ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Fevereiro de 2007 *

No processo C-345/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º 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

Centro Equestre da Lezíria Grande L.da

contra

Bundesamt für Finanzen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet e U. Lõhmus (relator), juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: R. Grass,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da República Federal da Alemanha, por C.-D. Quassowski e A. Tiemann, na qualidade de agentes,

— em representação da República Italiana, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 59.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.º CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a sociedade de direito português Centro Equestre da Lezíria Grande L.da (a seguir «CELG») ao Bundesamt für Finanzen (Administração Fiscal Federal, a seguir «Bundesamt»), pelo facto de este último indeferir o pedido de reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre as receitas auferidas pela CELG na Alemanha, enquanto contribuinte parcialmente sujeita a imposto.

Quadro jurídico nacional

3 Nos termos do § 2, n.º 1, da Lei alemã relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz), na redacção de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 639, a seguir «KStG»), as sociedades não estabelecidas na Alemanha estão parcialmente sujeitas ao imposto na Alemanha apenas pelos rendimentos aí auferidos.

4 De acordo com o § 49, n.º 1, da Lei do imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), na redacção de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 821, a seguir «EStG 1997»), conjugado com o § 8, n.º 1, da KStG e com o artigo 17.º, n.º 2, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), de 15 de Julho de 1980 (BGBl. 1982, II, p. 129; D. R., I série, n.º 126, de 3 de Junho de 1982), as receitas auferidas por uma sociedade de direito português no âmbito de representações artísticas dadas na Alemanha estão sujeitas ao imposto alemão sobre as sociedades.

5 O § 50a, n.º 4, ponto 1, da EStG, na redacção de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), na versão aplicável em 1996, tem a seguinte redacção:

«No caso de contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto, a cobrança do imposto sobre o rendimento é feita por meio de retenção na fonte sobre os rendimentos auferidos por manifestações de carácter artístico, desportivo ou outro, organizadas na Alemanha ou pela sua exploração na Alemanha, incluindo os rendimentos gerados por outras prestações relacionadas com essas manifestações, independentemente de quem aufere as receitas [...]»

6 No entanto, o § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, da EStG 1997, aplicável retroactivamente ao exercício de 1996, dispõe:

«Um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada, cujas receitas estejam sujeitas a retenção na fonte nos termos do § 50a, n.º 4, pontos 1 ou 2, [pode] pedir o reembolso total ou parcial do imposto deduzido e pago. O reembolso está sujeito à condição de os custos de exploração ou despesas profissionais que tenham relação económica directa com as receitas serem superiores a metade destas.»

7 Resulta dos autos apresentados no Tribunal de Justiça que, ao contrário dos contribuintes parcialmente sujeitos a imposto, os que estiverem integralmente sujeitos a imposto na Alemanha podem deduzir da sua receita tributável nesse Estado-Membro a totalidade das despesas relativas a manifestações de carácter artístico ou desportivo realizadas no território desse Estado.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A CELG, recorrente no processo principal, é uma sociedade de capitais de direito português, com sede e direcção em Portugal. A CELG está parcialmente sujeita a imposto sobre as sociedades na Alemanha, imposto esse devido apenas pelas receitas aí auferidas. Em 1996, organizou uma digressão de representações equestres e de lições de ensino de cavalos, em catorze cidades de diversos países da União Europeia, incluindo onze situadas na Alemanha.

9 Em 1997, a CELG pediu ao Bundesamt o reembolso do imposto sobre as sociedades que tinha sido retido na fonte sobre as suas receitas auferidas na Alemanha, isto é, um montante de 71 758 DEM, com base nos §§ 50, n.º 5, da EStG 1997 e 8, n.º 1, da KStG.

10 Para esse efeito, a CELG juntou uma cópia autenticada de um balanço com uma relação das despesas relativas a toda a digressão efectuada em 1996. Dessa relação constavam despesas de comunicações, viagens, alojamento, publicidade, pessoal e despesas correntes com os cavalos, despesas de água e electricidade, de veterinário, com medicamentos, ferrador, equipamentos de cavalos e cavaleiros, transporte em camião e consultadoria fiscal, e ainda amortizações relativas aos cavalos. A CELG apresentou também outros custos, a saber, despesas de contabilidade e o pagamento de licenças. Tencionava imputar 11/14 do total das despesas nas receitas auferidas na Alemanha.

11 O Bundesamt recusou o reembolso pedido, por não terem sido apresentados os documentos originais comprovativos das despesas alegadas.

12 A reclamação dessa decisão apresentada pela CELG foi indeferida, tendo em conta, nomeadamente, a falta de uma relação económica directa entre certas despesas declaradas e as receitas auferidas na Alemanha.

13 A CELG recorreu dessa decisão de indeferimento para o Finanzgericht Köln. Esse tribunal negou provimento ao recurso, por um lado, por algumas das despesas alegadas não terem qualquer relação directa com as receitas sujeitas ao imposto devido na Alemanha e, por outro, por as despesas alegadas não representarem mais de 50% das referidas receitas.

14 A CELG interpôs então recurso de revista do acórdão do Finanzgericht Köln para o Bundesfinanzhof.

15 O Bundesfinanzhof observa que resulta dos factos apurados pelo Finanzgericht Köln que as despesas suportadas pela CELG com uma relação económica directa com as receitas auferidas por essa sociedade na Alemanha não ultrapassam 50% dessas receitas. Refere, porém, que a CELG alega ainda a existência de despesas gerais e que, embora reine uma certa confusão quanto à natureza, à composição e ao montante dessas despesas gerais, bem como à eventualidade de receitas adicionais a tomar em conta, resulta desses mesmos factos apurados que o conjunto das despesas efectuadas pela CELG, incluindo as despesas gerais, ultrapassa metade das receitas.

16 O Bundesfinanzhof entende, contudo, que a diferença de tratamento existente na determinação dos rendimentos tributáveis entre um contribuinte residente, integralmente sujeito a imposto, e um contribuinte não residente, sujeito apenas parcialmente a imposto, suscita dúvidas quanto à compatibilidade do § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, da EStG 1997 com o direito comunitário, em especial no

que respeita à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 59.º do Tratado. A esse respeito, baseia-se no acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933).

17 Nestas condições, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 59.º do Tratado CE opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, apenas possa pedir o reembolso do imposto aplicável aos seus rendimentos neste país, cobrado mediante retenção na fonte, quando as despesas profissionais que apresentem uma relação económica directa com estes rendimentos sejam superiores a metade dos rendimentos?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pretende saber se o artigo 59.º do Tratado se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa na lide principal, que, no caso de um contribuinte parcialmente sujeito a imposto, que pede o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte, subordina a possibilidade de tomar em conta as despesas profissionais efectuadas no âmbito das actividades que originaram receitas no território desse Estado à dupla condição de essas despesas terem uma relação directa com essas receitas e de serem superiores a metade dessas receitas.

19 A título preliminar, há que lembrar 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., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 19; de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Colect., p. I-7447, n.º 32; de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C-55/98, Colect., p. I-7641, n.º 15, de 14 de Dezembro de 2000, AMID, C-141/99, Colect., p. I--11619, n.º 19; e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29).

20 Há que lembrar também que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 59.º do Tratado exige a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços, imposta pela razão de o prestador estar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação é efectuada (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/Alemanha, 205/84, Colect., p. 3755, n.º 25; de 26 de Fevereiro de 1991, Comissão/Itália, C-180/89, Colect., p. I-709, n.º 15; e de 3 de Outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31).

Quanto à existência de uma relação económica directa

21 Como resulta do n.º 18 do presente acórdão, a primeira condição a que está sujeito um pedido de reembolso do imposto das sociedades retido na fonte é a de as despesas profissionais terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no Estado em que essa actividade é exercida.

22 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um regime fiscal que, no cálculo da matéria colectável de contribuintes não residentes num determinado Estado-Membro, apenas tome em conta os ganhos e perdas provenientes das suas actividades nesse Estado está em conformidade com o princípio da territorialidade consagrado no direito fiscal internacional e reconhecido pelo direito comunitário (v., neste sentido, acórdão Futura Participations e Singer, n.os 21 e 22).

23 No que respeita às despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade exercida por um não residente num Estado-Membro e que aí tenha gerado rendimentos tributáveis, devem, em princípio, ser levadas em conta nesse Estado se os residentes forem tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução dessas despesas. Com efeito, no n.º 27 do acórdão Gerritse, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que, para efeitos de essas despesas serem tomadas em conta, os residentes e os não residentes estão em situação comparável. Por conseguinte, na medida em que um Estado-Membro concede aos residentes a faculdade de deduzirem essas despesas, não pode, em princípio, excluir a possibilidade de os não residentes as tomarem em conta.

24 Assim, no exercício da sua competência fiscal, o Estado no território do qual a actividade gerou rendimentos tributáveis deve prever que as despesas directamente ligadas a essa actividade possam ser tomadas em conta na tributação do não residente. A esse respeito, há que precisar, contudo, que o direito comunitário não se opõe a que um Estado-Membro vá mais longe, permitindo que sejam tomadas em conta despesas que não têm essa relação (v., neste sentido, acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen, já referido, n.os 50 a 52).

25 Há que entender por despesas profissionais ligadas directamente às receitas auferidas no Estado-Membro onde a actividade é exercida as despesas que tenham uma relação económica directa com a prestação que deu origem à tributação nesse Estado e que, portanto, dela sejam indissociáveis, tais como as despesas de viagem e de alojamento. Nesse contexto, o lugar e o momento em que essas despesas foram efectuadas são indiferentes.

26 Resulta dos autos que a CELG, com sede em Portugal, auferiu, no território alemão, rendimentos no âmbito de manifestações de carácter artístico nele organizadas. Relacionadas com essas representações, a CELG efectuou as despesas profissionais enumeradas no n.º 10 do presente acórdão, algumas das quais, previamente, para a organização e a planificação dessas representações, outras durante as mesmas, que pede que sejam tomadas em conta na Alemanha. Compete ao órgão jurisdicional de

reenvio, a quem foi submetido o processo principal e que deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a proferir, determinar, no âmbito desse litígio, quais são as despesas profissionais declaradas pela CELG que estão directamente relacionadas com as prestações que deram origem à tributação nesse Estado e que, por isso, delas são indissociáveis.

27 Por conseguinte, há que considerar que o artigo 59.º do Tratado não se opõe a que uma legislação nacional sujeite o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre as receitas auferidas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais que esse contribuinte pede que sejam tomadas em conta terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado-Membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em que essas despesas foram efectuadas.

Quanto à exigência de as despesas serem superiores à metade das receitas

28 A segunda condição prevista na regulamentação em causa no processo principal, no que respeita ao reembolso do imposto retido na fonte sobre as receitas auferidas na Alemanha por um contribuinte não residente, consiste na exigência de as despesas profissionais que têm uma relação económica directa com essas receitas serem superiores à metade dessas mesmas receitas.

29 Essa condição pode constituir uma restrição à liberdade de prestação de serviços de uma sociedade que pretenda exercer actividades de carácter artístico, desportivo ou outro num Estado-Membro diferente daquele em que tem a sua sede.

30 Com efeito, essa condição tem por consequência que essa sociedade, quando pede o reembolso do imposto retido na fonte, não pode sistematicamente fazer com que sejam levadas em conta as suas despesas directamente relacionadas com a actividade económica em causa no âmbito da tributação dos rendimentos auferidos com essa actividade.

31 Verifica-se, assim, que, ao sujeitar a essa condição adicional a possibilidade de se tomar em conta as despesas profissionais efectuadas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto, uma legislação como a em causa no processo principal constitui, em princípio, uma restrição proibida pelo artigo 59.º do Tratado.

32 Há que verificar, portanto, se essa restrição pode ser justificada.

33 Não pode ser aceite a justificação apresentada pelo Governo alemão, segundo a qual a legislação nacional pretende evitar que as despesas sejam duplamente tomadas em conta, isto é, no Estado onde se encontra a sede social e no Estado onde as prestações foram fornecidas e as receitas tributadas.

34 Antes de mais, saliente-se que a Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital aplica o método chamado «da imputação».

35 Daí resulta que, em Portugal, uma sociedade portuguesa é tributada com base na totalidade das suas receitas, incluindo as auferidas no âmbito de uma actividade exercida na Alemanha, onde estas também são tributadas. A dupla tributação é

evitada através da dedução, no primeiro Estado, de um montante igual ao imposto pago no segundo. Esse mecanismo é adequado a impedir que as despesas sejam duplamente tomadas em conta, pois, quando é aplicado no primeiro Estado, este pode verificar as despesas profissionais que foram tomadas em conta no cálculo do imposto pago no segundo.

36 Por outro lado, o § 50, n.º 5, da EStG 1997 prevê um processo em que o Ministério das Finanças alemão pode informar o Estado de residência do contribuinte parcialmente sujeito a imposto do pedido de reembolso apresentado por esse contribuinte. Esse mecanismo de cooperação entre as autoridades nacionais competentes permite também evitar a eventualidade de as despesas serem duplamente tomadas em conta. Do mesmo modo, a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), também contribui para a realização desse objectivo ao prever a troca de informações entre as autoridades fiscais em causa.

37 Assim, não é justificada a restrição à livre prestação de serviços prevista numa legislação nacional que sujeita o reembolso do imposto retido na fonte sobre as receitas auferidas no Estado-Membro em causa por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais directamente relacionadas com essas receitas serem superiores a metade destas. Por conseguinte, há que concluir que o artigo 59.º do Tratado se opõe a essa legislação.

38 Em face do exposto, há que responder à questão colocada que o artigo 59.º do Tratado não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre as receitas auferidas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais que esse contribuinte, para esse efeito, pede que sejam tidas em conta terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado-Membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em

que essas despesas foram efectuadas. Em contrapartida, o referido artigo opõe-se a essa legislação nacional na medida em que sujeita o reembolso do referido imposto a esse contribuinte à condição de essas mesmas despesas profissionais serem superiores a metade das receitas.

Quanto às despesas

39 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 59.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.° CE) não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre as receitas auferidas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto à condição de as despesas profissionais que esse contribuinte, para esse efeito, pede que sejam tidas em conta terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado-Membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em que essas despesas foram efectuadas. Em contrapartida, o referido artigo opõe-se a essa legislação nacional na medida em que sujeita o reembolso do referido imposto a esse contribuinte à condição de essas mesmas despesas profissionais serem superiores a metade das receitas.

Assinaturas