ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

5 de Julho de 2005 *

No processo C-376/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Baixos), por decisão de 24 de Julho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Setembro de 2003, no processo

D.

contra

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas e A. Borg Barthet, presidentes de secção, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (relator), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka e U. Lõhmus, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 14 de Setembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de D., por D. M. Weber e E. M. S. Spierts, advocaten,

— em representação do Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, por G. P. Soethoudt, na qualidade de agente,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e J. G. M. van Bakel, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por E. Dominkovits, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por A. Tiemann, na qualidade de agente,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e C. Jurgensen-Mercier, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo finlandês, por A. Guimaraes-Purokoski, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por M. Bethell e K. Manji, na qualidade de agentes, assistidos por D. Wyatt, QC,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de Outubro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial incide sobre a interpretação dos artigos 73.°-B e 73.°-D do Tratado CE (actuais artigos 56.° CE e 58.° CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe D., de nacionalidade alemã, ao Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (administração fiscal neerlandesa), relativamente à recusa deste último de lhe conceder um abatimento em matéria de imposto sobre a fortuna.

Quadro jurídico

Lei relativa ao imposto sobre a fortuna

3 Na data dos factos no processo principal, o Reino dos Países Baixos aplicava um imposto sobre a fortuna baseado na lei de 16 de Dezembro de 1964 relativa ao imposto sobre a fortuna (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, p. 520, a seguir «Wet VB»). Trata-se de um imposto directo sobre o património, cuja taxa é de 8 por 1 000 do seu montante.

4 Segundo o artigo 1.º da Wet VB, na sua redacção aplicável ao ano fiscal em causa no processo principal, estão sujeitas ao imposto sobre a fortuna todas as pessoas singulares residentes nos Países Baixos (sujeitos passivos residentes) e todas as que, embora não residam nesse Estado-Membro, aí disponham de património (sujeitos passivos não residentes).

5 Segundo o artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, dessa lei, os sujeitos passivos residentes são tributados com base no seu património mundial no início do ano civil. A sua fortuna tributável é igual ao valor de todos os seus bens após dedução de todas as suas dívidas.

6 Nos termos do artigo 12.º da referida lei, os sujeitos passivos não residentes são tributados em função do património que possuam nos Países Baixos no início do

ano civil em causa. A sua fortuna tributável é igual ao valor dos seus bens situados nos Países Baixos após dedução do valor das suas dívidas nesse Estado-Membro.

7 O artigo 14.°, n.° 2, da Wet VB dispõe que os sujeitos passivos residentes beneficiam de um abatimento aplicado ao seu património mundial, ao contrário dos sujeitos passivos não residentes, tributados pelo seu património nos Países Baixos, que não dispõem desse benefício.

8 Nos termos do artigo 14.°, n.° 3, dessa lei, o montante do abatimento é diferente consoante os sujeitos passivos residentes se incluam na classe I, relativa aos solteiros, ou na classe II, relativa aos casados. Esse montante ascende, a título do ano fiscal em causa no processo principal, a 193 000 NLG para os primeiros, e a 241 000 NLG para os segundos.

9 Na sua decisão de 18 de Abril de 2003, adoptada com base numa decisão do Gerechtshof te 's-Gravenhage de 18 de Julho de 2000, o Staatssecretaris van Financiën aceitou que esse abatimento também se aplicasse aos sujeitos passivos não residentes, quando 90% ou mais do montante da fortuna se situasse nos Países Baixos.

Convenção destinada a evitar as duplas tributações

10 A convenção entre o Governo do Reino da Bélgica e o Governo do Reino dos Países Baixos destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património e a regular determinadas outras questões em matéria de fiscalidade foi assinada em 19 de Outubro de 1970 (a seguir «convenção belgo-neerlandesa»).

D.

11 O artigo 23.°, n.° 1, desta convenção, que figura no capítulo relativo à tributação da fortuna, dispõe:

«A fortuna constituída por bens imobiliários [...], é tributável no Estado em que esses bens estão situados.»

12 O artigo 24.° da referida convenção figura no capítulo intitulado «Disposições preventivas da dupla tributação». Os seus n.ºs 1 e 2 dizem respeito, respectivamente, aos residentes nos Países Baixos e na Bégica. Segundo o n.° 1, ponto 1, desse artigo, «[o]s Países Baixos podem, na tributação dos seus residentes, incluir na matéria colectável os elementos do rendimento ou do património que, nos termos das disposições da presente convenção, sejam tributáveis na Bélgica». O ponto 2 do mesmo número dispõe que, nesse caso, é aplicada uma redução ao montante do imposto para ter em conta o imposto pago na Bélgica e estabelece uma regra de cálculo desta mesma redução. O n.° 2 do referido artigo contém disposições específicas aplicáveis aos residentes na Bélgica com rendimentos provenientes dos Países Baixos.

13 O artigo 25.°, n.° 3, da convenção belgo-neerlandesa, intitulado «Não discriminação», dispõe:

«As pessoas singulares residentes num dos Estados beneficiam no outro Estado das deduções pessoais, abatimentos e reduções concedidas por este último aos seus próprios residentes pela sua situação ou pelos seus encargos familiares.»

Regulamentação relativa ao reembolso das despesas judiciais

14 Nos termos da lei geral do direito administrativo (Algemene Wet Bestuursrecht) e do decreto relativo às despesas judiciais (Besluit proceskosten bestuursrecht), o reembolso das despesas judiciais é determinado de acordo com um sistema fixo. Aos actos judiciais praticados são atribuídos pontos que se irão traduzir num montante de reembolso. Em certos casos é possível derrogar este sistema e obter um montante de reembolso superior.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 D. reside na Alemanha. Em 1 de Janeiro de 1998, 10% do montante da sua fortuna eram constituídos por bens imóveis situados nos Países Baixos, localizando-se o restante na Alemanha. De acordo com o artigo 1.º da Wet VB, o interessado foi sujeito ao imposto sobre a fortuna, enquanto sujeito passivo não residente, a título do ano de 1998.

16 Embora não estando localizados nos Países Baixos 90% do montante da sua fortuna, D. pediu o abatimento referido no artigo 14.º, n.º 2, da Wet VB, baseando-se no direito comunitário. O seu pedido foi entretanto indeferido pelo inspecteur dos impostos.

17 D. interpôs então recurso da decisão de indeferimento para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, invocando a existência de uma discriminação face, designadamente, às disposições dos artigos 56.° CE e 58.° CE, assim como à convenção belgo-neerlandesa.

18 D. contesta também a justeza da regulamentação neerlandesa relativa ao reembolso das despesas judiciais uma vez que, ainda que os seus argumentos fossem acolhidos, apenas poderia ser reembolsado de modo limitado, o que tornaria extremamente difícil, ou mesmo impossível, o exercício dos direitos reconhecidos pela ordem jurídica comunitária.

19 Tendo dúvidas quanto aos argumentos de direito comunitário apresentados por D., o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O direito comunitário, e em especial o disposto nos artigos 56.° CE e seguintes, opõe-se a um regime como o referido no processo principal, com base no qual um sujeito passivo residente tem sempre direito ao abatimento de um montante isento para efeitos do imposto sobre a fortuna, ao passo que um sujeito passivo não residente não tem direito a esse abatimento quando o seu património se encontra localizado principalmente no seu Estado de residência (onde não é tributado imposto sobre a fortuna)?

2) Em caso de resposta negativa, a situação altera-se pelo facto de, no caso em apreço, os Países Baixos, através de uma convenção bilateral, terem concedido direito de abatimento aos residentes na Bélgica (onde também não é tributado o imposto sobre a fortuna) que, quanto ao resto, se encontrem em circunstâncias semelhantes?

3) Em caso de resposta afirmativa a uma das duas questões anteriores, o direito comunitário opõe-se a um regime de despesas processuais como o presente, nos termos do qual, em princípio, apenas parte das despesas processuais é compensada, no caso de um cidadão ser parte vencedora num processo no órgão jurisdicional nacional por violação do direito comunitário por parte de um Estado-Membro?»

Quanto à primeira questão

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

20 D. defende que um regime como o neerlandês em causa no processo principal constitui um entrave à livre circulação de capitais, contrário ao artigo 56.° CE e não justificado pelo artigo 58.° CE, porque cria uma discriminação relativamente aos não residentes que investem em bens imobiliários nos Países Baixos. Assim, perante igual fortuna neste Estado-Membro, só o residente beneficia de um abatimento no cálculo do imposto sobre a fortuna.

21 Não existe qualquer circunstância objectiva susceptível de justificar uma diferença de tratamento entre as duas categorias de sujeitos passivos na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225). A circunstância de os não residentes estarem sujeitos ao imposto sobre a fortuna de modo limitado, ou seja, unicamente sobre a parte da sua fortuna situada nos Países Baixos, enquanto os residentes estão sujeitos a este imposto de modo ilimitado, sobre o seu património mundial, não constitui uma diferença objectiva. Esta diferença explica-se pela limitação da competência fiscal dos Estados-Membros.

22 D. acrescenta que há que distinguir o imposto sobre a fortuna do imposto sobre o rendimento que estava em causa no processo que deu origem ao acórdão Schumacker, já referido. As soluções aplicadas em matéria de imposto sobre o rendimento não são necessariamente aplicáveis ao imposto sobre a fortuna. Contrariamente ao que é admitido no que respeita ao imposto sobre o rendimento, importa pouco, tratando-se do imposto sobre a fortuna, que o essencial da fortuna do sujeito passivo esteja concentrado no seu Estado de residência.

23 Segundo os Governos neerlandês, belga, alemão, francês, assim como a Comissão das Comunidades Europeias, em contrapartida, os residentes e os não residentes não estão, regra geral, numa situação comparável em matéria de impostos directos e a diferença de tratamento contestada por D. é compatível com as regras do Tratado.

Resposta do Tribunal de Justiça

24 Importa, antes de mais, recordar que um investimento imobiliário como o efectuado por D. nos Países Baixos constitui um movimento de capital na acepção do artigo 1.º

da 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), e da nomenclatura dos movimentos de capitais que consta no anexo 1 desta directiva. A referida nomenclatura conservou o valor indicativo que tinha para a definição do conceito de «movimento de capitais» (v. acórdão de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, Colect., p. I-9743, n.º 7). Um tal investimento inclui-se no âmbito de aplicação das regras relativas à livre circulação de capitais previstas nos artigos 56.º CE e seguintes.

25 O artigo 56.º CE proíbe as restrições aos movimentos de capitais sem prejuízo do disposto no artigo 58.º CE. Resulta dos n.ºs 1 e 3 desta última disposição que os Estados-Membros podem, no seu direito fiscal, estabelecer uma distinção entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes desde que esta distinção não constitua um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

26 Em matéria de impostos directos, o Tribunal admitiu que a situação dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis (acórdão Schumacker, já referido, n.º 31).

27 Quanto ao imposto sobre o rendimento, o Tribunal decidiu que a situação do residente é diferente da do não residente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos está normalmente centralizado no Estado de residência. Por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar (acórdão Schumacker, já referido, n.º 33).

28 O Tribunal concluiu que o facto de determinado Estado-Membro não reconhecer aos não residentes certos benefícios fiscais atribuídos aos residentes não é, regra

geral, discriminatório, pois essas duas categorias de contribuintes não se encontram numa situação comparável.

29 O Tribunal considerou, no entanto, que assim não sucede no caso de o não residente não auferir rendimentos significativos no Estado-Membro de residência e obter o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, de modo que o Estado de residência não lhe pode conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar. Não existe, então, entre esse não residente e um residente que exerce uma actividade assalariada comparável qualquer diferença objectiva susceptível de sustentar uma diferença de tratamento no que respeita à tomada em consideração, para fins de tributação, da situação pessoal e familiar do contribuinte (v., designadamente, acórdãos Schumacker, já referido, n.os 36 e 37, e de 1 de Julho de 2004, Wallentin, C-169/03, Colect., p. I-6443, n.º 17).

30 O Tribunal admitiu assim que um Estado-Membro subordine a aplicação de uma vantagem a não residentes com a condição de que 90%, pelo menos, do montante dos seus rendimentos mundiais estejam sujeitos ao imposto nesse Estado (acórdão de 14 de Setembro de 1999, Gschwind, C-391/97, Colect., p. I-5451, n.º 32).

31 A situação do sujeito passivo do imposto sobre a fortuna e a do sujeito passivo do imposto sobre o rendimento são, em muitos aspectos, semelhantes.

32 Antes de mais, o imposto sobre a fortuna, como o imposto sobre o rendimento, constitui um imposto directo estabelecido em função da capacidade contributiva do sujeito passivo. O imposto sobre a fortuna é muitas vezes considerado um complemento do imposto sobre o rendimento, incidindo, designadamente, sobre o capital.

33 Depois, o sujeito passivo do imposto sobre a fortuna detém, regra geral, a maior parte do seu património no Estado em que reside. Como o Tribunal de Justiça já declarou, este Estado-Membro constitui, na maior parte das vezes, o local em que o sujeito passivo tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais (v. acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse, C-234/01, Colect., p. I-5933, n.º 43).

34 Importa, consequentemente, examinar se, como em matéria de imposto sobre o rendimento, a situação do residente e a do não residente, no âmbito do imposto sobre a fortuna, não são, regra geral, comparáveis.

35 A este propósito, há que analisar a situação de uma pessoa como D. que detém 90% do montante da sua fortuna no Estado-Membro em que reside e 10% noutro Estado-Membro com uma legislação relativa ao imposto sobre a fortuna como a prevista nos Países Baixos. Esta pessoa está sujeita ao imposto sobre a fortuna neste outro Estado-Membro na parte correspondente aos 10% do património que aí detém, sem beneficiar de qualquer abatimento. Os residentes deste outro Estado-Membro são tributados sobre o valor representado pela totalidade da fortuna que detêm em todo o mundo, e não apenas no território deste Estado, deduzido o montante do abatimento.

36 Há que observar que este abatimento — cuja finalidade é assegurar que pelo menos uma parte do património global do sujeito passivo em causa esteja isento de imposto sobre a fortuna — só cumpre plenamente a sua função se a tributação incidir sobre a totalidade da fortuna do interessado. Consequentemente, os não residentes que são tributados neste outro Estado-Membro apenas sobre uma parte da sua fortuna não têm, em geral, direito a beneficiar do referido abatimento.

37 Como em matéria de imposto sobre o rendimento, importa assim considerar, no que respeita ao imposto sobre a fortuna, que a situação do não residente é diferente da

do residente, na medida em que não só o essencial dos rendimentos, mas também o essencial da fortuna deste último estão normalmente centralizados no Estado em que reside. Consequentemente, este Estado-Membro é o melhor colocado para ter em conta a capacidade contributiva global do residente aplicando-lhe, sendo esse o caso, os abatimentos previstos pela sua legislação.

38 Daí resulta que um sujeito passivo que apenas detenha uma parte não essencial da sua fortuna noutro Estado-Membro que não o Estado em que reside não está, regra geral, numa situação comparável à dos residentes neste outro Estado-Membro, e que a recusa das autoridades em causa de lhe concederem o abatimento de que beneficiam estes últimos não constitui uma discriminação relativamente a ele.

39 Segundo D., contudo, a circunstância de o regime do Estado-Membro do interessado não prever o imposto sobre a fortuna implica que este interessado não beneficie em nenhum dos outros Estados-Membros em causa da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar para fins de aplicação de um abatimento, criando uma situação discriminatória relativamente a ele. D. afirma que, nos Países Baixos, o abatimento aplicado aos residentes tem em conta a sua situação pessoal e familiar, já que varia em função da situação matrimonial do sujeito passivo em causa. A fim de evitar que lhe seja aplicado um tratamento menos favorável do que o que está reservado aos residentes dos Países Baixos, importa, portanto, na opinião de D., que este Estado-Membro lhe conceda as mesmas vantagens de que beneficiam aqueles.

40 Esta argumentação não pode ser acolhida.

41 Com efeito, o tratamento diferenciado entre residentes e não residentes aplicado pelo Estado-Membro em que o interessado apenas detém 10% do montante da sua fortuna e a não aplicação, neste caso, de um abatimento explica-se pelo facto de o

interessado apenas deter uma parte não essencial da sua fortuna neste Estado e não se encontrar, pois, numa situação comparável à dos residentes. A circunstância de o Estado de residência do interessado ter abolido o imposto sobre a fortuna é irrelevante nesta situação de facto. Uma vez que o interessado detém o essencial da sua fortuna no Estado em que reside, o Estado-Membro em que apenas detém uma parte da sua fortuna não tem de lhe conceder as vantagens que concede aos seus próprios residentes.

42 Importa acrescentar que as circunstâncias do litígio no processo principal se distinguem das do processo que deu lugar ao acórdão Wallentin, já referido, na medida em que montantes tais como a pensão de alimentos obtida por F. Wallentin e paga pelos pais, e a bolsa de apoio que recebia do Estado alemão não constituíam, por natureza, rendimentos tributáveis nos termos do direito fiscal desse Estado. Nestas condições, os montantes obtidos por F. Wallentin na Alemanha, por um lado, e a fortuna detida por D. nesse Estado-Membro, por outro, não se podem considerar comparáveis para se determinar se, na tributação da fortuna que possui nos Países Baixos, D. deve poder beneficiar do abatimento previsto pela legislação deste último Estado.

43 Há que, portanto, responder à primeira questão que os artigos 56.º CE e 58.º CE não se opõem a um regime segundo o qual um Estado-Membro recusa aos sujeitos passivos não residentes, que detêm o essencial da sua fortuna no Estado em que residem, os abatimentos que concede aos sujeitos passivos residentes.

Quanto à segunda questão

Considerações preliminares

44 A segunda questão é relativa à aplicação da convenção belgo-neerlandesa no que respeita às regras previstas pelo Tratado que proíbem a discriminação em matéria de

livre circulação de capitais. Nos termos das disposições do artigo 25.°, n.° 3, desta convenção, cujos termos se aplicam aos dois Estados-Membros partes nesta, uma pessoa singular que resida na Bélgica beneficia nos Países Baixos dos abatimentos e outras vantagens que este último Estado aplica aos seus próprios residentes.

45 De onde resulta que um residente da Bélgica, encontrando-se numa situação análoga à de D., possuindo nos Países Baixos um bem imobiliário que represente apenas 10% do montante de toda a sua fortuna, beneficia, contrariamente a D., do abatimento concedido pelo Reino dos Países Baixos aos seus próprios residentes em matéria de imposto sobre a fortuna.

46 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a licitude, relativamente ao Tratado, da diferença de tratamento que existe, nesse caso, entre o residente na Bélgica e o residente na Alemanha. Este órgão jurisdicional pergunta, essencialmente, se os artigos 56.° CE e 58.° CE se opõem a que, em aplicação de uma convenção bilateral destinada a prevenir a dupla tributação, um Estado-Membro reconheça unicamente aos residentes do outro Estado parte da convenção o abatimento que concede aos seus próprios residentes, sem o estender aos residentes dos outros Estados-Membros.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

47 D. defende que a diferença, resultante da aplicação da convenção belgo-neerlandesa, entre a sua situação e a de um residente belga que se encontre numa situação equivalente constitui uma discriminação proibida pelo Tratado. Por um lado, é certo que o Tribunal admitiu diferenças de tratamento entre cidadãos comunitários resultantes da repartição das competências fiscais, mas a concessão do abatimento apenas aos residentes na Bélgica não é o resultado de tal repartição. Por outro lado, o tratamento dado pelo Reino dos Países Baixos aos residentes na Bélgica também não

reflecte um tratamento recíproco concedido aos residentes dos Países Baixos pelo Reino da Bélgica, uma vez que este último Estado já não prevê o imposto sobre a fortuna e não concede, portanto, qualquer abatimento aos residentes dos Países Baixos que possuam um bem imobiliário no seu território.

48 Os governos que apresentaram observações e a Comissão defendem, pelo contrário, que a diferença de tratamento entre uma pessoa como D. e um residente na Bélgica não é discriminatória. Afirmam que um Estado-Membro, parte numa convenção bilateral, de modo algum é obrigado, por força do Tratado, a estender a todos os residentes comunitários as vantagens que concede aos residentes do Estado-Membro contratante. Os referidos governos e a Comissão fazem referência ao perigo que implicaria, para a aplicação das convenções bilaterais existentes e para as que os Estados-Membros possam vir a celebrar no futuro, a extensão das vantagens previstas por uma convenção bilateral a todos os residentes comunitários e à insegurança jurídica que essa extensão criaria.

Resposta do Tribunal de Justiça

49 Importa recordar que, nos termos do artigo 293.º CE, os Estados-Membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais, a eliminação da dupla tributação na Comunidade.

50 O Tribunal declarou no acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 23), que, abstracção feita da Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO 1990, L 225, p. 10), nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar a dupla tributação foi adoptada no âmbito comunitário e os Estados-Membros não celebraram, nos termos do artigo 293.º CE, qualquer convenção multilateral para esse efeito.

D.

51 Na falta de outras medidas comunitárias ou de convenções que impliquem todos os Estados-Membros, foram celebradas várias convenções bilaterais entre estes últimos.

52 Como o Tribunal já recordou, os Estados-Membros têm a liberdade de fixar, no âmbito destas convenções bilaterais, os factores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal (v. acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57). O Tribunal também admitiu que uma diferença de tratamento entre nacionais dos dois Estados contratantes, resultante dessa repartição, não pode ser constitutiva de discriminação contrária ao artigo 39.º CE (v. acórdão Gilly, já referido, n.º 30).

53 O litígio no processo principal não tem, no entanto, por objecto as consequências de uma repartição das competências fiscais relativamente aos nacionais ou aos residentes de Estados-Membros partes numa mesma convenção, destinando-se antes a estabelecer uma comparação entre a situação de uma pessoa residente num Estado terceiro a essa convenção e a de uma pessoa abrangida por ela.

54 A este respeito, há que recordar que o âmbito de aplicação de uma convenção fiscal bilateral está limitado às pessoas singulares ou colectivas nela referidas.

55 No entanto, existem situações em que as vantagens de uma convenção bilateral podem ser estendidas a um residente de um Estado-Membro que não tenha a qualidade de parte na referida convenção.

56 Assim, o Tribunal decidiu que, tratando-se de uma convenção preventiva sobre a dupla tributação celebrada entre um Estado-Membro e um país terceiro, o princípio do tratamento nacional exige ao Estado-Membro parte na referida convenção que conceda aos estabelecimentos estáveis das sociedades não residentes os benefícios previstos pela convenção, nas mesmas condições que os que são aplicáveis às sociedades residentes (v. acórdão Saint-Gobain ZN, já referido, n.º 59).

57 Nesse caso, o sujeito passivo não residente que dispõe de um estabelecimento estável num Estado-Membro é considerado numa situação equivalente à de um sujeito passivo residente nesse Estado.

58 Há que recordar, entretanto, que a segunda questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio parte da premissa de que um não residente, como D., não está numa situação comparável à de um residente dos Países Baixos. Com a questão procura saber-se se a situação de D. pode ser comparada à de um outro não residente que beneficie de um tratamento especial ao abrigo da convenção preventiva da dupla tributação.

59 Um tratamento semelhante quanto ao imposto sobre a fortuna nos Países Baixos de um sujeito passivo, como D., residente na Alemanha e de um sujeito passivo residente na Bélgica pressupõe que os dois sejam considerados na mesma situação.

60 Ora, importa recordar que, a fim de evitar que os mesmos rendimentos e o mesmo património sejam tributados ao mesmo tempo nos Países Baixos e na Bélgica, a convenção belgo-neerlandesa prevê no seu artigo 24.º uma repartição da competência fiscal entre estes dois Estados-Membros, assim como uma regra enunciada no seu artigo 25.º, n.º 3, segundo a qual as pessoas singulares que residam num destes dois Estados beneficiam no outro Estado dos abatimentos pessoais que são concedidos por este último aos seus próprios residentes.

61 O facto de esses direitos e obrigações recíprocos apenas se aplicarem a pessoas residentes num dos dois Estado-Membros contratantes é uma consequência inerente às convenções bilaterais preventivas da dupla tributação. De onde resulta que um sujeito passivo residente na Bélgica não se encontra na mesma situação que um sujeito passivo que resida fora da Bélgica no que respeita ao imposto sobre a fortuna liquidado com base nos bens imobiliários situados nos Países Baixos.

62 Uma regra como a prevista no artigo 25.°, n.° 3, da convenção belgo-neerlandesa não pode ser considerada uma vantagem destacável do resto da convenção, sendo parte integrante e contribuindo para o seu equilíbrio geral.

63 Tendo em conta as considerações expostas, há que responder à segunda questão que os artigos 56.° CE e 58.° CE não se opõem a que uma regra prevista por uma convenção bilateral destinada a prevenir a dupla tributação, como a que está em causa no processo principal, não se estenda, numa situação e em circunstâncias como as do processo principal, ao residente num Estado-Membro que não é parte na referida convenção.

Quanto à terceira questão

64 Tendo a terceira questão sido colocada apenas para o caso de resposta afirmativa a uma das duas primeiras questões, não há que dar-lhe resposta.

Quanto às despesas

65 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 (Grande Secção) declara:

1) **Os artigos 56.º CE e 58.º CE não se opõem a um regime segundo o qual um Estado-Membro recusa aos sujeitos passivos não residentes, que detêm o essencial da sua fortuna no Estado em que residem, os abatimentos que concede aos sujeitos passivos residentes.**

2) **Os artigos 56.º CE e 58.º CE não se opõem a que uma regra prevista por uma convenção bilateral destinada a prevenir a dupla tributação, como a que está em causa no processo principal, não se estenda, numa situação e em circunstâncias como as do processo principal, ao residente num Estado-Membro que não é parte na referida convenção.**

Assinaturas.