

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de junho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Livre circulação dos trabalhadores – Legislação fiscal – Impostos sobre o rendimento – Rendimentos auferidos no território de um Estado-Membro – Trabalhador não residente – Tributação no Estado de emprego – Requisitos»

No processo C-9/14,

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 13 de dezembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de janeiro de 2014, no processo

Staatssecretaris van Financiën

contra

D. G. Kieback,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de D. G. Kieback, por S. Douma, G. Boulogne e N. Schipper, belagstingaviseurs,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e B. Koopman, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Rebelo e J. Martins da Silva, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, por A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson e K. Sparrman, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Cordewener e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 5 de março de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 39.º CE (atual artigo 45.º TFUE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a D. G. Kieback, a propósito da recusa da Administração Fiscal neerlandesa de deduzir aos rendimentos auferidos pelo interessado no período durante o qual era trabalhador por conta de outrem nos Países Baixos, entre 1 de janeiro e 31 de março de 2005, as despesas suportadas durante o mesmo período com o reembolso de um empréstimo garantido por hipoteca e contraído para a aquisição de habitação própria sita na Alemanha.

Quadro jurídico

3 Nos Países Baixos, o artigo 2.3 da Lei relativa ao imposto sobre os rendimentos de 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, a seguir «Lei de 2001») dispõe:

«Estão sujeitos a imposto os seguintes rendimentos, auferidos pelo sujeito passivo durante o ano civil em causa:

- a) rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou de uma habitação;
- b) rendimentos tributáveis provenientes de participações importantes e
- c) rendimentos tributáveis provenientes de poupanças e de investimentos.»

4 O artigo 2.4 da Lei de 2001 prevê:

«1. Os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou os rendimentos prediais são determinados:

- a) para os sujeitos passivos nacionais: segundo as disposições do capítulo 3,
- b) para os sujeito passivos estrangeiros: segundo as disposições da secção 7.2 [...]

5 Nos termos do artigo 2.5 da Lei de 2001:

«1. Qualquer sujeito passivo nacional que apenas resida nos Países Baixos durante uma parte do ano civil e qualquer sujeito passivo estrangeiro que resida noutro Estado?Membro da União Europeia ou no território de um Estado terceiro, designado por decreto ministerial, com o qual o Reino dos Países Baixos tenha celebrado uma convenção destinada a evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações, e que esteja sujeito a imposto no referido Estado?Membro ou no território do referido Estado terceiro, podem optar pelo regime fiscal que a presente lei prevê para os sujeitos passivos nacionais. [...]

[...]»

6 Nos termos do artigo 3.120, n.º 1, da Lei de 2001, um residente dos Países Baixos pode deduzir os «rendimentos negativos» provenientes de uma habitação própria, situada nos Países

Baixos.

7 Segundo o artigo 7.1, alínea a), da Lei de 2001, o imposto é cobrado sobre os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou os rendimentos prediais nos Países Baixos, auferidos durante o ano civil.

8 Nos termos do artigo 7.2., n.º 2, alíneas b) e f), da Lei de 2001, integram os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou os rendimentos prediais o salário tributável relativo a um trabalho exercido nos Países Baixos e, se for caso disso, os rendimentos prediais tributáveis provenientes de um imóvel de que o sujeito passivo seja proprietário nos Países Baixos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 D. G. Kieback é um cidadão alemão. Entre 1 de janeiro e 31 de março de 2005, data em que passou a exercer uma atividade profissional nos Estados Unidos, D. G. Kieback trabalhou nos Países Baixos, mas residia na Alemanha, onde era proprietário de um imóvel para habitação.

10 Caso tivesse mantido o seu emprego nos Países Baixos durante todo o ano de 2005, poderia, apesar de não ser residente nesse Estado-Membro, ter deduzido aos rendimentos da sua atividade por conta de outrem, tributáveis nesse ano, os «rendimentos negativos» relativos ao referido imóvel, resultantes das despesas com o empréstimo contraído para a aquisição deste, desde que tivesse auferido, nesse mesmo Estado-Membro, o essencial dos seus rendimentos durante o referido ano.

11 Uma vez que a Administração Fiscal neerlandesa verificou que D. G. Kieback tinha auferido o essencial dos seus rendimentos no ano de 2005 nos Estados Unidos, tributou o interessado pelos rendimentos auferidos nos Países Baixos relativos a esse ano sem ter em conta os «rendimentos negativos» relativos ao imóvel para habitação.

12 Após o indeferimento da reclamação que apresentou a essa Administração, D. G. Kieback intentou uma ação no Rechtbank te Breda (tribunal de Breda), que julgou o seu pedido procedente. Em sede de recurso, o Gerechtshof te Hertogenbosch (tribunal de recurso de Hertogenbosch), em 23 de março de 2012, confirmou a decisão proferida em primeira instância.

13 O Staatssecretaris van Financiën recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio alegando que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o reconhecimento, a um não residente, de benefícios fiscais relacionados com a sua situação pessoal e familiar em pé de igualdade com os residentes só é obrigatória se pelo menos 90% dos rendimentos globais da pessoa em causa forem tributados no seu Estado de emprego e que esse critério deve ser apreciado anualmente nesse Estado.

14 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se, num caso como o que está em causa no processo principal, para saber se o sujeito passivo auferiu a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego, a situação a tomar em consideração deveria ser, não o ano fiscal na totalidade, mas unicamente o período durante o qual o sujeito passivo residiu num Estado-Membro, no caso em apreço a República Federal da Alemanha, e trabalhou noutro Estado-Membro, ou seja, o Reino dos Países Baixos. Embora esta abordagem lhe pareça a mais lógica, o órgão jurisdicional de reenvio expressa, contudo, as suas dúvidas, tendo em conta a Recomendação 94/79/CE da Comissão, de 21 de dezembro de 1993, relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-Membro diferente do da sua residência (JO 1994, L 39, p. 22) que, no seu artigo 2.º, n.º 2, faz referência ao rendimento total tributável no decurso do ano fiscal.

15 Nestas circunstâncias, o Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 39.º CE ser interpretado no sentido de que, para efeitos da tributação do imposto sobre o rendimento, o Estado?Membro onde um sujeito passivo exerceu uma atividade por conta de outrem deve ter em conta a situação pessoal e familiar da pessoa em questão numa situação em que [...] este sujeito passivo só trabalhou nesse Estado?Membro durante uma parte do ano fiscal e residiu nesse período noutro Estado?Membro, [...] auferiu a totalidade ou praticamente a totalidade do[s] seu[s] rendimento[s] durante esse período nesse Estado?Membro de emprego[, ...] no decurso do ano em questão o mesmo foi residir e trabalhar para outro Estado, e [...] considerado todo o ano fiscal, o mesmo não auferiu a totalidade ou praticamente a totalidade dos seus rendimentos no primeiro Estado?Membro de emprego?

2) É relevante para a resposta a dar à primeira questão que o Estado para onde o trabalhador foi residir e trabalhar no decurso do ano fiscal seja ou não membro da União Europeia?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 39.º, n.º 2, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro, para efeitos da tributação dos rendimentos de um trabalhador não residente que exerceu as suas atividades profissionais nesse Estado?Membro durante uma parte do ano em causa antes de as exercer noutro país, recuse conceder a esse trabalhador um benefício fiscal que tenha em conta a sua situação pessoal e familiar, pelo facto de, não obstante ter auferido, no referido Estado?Membro, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos relativos a esse período, estes não representarem o essencial dos seus rendimentos tributáveis durante todo o ano considerado. Interroga?se igualmente se a circunstância de esse trabalhador ter passado a exercer as suas atividades profissionais num Estado terceiro e não num Estado?Membro da União é relevante para essa interpretação.

17 A título preliminar, importa, em primeiro lugar, precisar que o órgão jurisdicional de reenvio submete estas questões numa situação em que é pacífico que, diversamente de um não residente como D. G. Kieback, os rendimentos negativos de um sujeito passivo residente nos Países Baixos, relativos a um imóvel para habitação de que seja proprietário nos Países Baixos, podem ser tomados em consideração, ainda que, tendo passado a residir noutro país, não tenha auferido, nos Países Baixos, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos nesse ano.

18 Por conseguinte, é pacífico que, no caso em apreço, o tratamento reservado, ao abrigo do direito nacional aplicável, aos sujeitos passivos não residentes é menos vantajoso do que aquele de que beneficiam os sujeitos passivos residentes.

19 Em segundo lugar, não oferece dúvidas que a dedução dos «rendimentos negativos» relativos a um bem imóvel sito no Estado?Membro de residência do sujeito passivo em causa constitui, como a advogada?geral salientou no n.º 29 das suas conclusões, um benefício fiscal relativo à situação pessoal do interessado, que é pertinente para apreciar a sua capacidade contributiva global (v., neste sentido, acórdãos Lakebrink e Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, n.º 34, e Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, n.os 65 a 67).

20 Nesse contexto, há que recordar, quanto ao tratamento menos vantajoso reservado aos não residentes pelo direito nacional em causa, que, nos termos do artigo 39.º, n.º 2, CE, a livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da

nacionalidade entre os trabalhadores dos Estados?Membros no que diz respeito ao emprego, à remuneração e às demais condições de trabalho. Em especial, o Tribunal declarou que o princípio da igualdade de tratamento em matéria de remuneração ficaria sem efeitos se pudesse ser violado por disposições nacionais discriminatórias em matéria de imposto sobre o rendimento (v., designadamente, acórdãos Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 23, e Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, n.º 22).

21 Dito isto, a discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes (v., designadamente, acórdãos Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 30, e Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181, n.º 18).

22 Em matéria de impostos diretos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis, uma vez que o rendimento auferido no território de um Estado?Membro por um não residente constitui, na maior parte dos casos, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, o que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (v., designadamente, acórdãos Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.os 31 e 32, e Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 25).

23 Assim, no n.º 34 do acórdão Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), o Tribunal declarou que o facto de um Estado?Membro não conceder a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objetivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (v., igualmente, acórdão Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, n.º 26).

24 Na aceção do Tratado CE, só pode haver discriminação entre residentes e não residentes quando, não obstante residirem 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 Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, n.º 26).

25 É esse o caso, designadamente, quando um sujeito passivo não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado?Membro de residência e obtém o essencial dos seus rendimentos tributáveis de uma atividade exercida no Estado?Membro de emprego, de modo que o Estado?Membro de residência não lhe pode conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar (v., designadamente, acórdãos Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 36; Lakebrink e Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, n.º 30, e Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, n.º 61).

26 Nessa situação, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar de um não residente, que auferir o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares num Estado?Membro diferente do da sua residência, não ser tida em consideração no Estado de residência nem no Estado de emprego (acórdãos Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 38; Lakebrink e Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, n.º 31; e Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, n.º 62).

27 No n.º 34 do acórdão Lakebrink e Peters?Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452), o Tribunal especificou que o alcance da jurisprudência resultante do acórdão Schumacker é extensivo a todos os benefícios fiscais relacionados com a capacidade contributiva do não residente que não são concedidos no Estado?Membro de residência nem no Estado?Membro de emprego (acórdão

Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, n.º 63).

28 Assim, relativamente a esses benefícios fiscais relacionados com a capacidade contributiva do sujeito passivo em causa, a mera circunstância de um não residente ter auferido, no Estado de emprego, rendimentos nas mesmas condições que um residente desse Estado não basta para tornar a sua situação objetivamente comparável com a desse residente. É ainda necessário, para que se possa verificar essa comparabilidade objetiva, que, pelo facto de esse não residente auferir o essencial dos seus rendimentos no Estado?Membro de emprego, o Estado?Membro de residência não esteja em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar.

29 Quando, durante o ano, o não residente passa a exercer a sua atividade profissional noutro país, nada permite considerar que, apenas por esse facto, o Estado de residência deixe de poder ter em conta todos os rendimentos e a situação pessoal e familiar do interessado. Além disso, uma vez que, após partir para o outro país, o interessado pode ter estado empregado sucessivamente ou mesmo simultaneamente em vários países e ter estabelecido o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais num ou noutro desses países, não se pode presumir que o Estado onde exercia a sua atividade profissional antes dessa deslocação possa apreciar essa situação mais facilmente do que o Estado ou, se for caso disso, os Estados onde reside após essa deslocação.

30 Só poderia ser de outro modo se se demonstrasse que o interessado auferiu, no Estado de emprego que abandonou durante o ano, o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares relativos ao mesmo ano, caso em que o Estado de emprego estaria em melhores condições para lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar.

31 Para determinar se é esse o caso, importa dispor de todas as informações necessárias que permitam apreciar a capacidade contributiva global do sujeito passivo, tendo em conta a fonte dos seus rendimentos e a sua situação pessoal e familiar. Para que tal apreciação seja suficientemente pertinente a este respeito, a situação a tomar em consideração deve referir-se a todo o ano fiscal considerado, pois é esse o período geralmente admitido, na maioria dos Estados?Membros, para calcular o imposto sobre o rendimento, o que é, de resto, o caso nos Países Baixos.

32 Por conseguinte, deve proceder-se desta forma para determinar, no conjunto dos rendimentos familiares auferidos pelo interessado, a parte que representam os rendimentos que auferiu no Estado de emprego antes de passar a exercer a sua atividade profissional noutro país.

33 Tal lógica parece, aliás, ter prevalecido quando da adoção da Recomendação 94/79, cujo artigo 2.º, n.º 2, prevê que os Estados?Membros não devem sujeitar os rendimentos das pessoas singulares não residentes a um imposto superior ao dos residentes, quando os rendimentos que são tributáveis no Estado?Membro em que a pessoa singular não reside constituam, pelo menos, 75% do seu rendimento total tributável no decurso do ano fiscal.

34 Decorre daqui que um sujeito passivo não residente, que não auferiu no Estado de emprego a totalidade ou a quase totalidade dos rendimentos familiares de que beneficiou durante todo o ano considerado, não está numa situação comparável com a dos residentes desse Estado para que a sua capacidade contributiva para efeitos de tributação, nesse mesmo Estado, dos seus rendimentos possa ser tida em conta. O Estado?Membro onde o sujeito passivo só auferiu uma parte dos seus rendimentos tributáveis durante todo o ano considerado não está, por isso, obrigado a conceder-lhe os benefícios que concede aos seus próprios residentes.

35 Esta conclusão não pode ser posta em causa pela circunstância de o interessado ter deixado o seu emprego num Estado-Membro para exercer a sua atividade profissional não num Estado-Membro, mas num Estado terceiro. Com efeito, a interpretação que deve ser feita do artigo 39.º, n.º 2, CE, relativamente à obrigação que estabelece de não tratar de forma discriminatória um trabalhador que exerce uma atividade profissional num Estado-Membro diferente do da sua residência, impõe-se a todos os Estados-Membros. É o que acontece numa situação como a que está em causa no processo principal, relativamente ao Estado-Membro onde o trabalhador, embora residindo noutro Estado-Membro, exerceu a sua atividade antes de a exercer noutro Estado, ainda que este último não seja um Estado-Membro, mas um Estado terceiro.

36 Face às considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que o artigo 39.º, n.º 2, CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, para efeitos da tributação dos rendimentos de um trabalhador não residente que exerceu as suas atividades profissionais nesse Estado-Membro durante uma parte do ano, recuse conceder a esse trabalhador um benefício fiscal que tenha em conta a sua situação pessoal e familiar, pelo facto de, não obstante ter auferido, nesse mesmo Estado-Membro, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos relativos a esse período, estes não representarem o essencial dos seus rendimentos tributáveis durante todo o ano considerado. A circunstância de o referido trabalhador ter passado a exercer a sua atividade profissional num Estado terceiro e não noutro Estado-Membro da União não é relevante para esta interpretação.

Quanto às despesas

37 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 39.º, n.º 2, CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, para efeitos da tributação dos rendimentos de um trabalhador não residente que exerceu as suas atividades profissionais nesse Estado-Membro durante uma parte do ano, recuse conceder a esse trabalhador um benefício fiscal que tenha em conta a sua situação pessoal e familiar, pelo facto de, não obstante ter auferido, nesse mesmo Estado-Membro, a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos relativos a esse período, estes não representarem o essencial dos seus rendimentos tributáveis durante todo o ano considerado. A circunstância de o referido trabalhador ter passado a exercer a sua atividade profissional num Estado terceiro e não noutro Estado-Membro da União Europeia não é relevante para esta interpretação.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.