

Processo C-290/04

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH contra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Artigos 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e 60.º do Tratado CEE (que passou a artigo 60.º do Tratado CE e posteriormente a artigo 50.º CE) — Legislação fiscal — Imposto sobre o rendimento — Prestação de serviços efectuada por um não residente no âmbito de espectáculos artísticos — Princípio da retenção do imposto na fonte — Prestador de serviços que não possui a nacionalidade de um Estado-Membro»

Conclusões do advogado-geral P. Léger apresentadas em 16 de Maio de 2006 I - 9466
Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 3 de Outubro de 2006 . . . I - 9494

Sumário do acórdão

1. Livre prestação de serviços — Restrições — Legislação fiscal

[Tratado CEE, artigo 59.º (que passou a artigo 59.º do Tratado CE, e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e artigo 60.º (que passou a artigo 60.º do Tratado CE, e posteriormente, a artigo 50.º CE)]

2. *Livre prestação de serviços — Restrições — Legislação fiscal*

[Tratado CEE, artigo 59.º (que passou a artigo 59.º do Tratado CE, e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e artigo 60.º (que passou a artigo 60.º do Tratado CE, e posteriormente, a artigo 50.º CE)]

3. *Livre prestação de serviços — Restrições — Legislação fiscal*

[Tratado CEE, artigo 59.º (que passou a artigo 59.º do Tratado CE, e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e artigo 60.º (que passou a artigo 60.º do Tratado CE, e posteriormente, a artigo 50.º CE)]

4. *Livre prestação de serviços — Disposições do Tratado — Âmbito de aplicação pessoal*

[Tratado CEE, artigo 59.º (que passou a artigo 59.º do Tratado CE, e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE)]

1. Os artigos 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e 60.º do Tratado CEE (que passou a artigo 60.º do Tratado CE e posteriormente a artigo 50.º CE), devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional por força da qual um procedimento de retenção do imposto na fonte é aplicado à remuneração de prestadores de serviços não residentes no Estado-Membro em que os serviços são prestados, quando a remuneração paga aos prestadores residentes nesse Estado-Membro não está sujeita a tal retenção, e que prevê a responsabilidade em que incorre o destinatário de serviços que não procedeu à retenção na fonte que era obrigado a efectuar.

É certo que uma legislação desse tipo é susceptível de dissuadir os destinatários de serviços de recorrerem a prestadores

residentes noutros Estados-Membros e constitui, por isso, um entrave à livre prestação de serviços proibido, em princípio, pelos artigos 59.º e 60.º do Tratado CEE.

Tal legislação é, no entanto, justificada pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto sobre o rendimento. Com efeito, na ausência de uma directiva comunitária ou outro instrumento que regule a assistência administrativa mútua em matéria de cobrança das dívidas fiscais, o procedimento de retenção na fonte e o regime de responsabilidade que lhe serve de garantia constituem um meio legítimo e adequado para assegurar o tratamento fiscal dos rendimentos de uma pessoa estabelecida fora do Estado de tributação e para evitar que os rendimentos em causa escapem ao imposto no Estado de residência bem como no Estado em que os serviços são prestados. Por outro

lado, a aplicação da retenção na fonte e a eventual responsabilização do destinatário de serviços obrigado a efectuar essa retenção, a qual constitui o corolário dessa técnica de cobrança do imposto sobre o rendimento, permitindo eventualmente aplicar uma sanção à omissão de retenção na fonte, representam meios proporcionados de assegurar a cobrança do crédito fiscal do Estado de tributação.

A existência de um procedimento de reembolso que permite a tomada em consideração *a posteriori* das despesas profissionais de um prestador de serviços não residente é irrelevante para o efeito. Com efeito, na medida em que tal procedimento acarreta encargos administrativos e económicos suplementares e se impõe inevitavelmente ao prestador de serviços, a legislação fiscal em causa constitui um entrave à livre prestação de serviços, proibido, em princípio, pelos artigos 59.º e 60.º do Tratado CEE.

(cf. n.ºs 33-39, disp. 1)

2. Os artigos 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e 60.º do Tratado CEE (que passou a artigo 60.º do Tratado CE e posteriormente a artigo 50.º CE) devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que exclui que o destinatário de serviços, devedor da remuneração paga a um prestador de serviços não residente, deduza, quando procede à retenção do imposto na fonte, as despesas profissionais que esse prestador lhe tenha comunicado e que estejam directamente relacionadas com as suas actividades no Estado-Membro em que é realizada a prestação, quando um prestador de serviços residente nesse Estado apenas está sujeito ao imposto sobre os seus rendimentos líquidos, isto é, sobre os obtidos após dedução das despesas profissionais.

Em contrapartida, estas disposições não se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual, no âmbito do procedimento de retenção na fonte, só são deduzidas as despesas directamente relacionadas com as actividades que produziram os rendimentos tributáveis exercidas no Estado-Membro em que a prestação é efectuada e que o prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro tenha comunicado ao devedor da remuneração, e por força da qual as despesas que não estão directamente relacionadas com a referida actividade económica podem ser tomadas em conta, tal sendo o caso, no quadro de um posterior procedimento de reembolso.

(cf. n.ºs 46, 47, 49, 52, disp. 2)

3. Os artigos 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) e 60.º do Tratado CEE (que passou a artigo 60.º do Tratado CE e posteriormente a artigo 50.º CE) não se opõem a que a isenção fiscal de que beneficia, por força da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos, um prestador de serviços não residente que exerceu a sua actividade na Alemanha só possa ser tomada em conta, no quadro do procedimento de retenção na fonte pelo devedor da remuneração ou no âmbito de um posterior procedimento de isenção ou de reembolso ou ainda, no âmbito de uma acção de indemnização contra este intentada, no caso de ser emitido pela autoridade fiscal competente um certificado de isenção que ateste que as condições para esse efeito estabelecidas pela dita convenção estão preenchidas.

É certo que essa medida constitui um entrave à livre prestação de serviços garantida pelos artigos 59.º e 60.º do Tratado CEE. No entanto, é justificada pela finalidade de garantir o bom funcionamento do procedimento de tributação na fonte. Com efeito, parece importante que o devedor da remuneração só possa não cobrar o imposto na fonte quando tiver a certeza de que o prestador de serviços reúne as condições que lhe permitem beneficiar de uma isenção. Ora, não pode exigir-se do devedor da remuneração que clarifique, por sua própria iniciativa, a questão de saber se, em cada caso particular, os

rendimentos em causa estão ou não isentos por força de uma convenção destinada a evitar as duplas tributações. Por último, o facto de se autorizar o devedor da remuneração a eximir-se unilateralmente da obrigação de retenção na fonte poderá, em caso de erro da sua parte, ter por efeito comprometer a recolha do imposto junto do credor da remuneração.

(cf. n.ºs 58-61, disp. 2)

4. O artigo 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE e posteriormente, após alteração, a artigo 49.º CE) deve ser interpretado no sentido de que não é aplicável em benefício de um prestador de serviços que seja nacional de um Estado terceiro.

Com efeito, o Tratado CEE prevê que, uma vez que o Conselho não concretizou a possibilidade prevista no artigo 59.º, segundo parágrafo, do referido Tratado, as disposições que regem a livre prestação de serviços se aplicam se estiverem preenchidas as seguintes condições. Por um lado, a prestação deve ser efectuada no interior da Comunidade, e, por outro, o prestador de serviços deve

ser nacional de um Estado-Membro e estar estabelecido num Estado da Comunidade. Daqui resulta que o Tratado CEE não engloba no benefício destas referidas disposições os prestadores de serviços nacionais de um Estado terceiro, mesmo que estes estejam estabe-

lecidos no interior da Comunidade e que se trate de uma prestação intracomunitária.

(cf. n.^{os} 67-69, disp. 3)