

**Processo C-233/09**

**Gerhard Dijkman e Maria Dijkman/Lavaleije**

**contra**

**Belgische Staat**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo hof van beroep te Antwerpen)

«Livre prestação de serviços – Livre circulação de capitais – Fiscalidade directa – Diferença de tratamento em função do lugar de investimento ou de depósito»

Sumário do acórdão

*Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal*

*(Artigo 56.º CE)*

O artigo 56.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro segundo a qual os contribuintes residentes nesse Estado-Membro que auferem juros ou dividendos provenientes de depósitos ou de investimentos feitos noutro Estado-Membro estão sujeitos a um imposto municipal adicional quando não tenham decidido que esses rendimentos de capitais lhes sejam pagos através de um intermediário estabelecido no Estado-Membro de residência, ao passo que os rendimentos da mesma natureza provenientes de depósitos ou de investimentos feitos no Estado-Membro de residência, pelo facto de estarem sujeitos a retenção na fonte, podem não ser declarados e, nesse caso, não estão sujeitos àquele imposto.

Efectivamente, o estabelecimento por um Estado-Membro dessa diferença de tratamento em função do local do investimento dos capitais tem por efeito dissuadir um residente neste Estado-Membro de investir ou de depositar os seus capitais numa sociedade estabelecida num outro Estado-Membro e tem igualmente um efeito restritivo relativamente às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros, na medida em que constitui um obstáculo à percepção de capitais no primeiro Estado-Membro. A este propósito, a situação de um contribuinte que fez depósitos ou investimentos no Estado-Membro não difere da situação de um contribuinte que fez depósitos ou investimentos num outro Estado-Membro. Com efeito, no âmbito dessa legislação, um contribuinte residente que tenha auferido rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro está sujeito a um imposto sobre os referidos rendimentos no Estado-Membro em que reside da mesma forma que um contribuinte residente que tenha auferido rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos neste último Estado-Membro. Assim, neste contexto, o facto de os referidos rendimentos estarem sujeitos a técnicas de tributação diferentes está precisamente na origem da diferença de tratamento que implica que o imposto municipal adicional incida apenas, necessariamente, sobre os rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro, mas não traduz uma diferença de situação essencial dos contribuintes em causa à luz do dito imposto. Efectivamente, e relativamente a este imposto, lançado pelas áreas metropolitanas ou pelos municípios sobre todos os contribuintes da mesma área metropolitana ou do mesmo município e cuja base de incidência é constituída pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, um contribuinte residente que aufera rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro não se encontra numa situação objectivamente diferente da de um contribuinte

residente que aufera rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos no Estado-Membro em que reside. Nestas circunstâncias, essa legislação constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

Tal restrição não é justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal nacional uma vez que não se procedeu a nenhuma liquidação que compensasse a vantagem em que consiste esta isenção do imposto municipal adicional para os rendimentos provenientes de um depósito ou investimento efectuado no Estado-Membro de residência do contribuinte. Além disso, embora a necessidade de preservar a eficácia da fiscalização fiscal possa apoiar a afirmação segundo a qual a liquidação da retenção na fonte só pode ser efectuada por intermediários estabelecidos no território nacional, não pode justificar que os rendimentos sujeitos a esta liquidação e os rendimentos a ela não sujeitos estejam submetidos a um tratamento diferente no que diz respeito ao imposto municipal adicional.

(cf. n.os 31, 45, 48, 57, 59, 62 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de Julho de 2010 (\*)

«Livre prestação de serviços – Livre circulação de capitais – Fiscalidade directa – Diferença de tratamento em função do lugar de investimento ou de depósito»

No processo C-233/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo hof van beroep te Antwerpen (Bélgica), por decisão de 16 de Junho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de Junho de 2009, no processo

**Gerhard Dijkman,**

**Maria Dijkman-Lavaleije**

contra

**Belgische Staat,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, E. Levits (relator), M. Ilešič, M. Safjan e M. Berger, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- pelos próprios G. Dijkman e M. Dijkman-Lavaleije,
- em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e W. Roels, 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 do artigo 56.º, n.º 1, CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe G. Dijkman e M. Dijkman-Lavaleije ao Belgische Staat (Estado belga), quanto à recusa da Administração Fiscal belga de lhes reembolsar, nomeadamente, o imposto municipal adicional ao imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (a seguir «imposto municipal adicional») cobrado relativamente aos exercícios fiscais de 2004 e de 2005, em proporção ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (a seguir «IRS») e incidente sobre certos rendimentos de capitais provenientes de investimentos e de depósitos feitos nos Países Baixos.

## **Quadro jurídico nacional**

3 Por força do artigo 261.º do Código do Imposto sobre os Rendimentos de 1992 (code des impôts sur les revenus 1992, a seguir «CIR de 1992»), estão sujeitos à retenção na fonte do imposto, nomeadamente, os habitantes do Reino da Bélgica, as sociedades aí sedeadas, as associações, instituições, estabelecimentos e organismos de qualquer espécie assim como as pessoas colectivas sujeitas ao imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas que paguem rendimentos de capitais e de bens móveis, bem como os intermediários estabelecidos na Bélgica que intervenham, seja a que título for, no pagamento de rendimentos de capitais e de bens móveis de origem estrangeira, a menos que, nomeadamente, demonstrem que a retenção na fonte foi efectuada por um intermediário anterior.

4 Segundo o artigo 313.º do CIR de 1992, os contribuintes sujeitos a IRS estão dispensados de mencionar, na sua declaração anual de IRS, os rendimentos de capitais e de bens móveis que tenham sido sujeitos a retenção na fonte e aqueles que dela estejam isentos por força de disposições legais e regulamentares, com excepção de certos tipos de rendimentos que não se enquadram no processo principal. O valor retido na fonte relativamente a tais rendimentos não declarados não pode ser imputado no IRS devido nem pode ser restituído.

5 O artigo 465.º do CIR de 1992 prevê que as áreas metropolitanas e os municípios possam lançar um imposto adicional ao IRS.

6 O artigo 466.º do CIR de 1992 dispõe o seguinte:

«O imposto municipal adicional [...] e o imposto das áreas metropolitanas adicional ao [IRS] são calculados sobre o [IRS] determinado:

- antes da dedução dos pagamentos por conta mencionados nos artigos 157.º a 168.º e 175.º

a 177.º, das quantias retidas na fonte, da quota fixa de imposto estrangeiro e dos créditos de imposto, mencionados nos artigos 134.º e 277.º a 296.º;

– antes da aplicação dos acréscimos mencionados nos artigos 157.º a 168.º, da bonificação mencionada nos artigos 175.º a 177.º assim como dos aumentos de imposto previstos no artigo 444.º»

7 Segundo o artigo 467.º do CIR de 1992, o imposto adicional ao IRS é lançado pelo município ou pela área metropolitana, incidindo sobre os habitantes do Reino da Bélgica com domicílio fiscal, respectivamente, nesse município ou nos municípios que façam parte dessa área metropolitana.

8 O artigo 468.º do CIR de 1992 prevê:

«O imposto adicional é lançado relativamente a todos os contribuintes de uma mesma área metropolitana ou município a uma percentagem uniforme do imposto devido ao Estado.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

9 Os recorrentes no processo principal, residentes na Bélgica, declararam, na sua declaração de IRS relativa ao exercício fiscal de 2004, rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro, no caso concreto, nos Países Baixos, a saber, juros de depósitos no montante de 33 780 euros e dividendos no montante de 90 030,52 euros, sem retenção na fonte.

10 Na liquidação relativa a este exercício fiscal, estes juros e dividendos foram tributados separadamente às taxas respectivas de 15% e 25%. Além disso, o imposto assim liquidado foi acrescido do imposto municipal adicional, fixado pelo município do domicílio dos recorrentes à taxa de 8% do imposto devido ao Estado.

11 Os recorrentes no processo principal apresentaram uma reclamação contra esta liquidação, opondo-se, por um lado, à tributação do imposto à taxa de 25% sobre os dividendos, porquanto o Reino dos Países Baixos já tinha retido um imposto sobre os dividendos provenientes deste país, e, por outro, à cobrança do imposto municipal adicional.

12 Relativamente ao exercício fiscal de 2005, os recorrentes no processo principal apresentaram uma declaração de IRS na qual declararam, nomeadamente, rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro, a saber, dividendos no montante de 14 551,23 euros no caso de G. Dijkman e de 15 359,53 euros no caso de M. Dijkman-Lavaleije, os quais não foram objecto de retenção na fonte.

13 Tendo estes montantes sido tributados separadamente à taxa de 25% na liquidação relativa a este exercício fiscal, além do imposto municipal adicional correspondente, os recorrentes no processo principal apresentaram uma reclamação contra esta liquidação, arguindo os mesmos argumentos que os formulados contra a liquidação relativa ao exercício fiscal de 2004.

14 Tendo as suas reclamações sido indeferidas, os recorrentes no processo principal intentaram uma acção no rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia), que foi julgada improcedente.

15 No hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia), os recorrentes no processo principal pedem, por um lado, que a quantia retida por conta do imposto neerlandês sobre os dividendos declarados relativamente aos exercícios fiscais de 2004 e 2005 seja

imputada no IRS devido na Bélgica e, por conseguinte, que o Belgische Staat seja condenado a reembolsar? Ihes os montantes de 11 906 euros e de 3 479 euros, correspondentes aos impostos cobrados pelo Estado sobre estes dividendos. Por outro lado, pedem o reembolso dos montantes de 2 206 euros e de 800 euros correspondentes ao imposto municipal adicional.

16 O hof van beroep te Antwerpen julgou improcedentes os pedidos dos recorrentes no processo principal relativos à imputação da quantia retida por conta do imposto neerlandês no imposto devido na Bélgica.

17 No que diz respeito ao imposto municipal adicional, o referido órgão jurisdicional constata que, quando os contribuintes auferem rendimentos de capitais estrangeiros que ainda não foram sujeitos a retenção na fonte, não podem invocar a norma enunciada no artigo 313.º do CIR de 1992 relativa à retenção na fonte liberatória e são obrigados a declarar estes rendimentos. Ora, quando os rendimentos de capitais são declarados, o imposto municipal adicional é sempre devido, segundo os artigos 465.º e 466.º do CIR de 1992. Em contrapartida, quando os contribuintes auferem rendimentos de capitais belgas, estes rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte liberatória. Ora, no regime da retenção na fonte liberatória, o montante dos rendimentos de capitais que foram objecto de retenção na fonte não deve ser declarado e por conseguinte não está sujeito àquele imposto. A única forma de estes contribuintes beneficiarem da norma enunciada no artigo 313.º do CIR de 1992 e, assim, evitarem o imposto municipal adicional sobre os seus rendimentos de capitais estrangeiros consiste em receber estes rendimentos através de um intermediário belga que proceda à retenção na fonte.

18 Nestes termos, o hof van beroep te Antwerpen decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Constitui uma violação do artigo 56.º, n.º 1, CE o facto de os residentes na Bélgica que fazem investimentos ou depósitos no estrangeiro, por exemplo, nos Países Baixos, serem obrigados, para evitar a sujeição ao imposto municipal adicional previsto no artigo 465.º do [CIR de 1992], a recorrer a um intermediário belga para receber o pagamento dos rendimentos de capitais, enquanto os residentes [na Bélgica] que façam investimentos ou depósitos na Bélgica podem sempre beneficiar do regime da retenção na fonte liberatória previsto no artigo 313.º do [CIR de 1992] e podem, assim, evitar o imposto municipal adicional previsto no artigo 465.º do [CIR de 1992], visto que já foi retido na fonte o imposto sobre os rendimentos de capitais?»

### **Quanto à questão prejudicial**

19 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 56.º CE se opõe à legislação de um Estado? Membro segundo a qual os contribuintes residentes nesse Estado? Membro que auferem juros ou dividendos provenientes de depósitos ou investimentos feitos num outro Estado? Membro estão sujeitos a um imposto municipal adicional quando não tenham decidido que esses rendimentos de capitais lhes sejam pagos através de um intermediário estabelecido no Estado? Membro de residência, enquanto os rendimentos da mesma natureza, provenientes de depósitos ou de investimentos feitos no Estado? Membro em que residem, pelo facto de estarem sujeitos a retenção na fonte, podem não ser declarados e, nesse caso, não estão sujeitos a um tal imposto.

*Quanto à existência de uma restrição às liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE*

20 Importa lembrar que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados? Membros, estes devem, no entanto, exercer essa competência com observância do direito da União (v., designadamente, acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Colect.*, p. I-11673, n.º 36; de 8

de Novembro de 2007, Amurta, C?379/05, Colect., p. I?9569, n.º 16; e de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C?540/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 28).

21 A este respeito, há que notar desde logo que o Governo belga considera que o presente processo deve ser analisado à luz do artigo 49.º CE, e não à luz do artigo 56.º CE. Com efeito, segundo este governo, na medida em que só os intermediários belgas podem fazer a retenção na fonte liberatória do imposto sobre os rendimentos de capitais, o acesso ou não ao regime desta retenção para um contribuinte residente na Bélgica que deposita ou investe capitais num outro Estado?Membro depende do lugar em que auferes os seus rendimentos, e não do sítio em que deposita ou investe os seus capitais.

22 Assim, há que verificar, antes de mais, se, e em que medida, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é susceptível de afectar o exercício da livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais.

23 Ora, importa lembrar, por um lado, que o artigo 49.º CE exige a eliminação de qualquer restrição à livre prestação de serviços, ainda que indistintamente aplicada aos prestadores nacionais e aos dos outros Estados?Membros, quando seja susceptível de impedir, entravar ou tornar menos atractivas as actividades do prestador estabelecido num outro Estado?Membro, onde presta legalmente serviços análogos (v. acórdão de 8 de Setembro de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, C?42/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 51 e jurisprudência aí referida).

24 Além disso, de acordo com jurisprudência assente, o artigo 49.º CE confere direitos não só ao próprio prestador de serviços mas também ao destinatário desses serviços (v., neste sentido, acórdão de 3 de Outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, Colect., p. I?9461, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

25 Por outro lado, constituem restrições aos movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, nomeadamente as medidas impostas por um Estado?Membro que sejam susceptíveis de dissuadir os seus residentes de contrair empréstimos ou fazer investimentos noutros Estados?Membros (v., designadamente, acórdãos de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C?478/98, Colect., p. I?7587, n.º 18, e de 11 de Junho de 2009, X e Passenheim?van Schoot, C?155/08 e C?157/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 33).

26 Resulta de jurisprudência bem assente que, para determinar a qual das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado é subsumível uma legislação nacional, há que ter em conta o objecto da legislação em causa (v., neste sentido, acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck, C?157/05, Colect., p. I?4051, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

27 Uma legislação como a que está em causa no processo principal estabelece uma diferença de tratamento tanto em função da origem dos rendimentos de capitais dos contribuintes residentes como em função da entidade que paga esses rendimentos.

28 Em especial, por um lado, como refere o órgão jurisdicional de reenvio, a legislação em causa no processo principal estabelece uma diferença de tratamento dos rendimentos de capitais dos residentes na Bélgica oriundos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado?Membro relativamente aos rendimentos oriundos de investimentos ou de depósitos feitos na Bélgica, sendo que os primeiros devem ser declarados e, por conseguinte, estão sujeitos a uma tributação suplementar, a saber, o imposto municipal adicional, enquanto os segundos estão isentos do mesmo, graças ao regime da retenção na fonte liberatória.

29 Por outro lado, como alega o Governo belga, um residente na Bélgica que tenha feito os

seus investimentos ou depósitos num outro Estado?Membro pode decidir que os rendimentos de capitais atinentes a esses investimentos ou a esses depósitos lhe sejam pagos por um intermediário estabelecido na Bélgica, caso em que esses rendimentos poderão beneficiar do regime de retenção na fonte liberatória e, assim, evitar o imposto municipal adicional. Ora, o pagamento dos rendimentos provenientes de investimentos ou depósitos feitos num outro Estado?Membro constitui uma prestação de serviços na acepção do artigo 49.º CE.

30 Uma tal legislação é, por conseguinte, susceptível de afectar tanto o exercício da livre circulação de capitais como o da livre prestação de serviços.

31 Assim, o estabelecimento por um Estado?Membro de uma diferença de tratamento em função do local do investimento dos capitais tem por efeito dissuadir um residente neste Estado?Membro de investir ou de depositar os seus capitais numa sociedade estabelecida num outro Estado?Membro e tem igualmente um efeito restritivo relativamente às sociedades estabelecidas noutros Estados?Membros, na medida em que constitui um obstáculo à percepção de capitais no primeiro Estado?Membro (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, *Colect.*, p. I-11753, n.º 166, e de 18 de Dezembro de 2007, *Grønfeldt*, C-436/06, *Colect.*, p. I-12357, n.º 14).

32 Da mesma forma, na medida em que apenas os intermediários estabelecidos na Bélgica podem fazer a retenção na fonte liberatória, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal coloca os intermediários estabelecidos no Estado?Membro em questão numa posição de vantagem quanto à prestação dos serviços relacionados com o pagamento aos residentes na Bélgica dos rendimentos provenientes de investimentos ou de depósitos feitos noutros Estados?Membros relativamente aos intermediários aqui estabelecidos e, por conseguinte, torna menos atractivos os serviços destes últimos.

33 Todavia, decorre da jurisprudência que o Tribunal de Justiça aprecia a medida em causa, em princípio, à luz de uma só destas duas liberdades, se se demonstrar que, nas circunstâncias do processo principal, uma delas é totalmente secundária em relação à outra e pode ser?lhe subordinada (acórdão de 3 de Outubro de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, *Colect.*, p. I-9521, n.º 34; v., também, por analogia, acórdão de 17 de Setembro de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 37).

34 No caso em apreço, o litígio no processo principal diz respeito à incidência do imposto municipal adicional sobre os rendimentos de depósitos e de investimentos feitos num outro Estado?Membro e reporta?se assim às consequências que decorrem para um contribuinte residente do exercício da livre circulação de capitais.

35 Assim, é precisamente o exercício desta liberdade que implica, para o contribuinte residente, a necessidade de escolher um intermediário para o pagamento dos rendimentos provenientes dos investimentos e dos depósitos em causa. A escolha deste intermediário e, por conseguinte, os aspectos relativos à livre prestação de serviços são, neste contexto, secundários face aos aspectos relativos à livre circulação de capitais.

36 Por conseguinte, tendo em conta as considerações tecidas no n.º 31 do presente acórdão, há que concluir que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE.

37 Esta conclusão não é infirmada pelos argumentos do Governo belga que, por um lado, procura minimizar os efeitos da diferença de tratamento que decorre da legislação nacional em causa no processo principal e, por outro, alega que, relativamente ao regime da retenção na fonte liberatória, um contribuinte que invista na Bélgica se encontra numa situação diferente da do

contribuinte que invista num outro Estado?Membro.

38 No que diz respeito ao primeiro ponto, há que salientar antes de mais que, quanto ao tratamento dispensado aos juros e aos dividendos em causa no processo principal, é irrelevante que outros tipos de rendimentos de capitais não estejam sujeitos à retenção na fonte liberatória, ainda que auferidos na Bélgica, e estejam, por conseguinte, sempre sujeitos ao imposto municipal adicional, uma vez que os juros e os dividendos da mesma natureza auferidos na Bélgica estão sujeitos ao regime da retenção na fonte liberatória.

39 O Governo belga alega, além disso, que os efeitos da diferença de tratamento não são necessariamente desfavoráveis aos beneficiários de rendimentos de capitais provenientes de um outro Estado?Membro, na medida em que o pagamento do imposto através da retenção na fonte liberatória implica uma desvantagem de tesouraria para o contribuinte que é imediatamente privado do respectivo montante, ao passo que, no caso de pagamento do imposto no quadro normal de cobrança do IRS, pode conservar aquele montante em média durante dois anos e, por conseguinte, extrair daí um rendimento.

40 A este respeito, cumpre salientar que a sujeição, por um Estado?Membro, dos rendimentos de capitais provenientes de depósitos ou de investimentos feitos num outro Estado?Membro a uma tributação suplementar relativamente àqueles provenientes de depósitos e de investimentos feitos no primeiro Estado?Membro constitui, por si só, um tratamento fiscal desfavorável contrário à livre circulação de capitais.

41 Ora, segundo a jurisprudência, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de existirem outros benefícios, mesmo supondo que esses benefícios existam (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C?35/98, Colect., p. I?4071, n.º 61, e Amurta, C?379/05, já referido, n.º 75).

42 Por outro lado, mesmo uma restrição de pequeno impacto ou de menor importância a uma liberdade fundamental é proibida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Fevereiro de 2000, Comissão/França, C?34/98, Colect., p. I?995, n.º 49; de 11 de Março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Colect., p. I?2409, n.º 43; e de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, C?170/05, Colect., p. I?11949, n.º 50).

43 Assim, não procede a alegação do Governo belga de que a incidência do imposto municipal adicional sobre os rendimentos de depósitos feitos num outro Estado?Membro pode ser compensada pela vantagem de tesouraria de que disporia o contribuinte residente que auferir estes rendimentos, contrariamente aos rendimentos de depósitos do contribuinte residente feitos no Estado?Membro em que reside, que estão sujeitos à retenção na fonte liberatória.

44 Quanto ao segundo ponto, o Governo belga alega que a situação de um contribuinte que fez depósitos ou investimentos na Bélgica difere da situação de um contribuinte que fez depósitos ou investimentos num outro Estado?Membro. Com efeito, neste último caso, a gestão e a cobrança do imposto a título de retenção na fonte liberatória não poderiam ser confiadas à entidade pagadora dos rendimentos de capitais, não residente, sem implicar um risco de dificuldades de cobrança no caso de retenção de um valor insuficiente. Ora, no acórdão de 22 de Dezembro de 2008, Truck Center (C?282/07, Colect., p. I?10767), o Tribunal de Justiça teria reconhecido, implicitamente, que tais dificuldades não encontram solução satisfatória nos instrumentos internacionais de assistência à cobrança e que os contribuintes estabelecidos no estrangeiro estão, assim, numa situação diferente da dos contribuintes residentes no que diz respeito à cobrança do imposto.



45 A este propósito, basta salientar que, no âmbito de uma legislação como a que está em causa no processo principal, um contribuinte residente que tenha auferido rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro está sujeito a um imposto sobre os referidos rendimentos no Estado-Membro em que reside da mesma forma que um contribuinte residente que tenha auferido rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos neste último Estado-Membro.

46 Assim, neste contexto, o facto de os referidos rendimentos estarem sujeitos a técnicas de tributação diferentes está precisamente na origem da diferença de tratamento que implica que o imposto municipal adicional incida apenas, necessariamente, sobre os rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro, mas não traduz uma diferença de situação essencial dos contribuintes em causa à luz do dito imposto.

47 Com efeito, relativamente a um imposto como o que está em causa no processo principal, lançado pelas áreas metropolitanas ou pelos municípios sobre todos os contribuintes da mesma área metropolitana ou do mesmo município e cuja base de incidência é constituída pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, um contribuinte residente que aufera rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos num outro Estado-Membro não se encontra numa situação objectivamente diferente da de um contribuinte residente que aufera rendimentos de investimentos ou de depósitos feitos no Estado-Membro em que reside.

48 Nestas circunstâncias, impõe-se concluir que uma legislação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

*Quanto à justificação da restrição à livre circulação de capitais*

49 Como decorre de jurisprudência bem assente, as medidas nacionais que limitam a livre circulação de capitais podem ser justificadas pelas razões mencionadas no artigo 58.º CE ou por razões imperiosas de interesse geral, desde que sejam adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassem o necessário para alcançar esse objectivo (v., neste sentido, acórdão de 23 de Outubro de 2007, Comissão/Alemanha, C-112/05, Colect., p. I-8995, n.os 72, 73 e jurisprudência aí referida).

50 Segundo o Governo belga, a legislação em causa no processo principal é justificada por razões relativas à coerência e à especificidade do sistema fiscal belga, bem como à necessidade de garantir a eficácia da fiscalização fiscal.

51 Assim, o monopólio conferido aos intermediários estabelecidos na Bélgica quanto à elaboração da declaração *ad hoc* da retenção e ao pagamento do valor a reter na fonte seria inerente ao sistema fiscal belga e constituiria uma modalidade de cobrança do imposto simples para os contribuintes e pouco dispendiosa para o Estado, na medida em que os intermediários devedores deste imposto retido suportam o ónus administrativo da cobrança e pagamento do mesmo.

52 Ao centralizar a cobrança do imposto sobre os rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro nos intermediários belgas, o sistema fiscal belga racionalizaria as medidas de fiscalização, limitando-as a algumas centenas de intervenientes, o que, ao permitir um acompanhamento dos fluxos financeiros de forma global relativamente a cada um dos intermediários devedores do imposto retido, garantiria a eficácia da fiscalização fiscal. Permitir que o contribuinte, pessoa singular residente na Bélgica, efectuasse a retenção do imposto devido sobre os próprios rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro tornaria um tal acompanhamento destes fluxos quase impossível, pois seria preciso analisá-los através das

declarações de retenção na fonte feitas por milhões de intervenientes.

53 Da mesma forma, autorizar as entidades pagadoras de rendimentos de capitais ou os intermediários financeiros estabelecidos num outro Estado? Membro a fazer a retenção na fonte liberatória por conta de um residente na Bélgica também não permitiria garantir a eficácia da fiscalização fiscal realizada pela Administração belga, uma vez que os instrumentos internacionais de assistência à cobrança dos impostos não podem garantir inteiramente a eficácia da fiscalização fiscal relativamente aos operadores estabelecidos noutros Estados? Membros.

54 A propósito das justificações assim enunciadas, deve recordar-se, por um lado, que o Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um sistema fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 28; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 42; e de 27 de Novembro de 2008, Papillon, C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 43).

55 Para que um argumento baseado nessa justificação possa ter sucesso, o Tribunal de Justiça exige, porém, umnexo directo entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o carácter directo deste nexoser apreciado à luz do objectivo prosseguido pela regulamentação em causa (v. acórdão Papillon, já referido, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

56 Ora, como já foi referido no n.º 46 do presente acórdão, uma diferença de tratamento como a que está em causa no processo principal não se limita à aplicação de técnicas de tributação diferentes consoante os rendimentos em causa provenham de depósitos ou de investimentos feitos num outro Estado? Membro ou no Estado? Membro de residência. Com efeito, as diferentes técnicas de tributação em causa implicam que uma tributação suplementar, sob a forma de imposto municipal adicional, incida sobre os rendimentos de capitais provenientes de um depósito ou de um investimento feito num outro Estado? Membro e não sujeitos à retenção na fonte, enquanto os rendimentos provenientes de um depósito ou de um investimento feito na Bélgica podem estar isentos daquele imposto, pelo facto de não deverem ser declarados sempre que tenham sido sujeitos à retenção na fonte.

57 O Governo belga, todavia, não procedeu a nenhuma liquidação que compensasse a vantagem em que consiste esta isenção.

58 Por outro lado, o Tribunal de Justiça reconheceu que a necessidade de garantir a eficácia da fiscalização fiscal constitui uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão X e Passenheim-van Schoot, já referido, n.º 45 e jurisprudência aí referida).

59 Todavia, embora a necessidade de preservar a eficácia da fiscalização fiscal possa apoiar a opinião do Governo belga segundo a qual a liquidação da retenção na fonte liberatória do imposto sobre os rendimentos de capitais só pode ser efectuada por intermediários estabelecidos na Bélgica, não pode justificar que os rendimentos sujeitos a esta retenção e os rendimentos a ela não sujeitos estejam submetidos a um tratamento diferente no que diz respeito ao imposto municipal adicional.

60 Além disso, o Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que as dificuldades práticas não podem justificar, por si sós, a restrição de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v. acórdão Papillon, já referido, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

61 Assim, há que concluir que os fundamentos invocados pelo Governo belga não podem

justificar a restrição à livre circulação de capitais que decorre de uma legislação como a que está em causa no processo principal.

62 Pelo exposto, há que responder à questão submetida que o artigo 56.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro segundo a qual os contribuintes residentes nesse Estado-Membro que auferem juros ou dividendos provenientes de depósitos ou de investimentos feitos noutra Estado-Membro estão sujeitos a um imposto municipal adicional quando não tenham decidido que esses rendimentos de capitais lhes sejam pagos através de um intermediário estabelecido no Estado-Membro de residência, ao passo que os rendimentos da mesma natureza provenientes de depósitos ou de investimentos feitos no Estado-Membro de residência, pelo facto de estarem sujeitos à retenção na fonte, podem não ser declarados e, nesse caso, não estão sujeitos àquele imposto.

### **Quanto às despesas**

63 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 (Primeira Secção) declara:

**O artigo 56.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro segundo a qual os contribuintes residentes nesse Estado-Membro que auferem juros ou dividendos provenientes de depósitos ou de investimentos feitos noutra Estado-Membro estão sujeitos a um imposto municipal adicional quando não tenham decidido que esses rendimentos de capitais lhes sejam pagos através de um intermediário estabelecido no Estado-Membro de residência, ao passo que os rendimentos da mesma natureza provenientes de depósitos ou de investimentos feitos no Estado-Membro de residência, pelo facto de estarem sujeitos a retenção na fonte, podem não ser declarados e, nesse caso, não estão sujeitos àquele imposto.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.