

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de dezembro de 2014 (\*)

«Reenvio prejudicial — Liberdade de estabelecimento — Legislação fiscal — Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — Sujeito passivo não residente — Dedutibilidade de despesas atinentes a um monumento histórico ocupado pelo seu proprietário — Não dedutibilidade, quanto a um monumento, unicamente por este não ser classificado no Estado da tributação, ao passo que o é no Estado de residência»

No processo C-87/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 1 de fevereiro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de fevereiro de 2013, no processo

**Staatssecretaris van Financiën**

contra

**X,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, K. Lenaerts, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Segunda Secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev e J. L. da Cruz Vilaça, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de X, por F. Engelen, S. Douma e G. Boulogne, na qualidade de consultores,
- em representação do Governo neerlandês, por B. Koopman e M. Bulterman, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por A. Rubio González, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, por D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brighthouse, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 4 de setembro de 2014,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a X, a propósito da recusa das autoridades fiscais neerlandesas de deduzir, aos rendimentos desse sujeito passivo, determinadas despesas conexas com a conservação da sua residência, um castelo situado na Bélgica, protegido pela legislação sobre monumentos históricos desse Estado-Membro, unicamente com o fundamento de que o referido castelo não está protegido pela legislação sobre os monumentos históricos do Reino dos Países Baixos.

## **Direito neerlandês**

3 O artigo 2.5, n.º 1, da Lei de 2001 do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (wet inkomstenbelasting 2001), na redação aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares»), dispõe:

«Qualquer sujeito passivo nacional que não resida nos Países Baixos durante todo o ano civil, e qualquer sujeito passivo estrangeiro que seja residente noutro Estado-Membro da União Europeia, nas ilhas neerlandesas de Bonaire, Santo Eustáquio e Saba, ou num país designado num decreto do Ministro e com o qual os Países Baixos celebraram uma convenção para evitar a dupla tributação que prevê a troca de informações, e cujos rendimentos sejam tributados nesse outro Estado-Membro, nas ilhas neerlandesas de Bonaire, Santo Eustáquio e Saba, ou nesse país, pode optar pela aplicação das regras que esta lei prevê para os sujeitos passivos nacionais. [...]»

4 Nos termos do artigo 3.1. desta lei:

«1. Os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho e da habitação são os rendimentos do trabalho e da habitação, depois de subtraídos os prejuízos dedutíveis provenientes do trabalho e da habitação (secção 3.13).

2. Os rendimentos provenientes do trabalho e da habitação são constituídos pelo montante total:

a. dos lucros tributáveis da empresa (secção 3.2),

- b. da retribuição tributável (secção 3.3),
- c. dos resultados tributáveis provenientes de outras atividades (secção 3.4),
- d. das prestações e pagamentos periódicos tributáveis (secção 3.5),
- e. dos rendimentos tributáveis provenientes da habitação própria (secção 3.6),
- f. das despesas negativas conexas com pagamentos de rendimentos (secção 3.8), e
- g. das deduções pessoais negativas (secção 3.9),

a que são subtraídas:

- h. a dedução por inexistência ou quase inexistência de dívidas conexas com a habitação própria (secção 3.6 *bis*),
- i. as despesas conexas com pagamentos de rendimentos (secção 3.7), e
- j. as deduções pessoais (capítulo 6).»

5 Resulta dos dados expostos na decisão de reenvio que os rendimentos tributáveis provenientes da habitação do sujeito passivo são fixados numa percentagem do valor da habitação.

6 O capítulo 6 da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares estabelece, nomeadamente, regras específicas relativas à dedução das despesas conexas com um edifício classificado. A faculdade de proceder à dedução existe, simultaneamente, para as habitações próprias e para os edifícios classificados que geram rendimentos provenientes da poupança e dos investimentos, a que se refere o capítulo 5 da referida lei, a saber, as residências secundárias e os edifícios de investimento. Com base no artigo 6.31 da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, lido em conjugação com o artigo 6.1., n.º 2, proémio e alínea g), da referida lei, as despesas relativas a um edifício classificado, desde que excedam um determinado limiar, podem ser, em determinadas condições, consideradas a título de dedução pessoal. Essas condições não estão vinculadas à pessoa ou à capacidade económica do sujeito passivo. Nos casos em que o edifício classificado deva ser considerado habitação própria, o referido regime visa permitir a dedução das despesas de manutenção no limite do montante mencionado no número anterior.

7 O artigo 6.2. da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, sob a epígrafe «Consideração das deduções pessoais», tem a seguinte redação:

«1. A dedução pessoal reduz os rendimentos do trabalho e da habitação auferidos no ano civil, mas não pode resultar em rendimentos de montante inferior a zero.

2. Se a dedução pessoal não reduzir os rendimentos do trabalho e da habitação auferidos no ano civil, essa dedução reduz os rendimentos tributáveis das poupanças e dos investimentos desse ano, mas não pode resultar em rendimentos de montante inferior a zero.

3. Se a dedução pessoal não reduzir os rendimentos do trabalho e da habitação, nem os rendimentos tributáveis das poupanças e dos investimentos, auferidos no ano civil, essa dedução reduz os rendimentos de uma participação social significativa auferidos nesse ano, mas não pode resultar em rendimentos de montante inferior a zero.

4. Para efeitos da aplicação dos n.os 1 e 3, os rendimentos do trabalho e da habitação e os rendimentos de uma participação social significativa são calculados sem levar em conta os rendimentos a conservar.

5. Em caso de redução dos rendimentos, são consideradas, em primeiro lugar, as despesas de manutenção específicas a que se refere o artigo 6.1, n.º 2, alínea d).»

8 O artigo 6.º da Lei dos monumentos de 1988 (Monumentenwet 1988), na redação aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «lei dos monumentos»), dispõe:

«1. O nosso Ministro conserva, para cada município, um registo dos monumentos protegidos. Nesse registo inscreve os monumentos que designou, desde que não tenha sido interposto recurso dessa designação ou que o recurso tenha sido indeferido.

2. O nosso Ministro remete cópia da inscrição no registo à assembleia da província, ao presidente da câmara municipal e aos vereadores.

3. A cópia da inscrição no registo remetida ao presidente da câmara municipal e aos vereadores é depositada na secretaria do município, para consulta. Qualquer cidadão pode extrair cópias dela, a expensas suas.»

9 O artigo 7.º desta lei prevê:

«1. O artigo 3.º, n.os 2 a 6, o artigo 4.º e o artigo 6.º não se aplicam se o monumento não se situar no território de um só município.

2. O nosso Ministro ouve o Conselho, antes de proferir decisão sobre o monumento a que se refere o n.º 1.

3. O nosso Ministro conserva um registo nacional em que inscreve os monumentos que designou, a que se refere o n.º 1, desde que não tenha sido interposto recurso dessa designação ou que o recurso tenha sido indeferido. É remetida cópia da inscrição no registo à instância que administra a região em causa e, se o monumento se situar no território de uma província, à assembleia da província.»

10 O artigo 3.º da mesma lei estabelece as regras para o reconhecimento da qualidade de monumento a um bem, nos seguintes termos:

«1. O nosso Ministro pode designar oficiosamente um monumento como monumento protegido.

2. O nosso Ministro, antes de proferir uma decisão sobre o assunto, solicita o parecer do presidente da câmara municipal e dos vereadores do município em que o monumento se situa, e das assembleias das províncias se os monumentos se situarem fora das aglomerações designadas nos termos da Lei da circulação rodoviária de 1994.

3. O nosso Ministro notifica do pedido do parecer a que se refere o n.º 2 as pessoas designadas como proprietárias ou titulares de outros direitos reais no cadastro público dos bens sujeitos a registo.
  4. O presidente da câmara municipal e os vereadores dão aos interessados a que se refere o n.º 3 a oportunidade de serem ouvidos e procedem à concertação a que se refere o artigo 2.º, n.º 2.
  5. O presidente da câmara e os vereadores emitem o respetivo parecer no prazo de cinco meses, e as assembleias das províncias no prazo de quatro meses, após a remessa do pedido de parecer a que se refere o n.º 2.
  6. O nosso Ministro decide, ouvido o Conselho, no prazo de dez meses após a data da remessa do pedido de parecer ao presidente da câmara e aos vereadores.»
- 11 Embora a lei dos monumentos não estabeleça nenhum requisito exposto de que o monumento se situe no território neerlandês, o órgão jurisdicional de reenvio dá por assente que esse requisito decorre necessariamente da sistemática da referida lei, conforme aquela é esclarecida pelos trabalhos preparatórios desta.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 12 X, nacional neerlandês, mudou-se, em 2004, dos Países Baixos para a Bélgica, para neste país residir num castelo propriedade sua.
- 13 Esse castelo está protegido como monumento histórico na Bélgica. Em contrapartida, nos Países Baixos, não está inscrito em nenhum dos registos mencionados no artigo 6.º ou no artigo 7.º da lei dos monumentos.
- 14 No exercício fiscal em causa no processo principal, X exercia, nos Países Baixos, a função de gerente de uma sociedade de que era sócio único. Não auferia nenhum rendimento de atividades profissionais na Bélgica.
- 15 X, porque optou pelo regime previsto para os sujeitos passivos residentes nos Países Baixos, declarou os seus rendimentos nesse Estado-Membro, deduzindo-lhes a quantia de 18 140 euros a título de despesas de conservação e de amortização do castelo, que utilizava como habitação própria, na aceção da Lei neerlandesa do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.
- 16 Subsequentemente, foi remetida a X uma liquidação adicional do imposto correspondente ao montante deduzido, com o fundamento de que não estava cumprido o requisito, previsto no artigo 6.31, n.º 2, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, de que o monumento esteja inscrito num dos registos a que se referem os artigos 6.º e 7.º da lei dos monumentos.
- 17 O Rechtbank Breda deu provimento ao recurso que X interpôs dessa liquidação adicional, por considerar que o direito a dedução não pode ser limitado aos monumentos situados nos Países Baixos. O Gerechtshof te 's-Hertogenbosch negou provimento ao recurso interposto pela Administração Fiscal neerlandesa. O Staatssecretaris van Financiën interpôs recurso de cassação desta decisão no Hoge Raad der Nederlanden.

18 Neste contexto, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O direito da União e, em especial, os regimes da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais opõem-se a que um residente na Bélgica, que a seu pedido é tributado nos Países Baixos como aí residente e efetuou despesas relativas a um castelo, situado na Bélgica e aí classificado como monumento legalmente protegido e património rural, que usa para habitação própria, não possa deduzir essas despesas nos Países Baixos, para efeitos da cobrança do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, com o fundamento de que o castelo não está inscrito nos Países Baixos como monumento protegido?

2) Em que medida é relevante, para esse efeito, o facto de a pessoa em questão poder deduzir as despesas no seu país de residência (Bélgica), para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aos seus rendimentos de capitais e de bens móveis, atuais ou futuros, mediante a opção pela tributação progressiva desses rendimentos?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

19 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro que, em nome da proteção do património cultural nacional, reserva a dedutibilidade de despesas conexas com os monumentos classificados exclusivamente aos proprietários de monumentos situados no seu território.

20 A título preliminar, esclareça-se que, ainda que possam ser afetadas tanto a livre circulação de capitais como a liberdade de estabelecimento, no contexto do processo principal, importa responder às questões assim reformuladas à luz da liberdade de estabelecimento.

21 Com efeito, está abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE qualquer residente de um Estado-Membro, seja qual for a sua nacionalidade, que tenha, no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, uma participação que lhe confere uma influência segura nas decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as atividades da mesma (v. acórdão N, C-470/04, EU:C:2006:525, n.º 27).

22 Ora, isso é o que sucede com X, que, no ano fiscal em causa no processo principal, estabeleceu domicílio na Bélgica e geriu, nos Países Baixos, os negócios da sociedade de direito neerlandês de que era sócio único.

23 Segundo jurisprudência constante, o artigo 49.º TFUE opõe-se a qualquer medida nacional que, embora aplicável sem distinção em função da nacionalidade, seja suscetível de perturbar ou de tornar menos atrativo o exercício, pelos nacionais da União, da liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado FUE (v., designadamente, acórdão Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

24 Não se pode deixar de observar que a legislação em causa no processo principal constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento.

25 Com efeito, em situações como a de X, que não tem domicílio nos Países Baixos, mas optou pelo regime fiscal dos residentes porque exerce toda a sua atividade nesse Estado?Membro, essa legislação acarreta uma diferença de tratamento entre sujeitos passivos que vivem num monumento histórico, consoante o local da sua habitação se situe ou não no território nacional.

26 Esta diferença de tratamento é suscetível de dissuadir os sujeitos passivos que têm domicílio num monumento histórico situado no território de um Estado?Membro de exercer as respetivas atividades noutra Estado?Membro.

27 Contudo, só pode haver discriminação, na aceção do Tratado, entre residentes e não residentes, quando, não obstante a sua residência em Estados?Membros diferentes, se verificar que, em relação ao conteúdo e ao objeto das disposições nacionais em causa, as duas categorias de sujeitos passivos se encontram numa situação comparável (v. acórdão Comissão/Estónia, C?39/10, EU:C:2012:282, n.º 51).

28 Ora, o Tribunal de Justiça considera que não é isso que sucede no processo principal.

29 Com efeito, o objeto da legislação nacional em causa no processo principal, conforme resulta, nomeadamente, da exposição de motivos da proposta de lei que culminou na Lei do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares, é a conservação e preservação do património cultural e histórico dos Países Baixos, através da dedutibilidade especial de determinadas despesas conexas com monumentos classificados, designadamente os que servem de habitação ao respetivo proprietário.

30 Aliás, foi atendendo a esta finalidade que o Reino dos Países Baixos abriu a referida dedutibilidade aos sujeitos passivos proprietários de um monumento classificado situado nos Países Baixos, ainda que residam noutra Estado?Membro, como resulta das observações escritas apresentadas pelo Governo neerlandês.

31 Por conseguinte, reservar exclusivamente aos proprietários de monumentos classificados situados no território nacional um benefício fiscal cujo objeto é a preservação do património cultural e histórico dos Países Baixos é inerente ao objetivo prosseguido pelo legislador nacional.

32 A diferença de tratamento daí resultante aplica?se, pois, a categorias de sujeitos passivos que não se pode considerar que se encontram em situações objetivamente comparáveis.

33 Um entendimento diverso só seria possível na situação em que o sujeito passivo provasse que o monumento de que é proprietário, apesar de estar situado no território de outro Estado?Membro diferente do Reino dos Países Baixos, constitui ainda assim um elemento do património cultural e histórico neerlandês, e que essa circunstância poderia torná?lo suscetível de ser objeto, se não fosse a sua extraterritorialidade, de proteção pela lei neerlandesa dos monumentos.

34 Em face do exposto, há que responder às questões submetidas que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado?Membro que, em nome da proteção do património cultural nacional, reserva a dedutibilidade de despesas conexas com os monumentos classificados exclusivamente aos proprietários de monumentos situados no seu território, desde que essa possibilidade seja aberta aos proprietários de monumentos suscetíveis de integrarem o património cultural e histórico desse Estado?Membro, apesar de estarem situados no território de outro Estado?Membro.

## **Quanto às despesas**

35 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

**O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que, em nome da proteção do património cultural nacional, reserva a dedutibilidade de despesas conexas com os monumentos classificados exclusivamente aos proprietários de monumentos situados no seu território, desde que essa possibilidade seja aberta aos proprietários de monumentos suscetíveis de integrarem o património cultural e histórico desse Estado-Membro, apesar de estarem situados no território de outro Estado-Membro.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.