

## II

(Actos cuja publicação não é uma condição da sua aplicabilidade)

## COMISSÃO

## RECOMENDAÇÃO 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

(94/79/CE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia e, nomeadamente, o segundo travessão do seu artigo 155º,

Considerando que o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual é assegurada a livre circulação das pessoas, das mercadorias, dos serviços e dos capitais;

Considerando que a livre circulação das pessoas pode ser entravada por disposições em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que tenham por efeito impor uma carga fiscal mais pesada aos não residentes do que aos residentes, que se encontram em situações comparáveis;

Considerando que, para o bom funcionamento do mercado interno, se devem tomar iniciativas a fim de garantir plenamente a livre circulação das pessoas e que é necessário dar a conhecer aos Estados-membros as disposições que, segundo a Comissão, são susceptíveis de assegurar aos não residentes o benefício de um tratamento fiscal tão favorável como o aplicado aos residentes;

Considerando que esta iniciativa não obsta à prossecução de uma política activa por parte da Comissão em matéria de processos de infracção, a fim de garantir a observância dos princípios fundamentais consagrados no Tratado;

Considerando que não se justifica, neste âmbito, estabelecer uma distinção entre a tributação dos rendimentos das profissões por conta de outrem e a tributação dos rendimentos das profissões de carácter independente, bem como dos rendimentos das actividades agrícolas e silvícolas e das actividades industriais e comerciais, devendo aplicar-se indistintamente às pessoas que auferem estes

rendimentos as regras da igualdade de tratamento e de não discriminação face aos residentes;

Considerando que o princípio da igualdade de tratamento, decorrente dos artigos 48º e 52º do Tratado, impõe que as pessoas que auferem os rendimentos em questão não sejam privadas dos benefícios e deduções fiscais de que usufruem os residentes, sempre que uma parte preponderante dos seus rendimentos seja obtida no país da actividade;

Considerando que é razoável estabelecer que uma dada pessoa auferir a parte preponderante dos seus rendimentos no país da actividade caso esses rendimentos constituam, pelo menos, 75 % do rendimento total tributável;

Considerando que o Estado-membro da residência de uma pessoa singular deve manter a faculdade de não conceder as deduções ou os outros benefícios fiscais previstos para os residentes, caso esta pessoa já beneficie de deduções ou de outras vantagens idênticas ou similares no Estado-membro da actividade;

Considerando que os Estados-membros têm a possibilidade de manter ou de introduzir disposições mais favoráveis para os contribuintes do que as previstas na presente recomendação,

RECOMENDA AOS ESTADOS-MEMBROS:

**Âmbito de aplicação**

*Artigo 1º*

1. Os Estados-membros aplicarão o disposto na presente recomendação às pessoas singulares residentes num Estado-membro e sujeitas a imposto sobre o rendimento num outro Estado-membro, sem que nele residam, relativamente aos seguintes rendimentos:

- rendimentos de actividades profissionais por conta de outrem,
- pensões e outras remunerações semelhantes auferidas relativamente a um emprego anterior, bem como pensões da segurança social,
- rendimentos do exercício de profissões liberais ou de outras actividades de carácter independente, incluindo artistas de espectáculo e desportistas,
- rendimentos de actividades agrícolas e silvícolas,
- rendimentos de actividades industriais e comerciais.

2. Para efeitos da presente recomendação, a expressão « residente » é definida de acordo com as disposições das convenções destinadas a evitar a dupla tributação concluídas entre os Estados-membros ou, na ausência de tais convenções, de acordo com o direito nacional.

#### **Tributação dos rendimentos dos não residentes**

##### *Artigo 2º*

1. Os rendimentos referidos no nº 1 do artigo 1º não serão sujeitos, no Estado-membro estabelecida se o contribuinte, cônjuge e filhos fossem residentes neste Estado-membro.

2. A aplicação do nº 1 encontra-se subordinada à condição de que os rendimentos referidos no nº 1 do artigo 1º, 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.

O Estado-membro de tributação pode exigir à pessoa singular em questão quaisquer documentos justificativos necessários para provar que esta obtém pelo menos 75 % do seu rendimento nesse Estado-membro.

3. No caso de a pessoa singular beneficiar do tratamento fiscal referido no nº 1 e de auferir, nesse Estado-membro, outros rendimentos para além dos previstos no nº 1 do artigo 1º, o disposto nesse número será igualmente aplicável a estes outros rendimentos.

4. Em derrogação ao disposto no nº 1, o Estado-membro que tributa os rendimentos referidos no nº 1 do artigo 1º pode não atribuir deduções ou outros benefícios

fiscais relacionados com um rendimento que não seja tributável neste Estado-membro.

#### **Dupla atribuição de deduções ou de outros benefícios fiscais**

##### *Artigo 3º*

O Estado-membro de residência de uma pessoa singular pode não atribuir as deduções ou outros benefícios fiscais que concede normalmente aos residentes, se esta pessoa singular beneficiar de deduções ou outros benefícios fiscais idênticos ou similares no Estado-membro que tributa os seus rendimentos referidos no artigo 1º.

#### **Disposições mais favoráveis para os contribuintes**

##### *Artigo 4º*

Os Estados-membros têm a faculdade de manter ou de introduzir disposições mais favoráveis para os contribuintes do que as previstas na presente recomendação.

#### **Disposições finais**

##### *Artigo 5º*

Os Estados-membros são convidados a comunicar à Comissão, até 31 de Dezembro de 1994, o texto das principais disposições legislativas, regulamentares e administrativas que adoptarem para efeitos da presente recomendação, assinalando à Comissão todas as alterações ulteriores neste domínio.

##### *Artigo 6º*

Os Estados-membros são os destinatários da presente recomendação.

Feito em Bruxelas, em 21 de Dezembro de 1993.

*Pela Comissão*

Christiane SCRIVENER

*Membro da Comissão*

## EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

## I. Condições gerais

1. A livre circulação das pessoas é um dos objectivos fundamentais da Comunidade, consagrado nos artigos 3º, 48º, 49º, 52º e 53º do Tratado de Roma, bem como um elemento essencial do mercado interno, que o Tratado define como « um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado ».

A livre circulação constitui um direito fundamental dos trabalhadores e das suas famílias. A Comunidade atribui uma enorme importância à promoção da mobilidade dos trabalhadores, nomeadamente nas regiões fronteiriças. Deste modo, a Comissão acaba de sublinhar, no Livro Branco sobre o crescimento, a competitividade e o emprego, a necessidade de uma maior flexibilidade do mercado do trabalho, referindo ainda, como primeiro passo nesta direcção, a necessidade de melhorar a mobilidade geográfica dos trabalhadores, mediante a supressão dos obstáculos que a esta se opõem.

Com efeito, a livre circulação é ainda dificultada por disposições fiscais cuja aplicação implica, em muitos casos, que as pessoas que utilizam esta liberdade de circulação para exercerem a sua actividade num Estado-membro diferente daquele em que residem, estejam neste sujeitas ao imposto sobre o rendimento em condições menos favoráveis do que as aplicadas aos residentes deste mesmo Estado.

Assiste-se, assim, hoje em dia a frequentes situações de tratamento discriminatório que afectam milhares de pessoas, sendo desta situação testemunha as numerosas queixas que a Comissão recebe, bem como as petições dirigidas ao Parlamento Europeu.

O princípio fundamental da não discriminação, que está na base do Tratado, carece de uma solução clara e rápida.

O problema abrange as seguintes categorias de pessoas :

- trabalhadores fronteiriços,
- outros trabalhadores assalariados,
- beneficiários de pensões e de outras remunerações previstas a título de um emprego anterior,
- pessoas que exercem uma profissão liberal ou uma outra actividade de carácter independente, incluindo os artistas de espectáculo e os desportistas,
- pessoas que exercem actividades agrícolas e silvícolas,
- pessoas que exercem actividades industriais e comerciais.

2. Estas pessoas são, em princípio, tributadas no país em que exercem a sua actividade. Neste caso, a maioria dos Estados-membros aplica a estas pessoas um regime de tributação diferente do aplicado aos residentes, a saber, o regime dito dos não residentes. Este regime implica, regra geral, que apenas são tributados os rendimentos cuja origem se situe no país da actividade, não se prevendo a atribuição dos benefícios fiscais concedidos aos residentes em virtude da sua situação familiar, nem as diferentes deduções de que estes beneficiam, partindo-se do princípio que tais benefícios deveriam ser concedidos pelo país da residência. Os benefícios agrupam-se em várias categorias e tomam em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo :

- no que diz respeito ao próprio trabalhador, trata-se nomeadamente da dedução de base que garante a não tributação de um rendimento mínimo, assim como as deduções específicas para despesas médicas ou encargos extraordinários,
- no caso de o sujeito passivo ser casado, este estatuto confere o direito a uma tributação conjunta do casal, ou seja, aplicação de um *splitting*, aplicação de um quociente conjugal ou outros desagregamentos que variam consoante o Estado-membro considerado,
- para os filhos, existem frequentemente reduções especiais, de montante superior no caso das crianças deficientes, deduções relativas a despesas escolares, etc.

Contudo, é frequente estas pessoas não poderem também beneficiar no seu país da residência dessas vantagens, devido ao facto de estarem ausentes ou de os rendimentos tributáveis neste país serem insuficientes.

Uma excepção a esta regra é o tratamento fiscal dos rendimentos de certos trabalhadores fronteiriços, na medida em que os Estados-membros tenham estabelecido, mediante acordos bilaterais, que estes rendimentos são tributados no país da residência destes trabalhadores (nas 26 relações bilaterais pertinentes, 14 prevêem a tributação no país da residência e 12 a tributação no país de exercício da actividade). Os

trabalhadores fronteiriços beneficiam de um tratamento não discriminatório apenas no caso de serem tributados exclusivamente no país da residência, uma vez que são então tributados tal como os outros residentes.

Em contrapartida, as pessoas que exercem uma actividade por contra de outrem, uma actividade independente, actividades agrícolas e silvícolas, bem como actividades industriais e comerciais num Estado-membro diferente do da sua residência e que são aí tributadas encontram-se, na maioria dos casos, sujeitas a uma tributação superior à aplicada às pessoas que exercem as mesmas actividades no seu país de residência.

3. Para sanar esta situação, a Comissão apresentou em 1979 uma proposta de directiva relativa à harmonização das disposições respeitantes à tributação dos rendimentos no âmbito da livre circulação dos trabalhadores no interior da Comunidade. Além disso, a Comissão deu início a processos de infracção contra determinados Estados-membros em virtude das suas disposições fiscais discriminatórias aplicáveis aos não residentes.
4. Apesar das discussões se arrastarem há anos, o Conselho não tomou uma decisão sobre esta proposta, uma vez que vários Estados-membros se opuseram ao princípio da tributação do rendimento dos trabalhadores fronteiriços no país da residência. Além disso, certas associações de trabalhadores fronteiriços defenderam que a tributação no país da residência conduziria, em muitos casos, a uma tributação mais pesada do que na situação actual (por exemplo, nas relações Bélgica-Luxemburgo e Dinamarca-Alemanha).

Por último, muitos Estados-membros consideraram que o problema da tributação da generalidade dos trabalhadores não residentes pode ser solucionado de forma mais adequada através de convenções bilaterais.

5. Tendo em conta esta situação, a Comissão retirou em 1992 a proposta de directiva de 1979, considerando ser agora oportuno tomar novas iniciativas com vista a incentivar os Estados-membros a eliminar, das suas legislações, as disposições discriminatórias relativas à tributação dos não residentes e a adaptar as suas legislações, inspirando-se em regras de conduta comuns.

Uma tal atitude revela-se tanto mais importante quanto certos Estados-membros já alteraram, por iniciativa própria, o seu regime de tributação neste domínio e que outros pensam vir a fazê-lo.

A Comissão é pois do parecer de que a ausência de uma linha de actuação a nível comunitário faz com que se incorra no risco de serem introduzidos novos regimes muito divergentes a nível dos diferentes Estados-membros.

6. No que respeita à jurisprudência, é de referir que o Tribunal proferiu um acórdão nesta matéria em 26 de Janeiro de 1993 (processo C-112/91 — Werner contra Finanzamt Aachen).

O Tribunal deliberou que « o disposto no artigo 52º do Tratado CEE não obsta a que um Estado-membro tribute mais pesadamente os seus nacionais que exercem a sua actividade profissional no seu território e que têm a sua residência num Estado-membro diferente ». Contudo, o Tribunal não se pronunciou neste acórdão sobre a possibilidade de um Estado-membro adoptar a mesma atitude em relação aos nacionais de outros Estados-membros. Entretanto, foi submetido ao Tribunal um novo processo de decisão a título prejudicial (processo C-279/93 — Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumackers), que tem por objecto a questão de saber se a aplicação do regime fiscal dos não residentes a um nacional de um outro Estado-membro é compatível com o direito comunitário.

7. A presente recomendação faz parte integrante do plano de acção que a Comissão tenciona prosseguir activamente, a fim de garantir, nomeadamente através de processos de infracção, o pleno respeito dos princípios fundamentais do Tratado de que devem beneficiar os cidadãos europeus.
8. Pelas razões acima enunciadas, a Comissão formula a presente recomendação, na qual define os princípios e as regras que deverão servir de base às disposições dos Estados-membros aplicáveis ao tratamento fiscal dos não residentes.
9. Revela-se útil colocar em evidência os elementos fundamentais da recomendação, a saber :
  - o seu âmbito de aplicação abrange os rendimentos do conjunto das pessoas que exercem uma profissão por conta de outrem, bem como as pensões e os rendimentos de outras actividades económicas. Em relação à proposta de 1979, esta nova proposta estende-se às profissões independentes e às actividades agrícolas, silvícolas, industriais e comerciais, relativamente às quais as modalidades de tributação dos rendimentos são objecto de petições e de queixas cada vez mais numerosas.

- no que diz respeito aos rendimentos dos trabalhadores fronteiriços, é respeitada a repartição dos direitos de tributação dos não residentes entre o Estado da actividade e o Estado da residência, tal como estabelecida por convenções destinadas a evitar a dupla tributação concluídas entre os Estados-membros. Deste modo, estes trabalhadores podem ser tributados quer no Estado em que trabalham quer naquele em que residem,
- são definidas com maior precisão as regras a seguir para garantir que o Estado da actividade aplique uma tributação não discriminatória aos não residentes, sempre que estes se encontram numa situação comparável à dos seus próprios residentes. Considera-se existir uma situação comparável sempre que o rendimento auferido no Estado da actividade constitui pelo menos 75 % do rendimento total tributável do não residente,
- o Estado-membro da residência salvaguarda a possibilidade de não conceder aos contribuintes determinados benefícios ou certas deduções caso estes já lhe tenham sido concedidos pelo Estado da actividade. Com efeito, o objectivo consiste em garantir às pessoas abrangidas pela recomendação um tratamento não discriminatório e não um tratamento mais favorável do que o aplicado aos outros contribuintes.

A Comissão considera as presentes disposições claras, equilibradas e fáceis de aplicar, sendo susceptíveis de dar um contributo fundamental para uma solução equitativa no que diz respeito à grande maioria dos problemas que se colocam no âmbito da tributação dos não residentes.

10. A aplicação das disposições da recomendação poderá carecer, no parecer da Comissão, de um intercâmbio de informações mais intenso entre as administrações fiscais do país da residência e do país da actividade do contribuinte. A este propósito, a Comissão gostaria de sublinhar que as disposições aplicadas em conformidade com a Directiva 77/799/CEE<sup>(1)</sup> permitirão aos Estados-membros proceder à troca de todas as informações necessárias para este efeito.

Caso se venha a revelar na prática que o funcionamento deste intercâmbio é insuficiente, a Comissão está pronta a estudar com os Estados-membros as medidas indispensáveis para o melhorar.

11. Tendo em conta a importância do objectivo de alcançar plenamente a livre circulação das pessoas, elemento fundamental do mercado interno, a Comissão recomenda aos Estados-membros que apliquem, o mais rapidamente possível, as medidas fiscais necessárias.

A Comissão procederá a uma avaliação das medidas que os Estados-membros tomarem para darem aplicação à presente recomendação e decidirá, se necessário, iniciar outras acções, tendo em conta, entre outros aspectos, a evolução da jurisprudência do Tribunal no domínio em apreço.

## II. Comentários de alguns artigos

### *Artigo 1º*

12. Este artigo define no seu nº 1 o âmbito de aplicação da recomendação no que diz respeito às categorias de pessoas. São abrangidas as pessoas singulares residentes num Estado-membro e tributadas, a título do imposto sobre o rendimento, num Estado-membro diferente do da sua residência.

No nº 1 enunciam-se, além disso, as categorias de rendimentos abrangidas pelo âmbito de aplicação da recomendação. As duas primeiras categorias de rendimentos (rendimentos de profissões por conta de outrem e pensões) já tinham sido incluídas na proposta de directiva de 1979. A estas se acrescem os rendimentos das profissões liberais e de outras actividades de carácter independente, os rendimentos da actividade agrícola e silvícola, bem como os rendimentos auferidos em actividades industriais e comerciais, por forma a garantir às pessoas que exercem estas profissões ou actividades um tratamento idêntico aos assalariados e aos beneficiários de pensões.

No que diz respeito às definições utilizadas para estas categorias de rendimentos, utilizou-se em grande medida as definições da convenção-tipo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

<sup>(1)</sup> JO nº L 336 de 27. 12. 1977, p. 15.

13. O nº 2 deste artigo precisa os critérios em função dos quais deverá ser determinada a qualidade de residente de uma pessoa.

A este propósito será de referir, em primeiro lugar, as disposições homólogas das convenções destinadas a evitar a dupla tributação concluídas entre os Estados-membros, uma vez que as disposições destas convenções estabelecem inequivocamente o local de residência de uma pessoa que tenha ligações fiscais com dois Estados-membros.

Segundo a Comissão, a referência às disposições nacionais relativas à residência fiscal colocaria mais problemas, uma vez que estas disposições podem ser divergentes. Nesse sentido, só se deverá recorrer a estas disposições na ausência de uma convenção entre os dois Estados-membros em questão<sup>(1)</sup>.

#### Artigo 2º

14. O nº 1 deste artigo estabelece o princípio segundo o qual as pessoas e os rendimentos referidos no artigo 1º não serão sujeitos a uma tributação superior à que o Estado aplicaria aos seus residentes.

Em aplicação deste princípio, as pessoas em questão beneficiam, no país em que exercem a sua actividade, das mesmas deduções específicas para efeito do apuramento dos rendimentos tributáveis, bem como das deduções ou de outros benefícios fiscais de carácter geral concedidos aos residentes.

No caso de o Estado-membro da actividade aplicar um sistema especial de tributação familiar (por exemplo, um sistema de *splitting* ou de quociente familiar), é óbvio que este benefício deverá igualmente aplicar-se aos rendimentos referidos no nº 1 do artigo 1º auferidos pelos não residentes neste Estado. Estes sistemas especiais encontram-se geralmente associados à tributação comum destas pessoas (cônjuges e eventualmente filhos) tendo, neste caso, o Estado-membro da actividade a possibilidade de tomar em consideração os rendimentos destas pessoas, a fim de determinar a taxa de imposto aplicável aos rendimentos abrangidos pelo seu ordenamento fiscal.

15. O nº 2 deste artigo estabelece que este princípio só se aplica no caso de os rendimentos das pessoas em questão, auferidos no país da actividade, constituírem pelo menos 75 % do rendimento total tributável dessas pessoas.

A Comissão considera que só se justifica um tratamento idêntico ao dos residentes no caso de os não residentes se encontrarem numa situação comparável à dos residentes. Considera-se existir uma situação comparável se o não residente auferir uma parte preponderante dos seus rendimentos, ou seja, pelo menos 75 % do rendimento total tributável no país em que exerce a sua actividade. Neste caso, com efeito, o montante dos seus rendimentos tributáveis no país da residência poderia ser insuficiente para permitir que se tomassem em consideração as deduções e outros benefícios previstos na legislação deste país.

Em contrapartida, se o não residente auferir uma parte importante dos seus rendimentos no país da residência não parece justificar-se impor ao Estado-membro da actividade que lhe conceda o benefício das deduções. Aliás, o limiar de 75 % proporciona igualmente a vantagem de o Estado-membro da actividade poder eventualmente abster-se de tomar em consideração o rendimento auferido fora do seu Estado (mediante a aplicação de uma tributação progressiva) facilitando claramente a tarefa da administração fiscal.

A Comissão é do parecer que esta abordagem virá resolver a quase totalidade dos problemas com os quais os não residentes se defrontam sempre que os seus rendimentos são tributados no país em que exercem a sua actividade.

De um modo geral, convém observar que não é actualmente possível dar um tratamento inteiramente equitativo e neutro a todas as situações que se apresentam neste domínio. Tal só aconteceria se as disposições em matéria de imposto sobre o rendimento estivessem completamente harmonizadas na Comunidade.

(1) São as seguintes as relações entre os Estados-membros não abrangidas por uma convenção bilateral (situação em 1 de Janeiro de 1993):

Grécia-Portugal  
Grécia-Espanha  
Grécia-Irlanda  
Grécia-Luxemburgo

Portugal-Irlanda  
Espanha-Irlanda  
Portugal-Luxemburgo  
Portugal-Países Baixos.

16. No segundo parágrafo do nº 2 estabelece-se igualmente que o Estado-membro poderá exigir aos não residentes que prestem provas de que realizam pelo menos 75 % do seu rendimento no seu território. A Comissão considera que estas provas poderão ser prestadas através dos seguintes documentos : cópia da declaração do imposto, certificado da entidade empregadora, cópia do balanço, etc.
17. Nos termos do artigo 1º, o tratamento fiscal previsto na recomendação aplica-se apenas aos rendimentos de profissões por conta de outrem e de profissões independentes, bem como às pensões e às outras actividades económicas referidas.

Contudo, poderá acontecer que a pessoa que auferir tais rendimentos num Estado-membro que não seja o da sua residência possa ter igualmente outros rendimentos neste Estado-membro, por exemplo, rendimentos imobiliários. O nº 3 do artigo 2º tem por objectivo garantir a aplicação do mesmo tratamento fiscal a estes outros rendimentos.

18. O nº 4 do artigo 2º permite que os Estados-membros não concedam deduções e outros benefícios fiscais relacionados com rendimentos não tributados no Estado-membro da actividade. Com efeito, não se justifica a atribuição de determinadas deduções que se encontrem intimamente ligadas a rendimentos não tributáveis neste Estado-membro. Como exemplo mencionaremos a dedução devida por compra de determinados títulos, uma vez que os rendimentos de capital são geralmente tributados no país de residência.

#### *Artigo 3º*

19. O objectivo da presente recomendação consiste em garantir uma tributação não discriminatória e equitativa das pessoas que auferem certos rendimentos num Estado-membro que não seja o da sua residência.

Em contrapartida, é conveniente evitar que os não residentes beneficiem de um tratamento fiscal mais favorável do que o aplicável aos outros contribuintes. Tal poderia acontecer caso beneficiassem, no Estado-membro da residência, de deduções ou de outros benefícios fiscais idênticos àqueles que tivessem já obtido no Estado-membro da actividade.

Em consequência, neste artigo prevê-se a possibilidade de o Estado-membro da residência recusar nestes casos as deduções ou os outros benefícios fiscais em questão.

Contudo, a Comissão é do parecer que a aplicação desta faculdade deverá ser limitada na prática. Com efeito, verificou-se que se o Estado-membro da residência aplicar o método de imputação normal para tomar em consideração os rendimentos auferidos noutros Estados-membros — este método é aliás aplicado pela maioria dos Estados-membros — não deverão registar-se, em princípio, situações de dupla dedução.

#### *Artigo 4º*

20. A presente recomendação estabelece as condições mínimas que garantem aos não residentes uma tributação não discriminatória no país em que exercem a sua actividade.

Esta recomendação não obsta a que os Estados-membros mantenham ou introduzam regimes mais favoráveis para os contribuintes.

---