

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 22 de Junho de 2006¹

1. O artigo 59.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutro Estado-Membro não pode, no quadro de um procedimento de reembolso do imposto, imputar as despesas profissionais em que incorreu para realizar uma prestação de serviços no primeiro Estado, a não ser que as mesmas tenham uma relação económica directa com os rendimentos resultantes dessa prestação, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica uma condição dessa natureza?

3. Estas são, no essencial, as questões colocadas pelo Bundesfinanzhof (Alemanha) no quadro do presente pedido de decisão prejudicial, que tem origem num litígio entre uma sociedade de direito português e a administração fiscal alemã em razão da recusa por parte desta última, no âmbito de um processo de reembolso do imposto pago por aquela sociedade sobre os rendimentos obtidos de espectáculos equestres por ela apresentados na Alemanha, em tomar em consideração o conjunto das despesas profissionais suportadas, relacionadas com aquelas apresentações.

I — Quadro jurídico nacional

2. Por outro lado, o artigo 59.º do Tratado opõe-se a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede num outro Estado-Membro não pode ser efectuado a não ser que as despesas profissionais cuja imputação é solicitada excedam metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado?

4. No direito fiscal alemão, as sociedades que não tenham a sua sede nem a sua direcção na Alemanha estão sujeitas a tributação parcial, ou seja, apenas os rendimentos que obtêm naquele Estado-Membro são sujeitos a imposto².

1 — Língua original: francês.

2 — § 2, n.º 1, da lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz, a seguir «KStG»).

5. Deste modo, os rendimentos obtidos por uma sociedade de capitais de direito português cujas sede e direcção não se situam na Alemanha, em contrapartida de espectáculos equestres realizados naquele Estado-Membro, estão sujeitos a imposto sobre as sociedades naquele mesmo Estado³. Esta sociedade pertence, portanto, à categoria dos sujeitos passivos parcialmente sujeitos ao imposto sobre as sociedades na Alemanha. Em consequência, está sujeita a uma obrigação fiscal limitada neste Estado-Membro.

6. No caso dos sujeitos passivos parcialmente sujeitos a tributação, a cobrança do imposto sobre o rendimento é feita por via de retenção na fonte sobre os rendimentos resultantes de manifestações de carácter artístico, desportivo ou outras, organizadas na Alemanha⁴. A taxa de retenção na fonte aplicável a uma sociedade parcialmente sujeita a tributação neste Estado-Membro, era, à data dos factos do processo principal, de 45%⁵.

7. O imposto que incide sobre as receitas sujeitas a retenção na fonte é considerado

pago pela aplicação dessa retenção⁶, a qual se entende ter carácter definitivo.

8. Contudo, esta regra tem uma excepção, dado que um contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada pode requerer o reembolso total ou parcial do imposto deduzido e pago.

9. Este reembolso pressupõe que as despesas profissionais com relação económica directa com os rendimentos tributados sejam superiores a metade do valor destes últimos⁷.

10. O imposto pago é então reembolsado se o seu valor exceder 50% da diferença entre os rendimentos e as despesas profissionais que apresentem relação económica directa com aqueles rendimentos⁸.

11. Ao contrário das pessoas parcialmente sujeitas a tributação, as que estão sujeitas a

3 — § 49, n.º 1, ponto 2, alínea d), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, alterada em 1996 e 1997 (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), em conjugação com o § 8, n.º 1, da KStG e o artigo 17.º, n.º 2, da convenção de 15 de Julho de 1980 entre a República Federal da Alemanha e a República Portuguesa, para evitar a dupla tributação no domínio do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre o património (BGBl. 1982 II, p. 129, a seguir «convenção preventiva da dupla tributação»).

4 — § 50 A, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da EStG.

5 — § 23, n.º 1, da KStG.

6 — § 50, n.º 5, primeiro período, da EStG.

7 — § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, segundo período, da EStG. E de salientar que este parágrafo, introduzido na EStG em 1997, é aplicável retroactivamente aos rendimentos auferidos depois de 31 de Dezembro de 1995 (v. § 52, n.º 3, segundo período, da EStG de 1997).

8 — § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, terceiro período, da EStG.

tributação pela globalidade dos seus rendimentos e, portanto, sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha, podem deduzir dos seus rendimentos tributáveis naquele Estado-Membro a totalidade das despesas relativas a manifestações de carácter artístico ou desportivo que tenham tido lugar no seu território e isto independentemente de estas despesas terem ou não uma relação económica directa com aqueles rendimentos. Em consequência, as suas despesas gerais também são dedutíveis.

12. Por último, refira-se que, por força do artigo 24.º, n.º 1, alínea a) da convenção para evitar a dupla tributação, quando um residente na República Portuguesa obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto naquela convenção, possam ser tributados na Alemanha, o primeiro Estado deduzirá do imposto devido sobre os rendimentos desse residente o imposto sobre o rendimento pago na Alemanha.

II — Matéria de facto e tramitação no processo principal

13. O Centro Equestre da Lezíria Grande, L.^{da} (a seguir «CELG» ou «demandante») é uma sociedade de capitais de direito português cuja sede e direcção se situam em Portugal. Em 1996, o CELG participou numa digressão que compreendeu a realização de espectáculos e de acções de formação de adestramento equestre na Alemanha, na Irlanda e na Grã-Bretanha.

14. O CELG está parcialmente sujeito a imposto sobre as sociedades na Alemanha sobre os rendimentos obtidos naquele Estado-Membro. Em 1997, solicitou ao Bundesamt für Finanzen (direcção federal das finanças, a seguir «BfF»), com base no § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, da EStG, o reembolso do imposto sobre as sociedades retido na fonte sobre aqueles rendimentos, no valor de 71 759 DM, bem como da sobretaxa de solidariedade, no montante de 5 381,85 DM.

15. Para o efeito, e a pedido do BfF, o CELG apresentou um balanço português autenticado, no qual era referido um determinado número de despesas relativas a toda a digressão realizada em 1996, ou seja, a 14 espectáculos.

16. Este balanço apresentava as seguintes despesas: despesas com comunicações, viagens, alojamento e publicidade; despesas com pessoal; despesas correntes com os cavalos; despesas de água e de electricidade; despesas de veterinário e de medicamentos; despesas com ferrador; equipamento de cavalos e cavaleiros e amortização de vestuário; amortização de cavalos; despesas de transporte em veículos pesados (reparações múltiplas necessárias devido a deslocações de grande distância e a depreciação) e, finalmente, despesas de consultadoria fiscal.

17. Uma vez que os espectáculos tiveram lugar em onze cidades alemãs, o CELG calculou que 11/14 das despesas ocorreram na Alemanha, o que correspondia a 367 028,70 DM. Como as receitas de toda a digressão ascenderam a 354 361 DM, o CELG calculou ter sofrido prejuízos no montante de 12 667,70 DM.

18. O BfF indeferiu o reembolso solicitado pelo CELG em virtude, nomeadamente, da ausência parcial de relação económica directa entre as despesas e os rendimentos obtidos na Alemanha.

19. O CELG impugnou esta decisão interpondo recurso para o Finanzgericht (tribunal tributário). Nessa altura, invocou outras despesas, correspondentes, nomeadamente, a metade das despesas de contabilidade e a uma percentagem *prorata* das licenças. O Finanzgericht negou provimento a este recurso, tendo considerado que mais de 50% das despesas invocadas não tinham relação directa com os rendimentos. Além disso, segundo verificou este órgão jurisdicional, as despesas suportadas pelo demandante directamente relacionadas com as receitas obtidas na Alemanha não excedem a metade destas. O CELG interpôs então recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof.

III — Pedido de decisão prejudicial

20. Na sua decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof começa por observar que, tendo em vista as conclusões do Finanzgericht, mesmo que as despesas suportadas pelo demandante sejam, na sua totalidade, superiores a metade dos rendimentos, tal não implica que seja dado provimento ao recurso de «Revision», na medida em que as despesas gerais não são consideradas como tendo relação económica directa com os rendimentos auferidos na Alemanha, na aceção do § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, segundo período, da EStG.

21. O Bundesfinanzhof considera duvidosa a compatibilidade com o direito comunitário da desigualdade de tratamento que resulta da legislação fiscal alemã em matéria de determinação dos rendimentos entre, por um lado, o contribuinte sujeito a tributação sobre a globalidade dos seus rendimentos e, por outro, o contribuinte sujeito a uma obrigação fiscal limitada. Mais precisamente, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta diferença de tratamento pode ser contrária à liberdade de prestação de serviços garantida pelos artigos 59.º e 60.º do Tratado CE (actual artigo 50.º CE) e, em consequência, entrar em contradição com a jurisprudência do Tribunal de Justiça decorrente do acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse⁹.

⁹ — C-234/01, Collect., p. I-5933.

22. Remetendo para esta jurisprudência, que também considera válida para as pessoas colectivas, o Bundesfinanzhof interroga-se sobre as razões pelas quais o sujeito passivo não residente está em desvantagem em relação ao residente nos termos da legislação fiscal alemã.

23. A este respeito, o Bundesfinanzhof refere que se tal desigualdade de tratamento puder ser justificada pelo facto de as despesas indirectas em causa poderem ser invocadas simultaneamente no âmbito do processo de reembolso na Alemanha e no Estado de residência, o risco de dupla dedução existe da mesma maneira no que respeita às despesas que têm relação económica directa com os rendimentos auferidos na Alemanha.

24. Além disso, esse risco de dupla dedução das despesas profissionais é irrelevante, uma vez que o Estado de residência evita a dupla tributação com o Estado de origem do rendimento — como, no caso em apreço, a República Portuguesa com a República Federal da Alemanha — não através da isenção, mas da dedução do imposto retido na fonte na Alemanha ao imposto português a cobrar.

25. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o eventual risco de dupla dedução das despesas profissionais não

justifica o tratamento desfavorável dos não residentes, dado que, em qualquer caso, a intenção de evitar a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral¹⁰. Por último, segundo o mesmo órgão jurisdicional, esta desigualdade de tratamento não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal em causa.

26. Tendo em consideração todo o exposto, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 59.º do Tratado CE opõe-se a que um nacional de outro Estado-Membro, sujeito a uma obrigação fiscal limitada na Alemanha, apenas possa pedir o reembolso do imposto aplicável aos seus rendimentos neste país, cobrado mediante retenção na fonte, quando as despesas profissionais que apresentem uma relação económica directa com estes rendimentos sejam superiores a metade dos rendimentos?»

IV — Apreciação

27. Em minha opinião, esta questão prejudicial comporta dois aspectos.

10 — Remete, a este respeito, para o acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 28).

28. Em primeiro lugar, o Bundesfinanzhof pretende saber se o artigo 59.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, no quadro de um processo de reembolso do imposto retido na fonte sobre os rendimentos obtidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, só pode imputar as despesas profissionais em que incorreu para realizar essa prestação se estas despesas tiverem uma relação económica directa com os rendimentos, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica essa condição.

a saber, por um lado, a condição da relação económica directa entre as despesas profissionais e os rendimentos e, por outro lado, a condição de essas despesas excederem metade das receitas auferidas por esse prestador de serviços no Estado em que exerceu a actividade.

29. Em segundo lugar, o Bundesfinanzhof questiona-se se este artigo do Tratado se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é pedida excederem metade dos rendimentos obtidos por aquela sociedade no primeiro Estado.

A — Quanto à condição da relação económica directa entre as despesas profissionais e as receitas

30. Em suma, o Bundesfinanzhof convida por este meio o Tribunal de Justiça a analisar a compatibilidade do § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, segundo período, da EStG com o artigo 59.º do Tratado, na medida em que a referida disposição de direito interno sujeita a imputação das despesas profissionais realizadas por um prestador de serviços não residente a duas condições cumulativas,

31. Conforme foi acima referido, há que determinar se o artigo 59.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, no quadro de um procedimento de reembolso do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, só pode deduzir as despesas profissionais que suportou para realizar a prestação se estas tiverem uma relação económica directa com aquelas receitas, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica tal condição.

32. A condição relativa à relação económica que deve existir, por força do direito interno, entre as despesas profissionais cuja dedução é solicitada e a actividade que deu origem aos rendimentos tributados constitui, em minha opinião, uma expressão do princípio fiscal da territorialidade, que o Tribunal de Justiça reconheceu como sendo aplicável no direito comunitário ¹¹.

33. Está de acordo com este princípio que um Estado-Membro sujeite os contribuintes que residem no seu território a uma obrigação fiscal ilimitada, ou seja, a uma tributação sobre a globalidade dos seus rendimentos e que, em contrapartida, os sujeitos passivos não residentes sejam objecto de uma obrigação fiscal limitada neste Estado, o que significa que são apenas tributados pelos seus rendimentos provenientes de uma actividade exercida neste mesmo Estado.

34. Além disso, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, está também de acordo com o princípio fiscal da territorialidade que, na determinação da matéria colectável do imposto que estes devem pagar, apenas sejam tomados em conta os rendimentos e as despesas relacionados com a actividade exercida no Estado de tributação para efeitos de cálculo do imposto devido neste Estado.

35. Importa a este respeito fazer referência ao acórdão Futura Participations e Singer, já referido, no qual o Tribunal de Justiça devia pronunciar-se, nomeadamente, sobre se o artigo 52.º do Tratado CE (actual artigo 43.º CE) se opõe a que um Estado-Membro faça depender o transporte de perdas anteriores requerido por um contribuinte que tem uma sucursal naquele Estado sem aí ter estabelecido a sua residência da condição de essas perdas terem uma relação económica com os rendimentos obtidos pelo contribuinte nesse Estado. Esta condição significava que as únicas perdas susceptíveis de serem transportadas eram as que resultavam da actividade do contribuinte não residente no território do Estado-Membro onde é tributado.

36. Depois de ter observado que, para efeitos do cálculo da matéria colectável do imposto dos contribuintes não residentes, apenas os ganhos e as perdas provenientes das suas actividades luxemburguesas são tomados em conta para efeitos do cálculo do seu imposto neste Estado, o Tribunal de Justiça considerou que «[e]ste regime, que está em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade, não pode ser considerado como implicando uma discriminação, ostensiva ou dissimulada, proibida pelo Tratado» ¹².

37. Em minha opinião, pode deduzir-se desta jurisprudência que o artigo 59.º do Tratado não se opõe, enquanto tal, a uma

11 — V., nomeadamente, acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 21 e 22) e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-0000, n.º 39).

12 — Acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.º 22.

condição relativa à existência de uma relação económica entre as despesas profissionais cuja dedução é pedida e os rendimentos tributados, como resulta do § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, segundo período, da EStG.

38. Embora esta condição exigida pelo Estado-Membro de tributação para a dedutibilidade das despesas profissionais suportadas pelas sociedades prestadoras de serviços com sede noutro Estado-Membro se afigure, deste modo, justificada em face do princípio fiscal da territorialidade, as regras segundo as quais a referida condição é aplicada no direito interno não devem, contudo, conduzir a um tratamento discriminatório destas sociedades em relação às sociedades prestadoras de serviços que têm sede no Estado de tributação.

39. Por conseguinte, importa presentemente verificar se a aplicação da legislação fiscal alemã, na medida em que exige que a relação económica entre as despesas profissionais e as receitas das sociedades prestadoras de serviços com sede noutro Estado-Membro tenha carácter directo, não leva a um tratamento discriminatório dessas sociedades que seja contrário à liberdade de prestação de serviços.

40. Conforme alega o Governo alemão, devem distinguir-se três hipóteses, nos termos do seu direito interno¹³.

41. Em primeiro lugar, no caso de uma sociedade de capitais sujeita a tributação parcial na Alemanha, a legislação deste Estado-Membro autoriza-a a deduzir das suas receitas tributáveis a totalidade das despesas de exploração relativas aos espetáculos de equitação por ela apresentados. Não é feita qualquer distinção em função de as despesas apresentarem ou não uma relação económica directa com os rendimentos. Em consequência, as despesas gerais também são dedutíveis dos rendimentos tributáveis.

42. Em segundo lugar, no caso de uma sociedade de capitais sujeita a tributação parcial na Alemanha e que exerça actividades semelhantes neste Estado-Membro, permite-se a dedução da totalidade das despesas de exploração se essa sociedade dispuser de um estabelecimento naquele mesmo Estado. Para que se considere que a referida sociedade tem um estabelecimento na Alemanha, basta que aí tenha um representante permanente ou uma unidade de exploração.

43. Por último, uma sociedade de capitais que exerça actividades semelhantes na Alemanha, sujeita a uma tributação parcial e que não tenha um estabelecimento neste Estado-Membro, apenas poderá obter a imputação das suas despesas de exploração que apresentem uma relação económica directa com as suas receitas de origem alemã e, em

13 — V. observações escritas, n.º 9.

consequência, com a série de espectáculos que teve lugar na Alemanha. Esta situação é a que corresponde à do CELG no caso em apreço.

44. O Governo alemão admite que as sociedades tais como o CELG, que estão sujeitas a tributação parcial e não têm estabelecimento na Alemanha, são objecto de um tratamento fiscal diferente relativamente às sociedades referidas nas duas primeiras hipóteses. Segundo refere, esta diferença de tratamento não constitui uma discriminação contrária à livre prestação de serviços, na medida em que a situação de uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal limitada e que não tenha um estabelecimento na Alemanha não é comparável à de uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal limitada ou ilimitada que tenha um estabelecimento neste Estado-Membro¹⁴. A este respeito, o Governo alemão observa, nomeadamente, que uma sociedade de capitais sujeita a uma obrigação fiscal limitada que não disponha de um estabelecimento na Alemanha tem uma participação mais fraca na vida económica nacional¹⁵.

45. Não subscrevo este entendimento.

46. Ao contrário do que defende este Governo, considero que, relativamente à possibilidade de deduzir as despesas que têm uma relação económica com apresentações artísticas ou desportivas que tenham lugar na Alemanha, uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada que não tenha um estabelecimento neste Estado-Membro não se encontra numa situação objectivamente diferente em relação a uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada ou ilimitada que tenha um estabelecimento nesse mesmo Estado.

47. Com efeito, uma vez que se trata de um mesmo tipo de prestação de serviços, estas sociedades tiveram de suportar despesas de natureza e valor equiparáveis, necessárias para poderem executar as suas prestações. Assim, para uma mesma actividade exercida na Alemanha, sofreram, da mesma forma, um corte nos seus rendimentos em razão das despesas economicamente relacionadas com a sua actividade no Estado onde foram realizadas as prestações.

48. Aplicar-lhes um tratamento fiscal diferente no que respeita à possibilidade de deduzir essas despesas referentes às prestações executadas no Estado de tributação constitui, portanto, em minha opinião, uma discriminação contrária ao artigo 59.º do Tratado.

14 — —*Idem*, n.ºs 10 e 11.

15 — —*Idem*, n.º 12.

49. Esta análise é, em meu entender, confirmada pela decisão do Tribunal de Justiça no acórdão Gerritse, já referido, no que respeita à dedutibilidade das despesas profissionais.

50. Neste processo, A. Gerritse, de nacionalidade neerlandesa e residente nos Países Baixos, tinha auferido, em 1996, a remuneração de um trabalho como baterista numa estação de rádio de Berlim. Esta remuneração foi sujeita a imposto sobre o rendimento, à taxa de 25%, que foi retido na fonte. A. Gerritse e a Comissão das Comunidades Europeias alegaram perante o Tribunal de Justiça, nomeadamente, que, no caso dos trabalhadores independentes tributados pelos seus rendimentos globais, só o lucro está sujeito ao imposto sobre o rendimento, pois as despesas profissionais não são normalmente incluídas na matéria colectável, enquanto, no caso dos contribuintes parcialmente tributados, é cobrado o imposto de 25% sobre as receitas, não sendo as despesas profissionais dedutíveis. A. Gerritse invocou também a gravidade das consequências das disposições impugnadas da legislação fiscal alemã para os artistas não residentes em digressão pela Alemanha, cujas despesas profissionais são normalmente muito elevadas.

51. No acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que «uma regulamentação nacional que recusa aos não residentes, em matéria de tributação, a dedução das despesas profissionais, ao invés concedida aos residentes, corre o risco de funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros e comporta, portanto, uma

discriminação indirecta em razão da nacionalidade, em princípio contrária aos artigos 59.º e 60.º do Tratado»¹⁶.

52. Para chegar a essa conclusão, o Tribunal de Justiça teve de se assegurar de que eram comparáveis a situação dos residentes e a dos não residentes relativamente à possibilidade de deduzir despesas profissionais. Nesta perspectiva, declarou que «as despesas profissionais em causa estão directamente relacionadas com a actividade que esteve na origem dos rendimentos tributáveis na Alemanha, pelo que os residentes e os não residentes estão, sob este aspecto, em situação comparável»¹⁷.

53. O critério de comparabilidade entre os residentes e os não residentes assenta aqui na ideia segundo a qual, tratando-se de rendimentos obtidos por uma mesma actividade profissional exercida na Alemanha, estas duas categorias de sujeitos passivos sofrem, da mesma maneira, um corte dos referidos rendimentos em função das despesas profissionais que tiveram de suportar para exercer a actividade em causa. Uma vez que, deste ponto de vista, não existe nenhuma diferença objectiva entre eles, conferir-lhes um tratamento diferente relativamente à possibilidade de deduzir essas despesas constitui uma

16 — N.º 28.

17 — N.º 27.

discriminação indirecta em razão da nacionalidade, contrária aos artigos 59.º e 60.º do Tratado.

obrigação fiscal limitada na Alemanha e que não disponham de um estabelecimento neste Estado-Membro não podem imputar as suas despesas gerais, ainda que estas tenham uma relação económica com a actividade por elas exercida naquele mesmo Estado.

54. Assim, o Tribunal de Justiça reconheceu que os prestadores de serviços residentes e não residentes devem ser tratados de modo idêntico no que respeita à matéria colectável e, mais precisamente, em relação à dedução das despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade que gerou os rendimentos tributáveis na Alemanha.

55. Em minha opinião, nada se opõe a que o mesmo se aplique também ao caso em que sejam sociedades e não pessoas singulares a invocar a liberdade de prestação de serviços.

56. Acresce que, se é certo que o Tribunal de Justiça destacou, no referido acórdão, a existência de uma relação directa entre as despesas profissionais e a actividade que gerou os rendimentos tributáveis na Alemanha, não creio que o sentido que deve ser atribuído a esta condição coincida com o que é conferido em direito nacional à condição da «relação económica directa» referida no § 50, n.º 5, quarto período, ponto 3, segundo período, da EStG. A este respeito, é de recordar que, em cumprimento desta última disposição, as sociedades sujeitas a uma

57. Também não me parece que o Tribunal de Justiça, ao declarar que «as despesas profissionais em causa estão directamente relacionadas com a actividade que esteve na origem dos rendimentos tributáveis na Alemanha», para demonstrar que são comparáveis as situações dos residentes e dos não residentes, tenha querido expressar outra coisa para além da necessidade de uma *relação económica de causalidade* entre estas despesas e estes rendimentos, de acordo com o que implica, como vimos, o princípio fiscal da territorialidade.

58. Esta apreciação permite, em minha opinião, considerar que, tendo em vista a possibilidade de deduzir despesas relativas aos espectáculos equestres que tiveram lugar na Alemanha, e por analogia com a situação dos prestadores de serviços, pessoas singulares, residentes e não residentes no Estado onde prestam o seu serviço, uma sociedade sujeita a tributação parcial e que não tenha um estabelecimento neste Estado-Membro não se encontra numa situação objectivamente diferente relativamente a uma sociedade sujeita a uma obrigação fiscal limitada ou ilimitada que disponha de um estabelecimento no referido Estado. Estas sociedades devem, por isso, ser tratadas de modo

idêntico no que diz respeito à matéria colectável e, mais precisamente, à dedução das suas despesas profissionais economicamente relacionadas com a actividade que gerou os rendimentos tributáveis na Alemanha.

59. Os motivos apresentados pelo Governo alemão para justificar a aplicação de um tratamento fiscal diferente dos prestadores de serviços residentes e não residentes no que respeita à dedução das suas despesas profissionais economicamente relacionadas com a sua actividade no Estado de tributação não me parecem convincentes.

60. Quanto ao eventual risco de dupla dedução das despesas profissionais, simultaneamente no Estado onde o serviço foi prestado e no Estado onde a sociedade em causa tem a sua sede, deve em primeiro lugar sublinhar-se que resulta das disposições da legislação fiscal alemã que, no quadro do procedimento de reembolso previsto no § 50, n.º 5, da EStG, o Ministério das Finanças pode informar o Estado de residência do contribuinte sujeito a tributação parcial do teor do pedido de reembolso e do valor deste último, e que a entrega deste pedido equivale ao consentimento na comunicação dessas informações ao referido Estado. A República Federal da Alemanha previu, pois, um mecanismo que permite precisamente impedir a dupla dedução das despesas profissionais cuja imputação aceita. Considero que esse mecanismo de cooperação entre as autoridades competentes do Estado de tributação e do Estado de residência deveria

poder ser aplicado, mais amplamente, à totalidade das despesas profissionais economicamente relacionadas com a actividade exercida por um prestador de serviços não residente no Estado de tributação¹⁸.

61. É igualmente de sublinhar que, por força do artigo 24.º, n.º 1, alínea a), da convenção para evitar a dupla tributação, quando um residente na República Portuguesa obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na convenção, são tributáveis na Alemanha, o primeiro Estado deduz do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na Alemanha. A aplicação deste procedimento de imputação pelo Estado de residência pode levar a que este verifique quais as despesas profissionais que foram imputadas no cálculo do imposto pago no Estado da actividade, a fim de neutralizar a dupla dedução dessas despesas.

62. Perante estes elementos, considero que, embora o artigo 59.º do Tratado não se oponha, enquanto tal, à aplicação a um prestador de serviços não residente de uma

18 — Além do mecanismo de cooperação previsto deste modo pela legislação fiscal alemã no quadro do procedimento de reembolso do imposto, há que precisar que a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94) instituiu, de uma maneira mais geral, o princípio segundo o qual as autoridades devem trocar entre si todas e quaisquer informações que se afigurem úteis para o correcto apuramento dos impostos sobre o rendimento e o património.

condição relativa à existência de uma relação económica entre as despesas profissionais cuja dedução é solicitada e os rendimentos tributados, este artigo deve, em contrapartida, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede num outro Estado-Membro só pode, no quadro do procedimento de reembolso do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, obter a imputação das despesas profissionais que teve de suportar para realizar essa prestação caso estas tenham uma relação económica directa com esses rendimentos, enquanto a uma sociedade com sede nesse mesmo Estado não se aplica uma condição dessa natureza.

63. Finalmente, há que esclarecer que, em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade e de acordo com o que me parece dever resultar do acórdão Gerritse, já referido, esta solução só se aplica às despesas profissionais que têm relação económica com os espectáculos que tiveram lugar no território do Estado de tributação, ou seja, às despesas que foram necessárias à boa realização dos espectáculos equestres nesse Estado. Deste modo, no caso de uma digressão de espectáculos que tenha tido lugar em diversos Estados-Membros, como sucede no litígio no processo principal, a imputação pelo Estado de tributação das despesas profissionais realizadas pelo prestador de serviços não residente deve fazer-se de acordo com a percentagem das apresentações que tiveram lugar no território deste Estado.

B — Quanto à condição por força da qual as despesas profissionais devem exceder metade dos rendimentos auferidos pelo prestador de serviços no Estado da actividade

64. O Bundesfinanzhof interpela também o Tribunal de Justiça relativamente à questão de saber se o artigo 59.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é requerida excederem metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado.

65. Já vimos que resulta da jurisprudência decorrente do acórdão Gerritse, já referido, que os prestadores de serviços residentes e não residentes devem ser tratados de modo igual no que respeita ao cálculo da sua matéria colectável e, mais precisamente, à dedutibilidade das despesas que apresentem uma relação económica com a prestação executada no Estado de tributação.

66. Porém, ao fazer depender a imputação das despesas profissionais que um prestador de serviços não residente suportou de uma condição suplementar comparativamente ao que é aplicável aos residentes, a legislação fiscal alemã leva a que os primeiros sejam tratados de modo desfavorável relativamente aos segundos. Com efeito, basta que um prestador de serviços não residente não preencha a condição segundo a qual as suas

despesas profissionais cuja imputação é solicitada devem exceder metade dos rendimentos obtidos no Estado onde executou a sua prestação para lhe ser impossível obter a imputação dessas despesas, ao contrário do que é permitido a um prestador de serviços residente. Neste caso, daí resulta uma tributação mais pesada para o prestador de serviços não residente.

67. Desde que, conforme ficou acima demonstrado, os prestadores de serviços residentes e não residentes se encontrem numa situação comparável tendo em vista a imputação das despesas profissionais economicamente relacionadas com a sua actividade no Estado de tributação, um tratamento

desfavorável desta natureza dos prestadores de serviços não residentes constitui uma discriminação contrária ao artigo 59.º do Tratado.

68. Proponho, portanto, que o Tribunal de Justiça responda ao Bundesfinanzhof que o artigo 59.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é requerida excederem metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado, enquanto a uma sociedade com sede nesse mesmo Estado não se aplica essa condição.

V — Conclusão

69. Tendo em conta as precedentes considerações, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof:

«Embora o artigo 59.º do Tratado CE (actual artigo 49.º CE) não se oponha, enquanto tal, à aplicação a um prestador de serviços não residente de uma condição

relativa à existência de uma relação económica entre as despesas profissionais cuja imputação é solicitada e os rendimentos tributados, este artigo deve, em contrapartida, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode, no quadro do procedimento de reembolso de imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos de uma prestação de serviços executada no primeiro Estado, obter a imputação das despesas profissionais que teve de suportar para realizar essa prestação caso estas tenham uma relação económica directa com esses rendimentos, enquanto a uma sociedade com sede naquele mesmo Estado não se aplica uma condição dessa natureza.

Por outro lado, o artigo 59.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se opõe a uma legislação fiscal de um Estado-Membro segundo a qual o reembolso do imposto previamente pago por uma sociedade com sede noutro Estado-Membro só pode ser efectuado se as despesas profissionais cuja imputação é requerida excederem metade dos rendimentos obtidos por esta sociedade no primeiro Estado, enquanto a uma sociedade com sede nesse mesmo Estado essa condição não se aplica.»