectável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, incluindo, portanto, as mais-valias auferidas em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas progressivas, enquanto que, para os não residentes, o CIRS prevê a aplicação de uma taxa especial proporcional.

50 Refira-se que, no processo principal, em primeiro lugar, a tributação das mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel incide sobre uma única categoria de rendimentos dos sujeitos passivos, quer sejam residentes ou não residentes; em segundo lugar, diz respeito às duas categorias de sujeitos passivos; e, em terceiro lugar, o Estado-Membro de onde o rendimento colectável provém é sempre a República Portuguesa.

51 A este respeito, importa em particular esclarecer que, tal como resulta do n.º 38 do presente acórdão, o facto de a matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente ser reduzida a metade, conjugado com o facto de a tributação dos seus rendimentos estar sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%, conduz, nas mesmas condições de tributação relativamente a um não residente, a uma tributação mais gravosa deste último.

52 Nestas condições, a alegação apresentada, no caso em apreço, pelo Governo português não pode ser aceite.

53 Resulta do exposto que não existe objectivamente nenhuma diferença de situação que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre as duas categorias de sujeitos passivos. Por conseguinte, uma situação como a de E. Hollmann é comparável à de um residente.

54 Donde se conclui que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal institui um tratamento fiscal desigual para os não residentes, na medida em que permite, no caso de realização de mais-valias, uma tributação mais gravosa e, por isso, uma carga fiscal superior à que é suportada pelos residentes numa situação objectivamente comparável.

55 No que diz respeito, em segundo lugar, a justificações baseadas em razões imperiosas de interesse geral, o Governo português invoca a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

56 Decorre da jurisprudência que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Contudo, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, é necessário que se demonstre a existência de uma relação directa entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de determinada imposição fiscal (acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 40, e de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 62 e jurisprudência aí referida).

57 No presente processo, o Governo português sustenta que é necessário levar em consideração a finalidade e a lógica do regime fiscal aquando da realização das mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel. A este respeito, o regime fiscal em causa tem por objectivo evitar penalizar os residentes, no quadro da tributação de mais-valias, pelo facto de lhes aplicar uma taxa progressiva. No essencial, existe uma relação directa, para os residentes, entre a vantagem fiscal na tributação das mais-valias, resultante da tributação reduzida a metade, e a taxa de tributação progressiva aplicável à totalidade dos seus rendimentos.

58 Ora, tal como resulta do n.º 38 do presente acórdão, a vantagem fiscal concedida aos residentes, que consiste numa redução de metade da matéria colectável correspondente às mais-valias, excede, em todo o caso, a contrapartida que consiste na aplicação de uma taxa progressiva à tributação dos seus rendimentos.

59 Por conseguinte, não há uma relação directa entre a referida vantagem e a sua compensação através de determinada imposição fiscal.

60 Consequentemente, há que considerar que a restrição resultante da legislação fiscal em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

61 Face às considerações expostas, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, 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 está situado esse bem imóvel.

Quanto às despesas

62 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, 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 está situado esse bem imóvel.

Assinaturas