



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 21 de dezembro de 2011¹

Processo C-498/10

X

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)]

«Livre prestação de serviços — Obrigação do destinatário nacional de um serviço de reter na fonte o imposto sobre a remuneração quando o prestador de serviços se encontra estabelecido noutro Estado-Membro — Discriminação — Restrição — Motivos de justificação — Liquidação e cobrança eficazes do imposto — Diretiva 76/308/CEE»

I — Introdução

1. O presente processo suscita de novo a questão de saber se a tributação de um prestador de serviços não residente, por via da retenção na fonte, é compatível com a livre circulação de serviços quando o destinatário dos serviços residente deve deduzir o imposto da remuneração e entregá-lo à Administração Fiscal.
2. A questão coloca-se no contexto de jogos amigáveis realizados nos Países Baixos entre dois clubes de futebol britânicos e um clube de futebol neerlandês, a convite deste. O clube de futebol neerlandês não reteve nenhum imposto sobre a remuneração que pagou aos clubes britânicos pela participação nos jogos, o que era obrigado a fazer nos termos do direito neerlandês. A Administração Fiscal exige-lhe agora o pagamento do imposto. Contudo, o clube neerlandês entende que a retenção na fonte viola a livre prestação de serviços, uma vez que a obrigação de retenção na fonte apenas se aplica se o clube de futebol convidado estiver estabelecido no estrangeiro. Em contrapartida, um clube de futebol nacional deve proceder à liquidação dos seus próprios impostos.
3. O pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) no presente processo permite que o Tribunal de Justiça precise a sua jurisprudência em matéria de retenção na fonte, tal como resulta, em particular, dos acórdãos FKP Scorpio Konzertproduktionen² e Truck Center³. Para esse efeito, o Tribunal de Justiça deverá levar em conta que, ao invés dos processos acima mencionados, no presente processo se podia recorrer aos instrumentos de direito da União de assistência em matéria de cobrança transfronteiriça do imposto.

1 — Língua original: alemão.

2 — Acórdão de 3 de outubro de 2006 (C-290/04, Colet., p. I-9461).

3 — Acórdão de 22 de dezembro de 2008 (C-282/07, Colet., p. I-10767).

II — Quadro jurídico

4. No presente caso, o quadro jurídico da União é definido pelas disposições relativas à livre prestação de serviços e pela Diretiva 76/308/CEE⁴, conforme alterada pela Diretiva 2001/44/CE⁵ (a seguir «Diretiva 76/308»). Uma vez que no litígio no processo principal está em causa a apreciação da legalidade de liquidações adicionais do imposto para os anos fiscais de 2002 e 2004, para responder ao pedido de decisão prejudicial ainda devem ser tidas em conta as disposições dos Tratados na sua versão resultante do Tratado de Amesterdão, devendo, designadamente, recorrer-se ao artigo 49.º CE e não ao artigo 56.º TFUE. Além disso, são também relevantes a lei neerlandesa do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e uma convenção contra a dupla tributação.

A — Direito nacional

5. Nos termos do artigo 1.º da Lei sobre o imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares de 1964 (Wet op de loonbelasting 1964, a seguir «Wet LB 1964»), é cobrado, designadamente, a «sociedades estrangeiras», um imposto direto designado por imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares. O artigo 5.º b, n.º 1, da Wet LB 1964, na sua versão aplicável à época dos factos, define o conceito de «sociedades estrangeiras» como um grupo de pessoas singulares ou coletivas sem residência ou sede principal nos Países Baixos, cujos membros exercem como profissão, a título individual ou coletivo e com base num contrato de curta duração, a prática de uma modalidade desportiva nos Países Baixos.

6. Nos termos do artigo 8.º a, n.º 1, alínea a), da Wet LB 1964, a pessoa com quem a prática do desporto tenha sido acordada é obrigada a efetuar a retenção na fonte do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares, desde que a remuneração seja paga por essa pessoa. Segundo o artigo 35.º h, n.º 1, da Wet LB 1964, esta retenção na fonte ascende a 20%.

7. Em contrapartida, se a prática do desporto for acordada com uma «sociedade nacional», a pessoa que paga a remuneração não está obrigada a reter na fonte o imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares. Com efeito, tal associação está sujeita ao imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas no que diz respeito à parte da remuneração recebida que representa o seu lucro. Relativamente aos anos fiscais de 2002 e 2004, a taxa do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas foi de 34,5%, aplicando-se uma taxa de 29% até ao montante tributável de 22 689 euros.

B — Convenção em matéria de dupla tributação entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte

8. O artigo 17.º, n.º 1, da Convenção celebrada entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte para evitar a dupla tributação e impedir a fraude fiscal no domínio do imposto sobre os rendimentos e sobre o património, de 7 de novembro de 1980 (a seguir «convenção contra a dupla tributação»), determina, no essencial, que os rendimentos de artistas e desportistas provenientes da respetiva atividade pessoal nos Países Baixos podem ser tributados neste país. Segundo o artigo 17.º, n.º 2, o mesmo também se aplica se o beneficiário desses rendimentos não for o próprio artista ou desportista, mas outra pessoa (coletiva).

4 — Diretiva do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46). Esta diretiva foi codificada pela Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO L 150, p. 28) que, por seu turno, foi revogada e substituída pela Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO L 84, p. 1).

5 — Diretiva do Conselho, de 15 de junho de 2001 (JO L 175, p. 17).

9. O artigo 22.º da convenção contra a dupla tributação prevê a possibilidade de imputar o imposto retido sobre a remuneração nos Países Baixos ao imposto apurado e devido no Reino Unido pela remuneração.

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

10. X é um clube de futebol profissional com sede nos Países Baixos. Em julho de 2002 e março de 2004, X acordou com dois clubes de futebol profissional com sede no Reino Unido (a seguir «clubes britânicos») a realização de um jogo amigável. Na sequência dos referidos jogos, que tiveram lugar nos Países Baixos em agosto de 2002 e agosto de 2004, X pagou aos clubes britânicos 133 000 euros e 50 000 euros, respetivamente. Os clubes britânicos não pagaram esta remuneração aos seus jogadores.

11. Uma vez que X não reteve nem transferiu nenhum imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares relativamente a esta remuneração, recebeu da Administração Fiscal neerlandesa liquidações adicionais do imposto no montante de 26 050 euros e 9 450 euros, respetivamente (20% da remuneração após dedução de determinadas despesas). X contestou-as em primeira instância, com sucesso. Porém, foi vencido em segunda instância e, por isso, interpôs recurso de cassação no Hoge Raad der Nederlanden, sustentando, no essencial, que a retenção na fonte prevista no direito neerlandês não é compatível com a livre prestação de serviços.

12. Neste contexto, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que existe um entrave à livre prestação de serviços quando o destinatário de um serviço prestado por um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro é obrigado a reter impostos sobre a remuneração devida por esse serviço, por força da legislação do Estado-Membro onde está estabelecido e onde o serviço é prestado, ao passo que este dever de retenção não existe no caso de se tratar de um prestador de serviços estabelecido no mesmo Estado-Membro que o destinatário dos serviços?
- 2) a) Se a resposta à questão anterior implicar que uma legislação que prevê a tributação de um destinatário de serviços conduz a um entrave à livre circulação de serviços, esse entrave poderá ser justificado pela necessidade de garantir a tributação e a cobrança de um imposto às associações estrangeiras que permanecem nos Países Baixos por períodos de curta duração e são de difícil controlo, do que resulta problemático o exercício da competência fiscal atribuída a este país?
b) É ainda relevante, neste caso, o facto de a legislação ter sido posteriormente alterada, relativamente a situações como a presente, no sentido da renúncia unilateral à tributação, pelo facto de a aplicação desta legislação se ter revelado difícil e ineficaz?
- 3) A legislação ultrapassa o necessário, [tendo em conta as] possibilidades oferecidas, por exemplo, pela Diretiva 76/308[...], de assistência mútua em matéria de cobrança de impostos?
- 4) Para a resposta às questões anteriores, é relevante a questão de saber se o imposto devido sobre a remuneração do serviço no Estado-Membro onde o destinatário do serviço está estabelecido pode ser compensado com o imposto devido no outro Estado-Membro sobre essa remuneração?»

13. X, os Governos neerlandês, belga, alemão, francês, italiano e sueco, bem como o Governo do Reino Unido e a Comissão Europeia, participaram no processo no Tribunal de Justiça como intervenientes, tendo os governos belga, francês e italiano, bem como o Governo do Reino Unido, apresentado apenas observações escritas.

IV — Apreciação

A — Quanto à primeira questão prejudicial

14. Com a primeira questão, o Hoge Raad der Nederlanden pretende saber se existe uma restrição à livre prestação de serviços quando o destinatário de um serviço estabelecido em território nacional é obrigado a reter o imposto sobre a remuneração acordada por um serviço prestado nesse Estado-Membro, no caso de o prestador de serviços se encontrar estabelecido noutro Estado-Membro, não existindo, todavia, este dever se o prestador de serviços se encontrar estabelecido em território nacional.

15. Os clubes britânicos, através da sua participação remunerada nos jogos amigáveis nos Países Baixos, prestaram a X serviços na aceção dos artigos 49.º CE e seguintes⁶. Uma vez que a liberdade de prestação de serviços beneficia não apenas o prestador dos serviços mas também o destinatário dos serviços⁷, X pode invocar estas disposições.

16. Nos termos da Wet LB 1964, X estava obrigado a reter na fonte e a pagar o imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares, visto que os clubes britânicos têm sede no estrangeiro. Uma vez que não o fez, é-lhe reclamado agora o imposto por via da liquidação complementar. Se X tivesse realizado os jogos amigáveis com clubes nacionais, não teria essa obrigação nem essa responsabilidade. Por consequência, a utilização de serviços transfronteiriços acarreta deveres e riscos em matéria de responsabilidade adicionais perante a Administração Fiscal.

1. Critério aplicável: discriminação ou restrição?

17. Segundo jurisprudência constante, qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços meramente interna a um Estado-Membro constitui uma restrição à livre prestação de serviços que é, em princípio, proibida⁸. A este respeito, basta que a legislação controvertida seja suscetível de tornar menos atrativo o exercício desta liberdade⁹.

18. No que diz especificamente respeito à tributação na fonte de serviços transfronteiriços, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen, já referido, que a obrigação de um destinatário de serviços proceder à retenção na fonte do imposto sobre a remuneração paga a um prestador de serviços residente noutro Estado-Membro, bem como o facto de o referido destinatário ser, tal sendo o caso, responsabilizado pelo imposto, é suscetível de dissuadir sociedades de recorrer a prestadores de serviços residentes noutros Estados-Membros¹⁰. Uma tal obrigação e uma eventual

6 — Acórdãos de 15 de dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colet., p. I-4921, n.º 73), e de 16 de março de 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, Colet., p. I-2177, n.º 27 e segs.).

7 — Acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Viacom Outdoor (C-134/03, Colet., p. I-1167, n.º 35); FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 32); de 8 de setembro de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International (C-42/07, Colet., p. I-7633, n.º 51); e de 4 de outubro de 2011, Football Association Premier League e o. (C-403/08 e C-429/08, Colet., p. I-9083, n.º 85).

8 — Acórdãos de 28 de abril de 1998, Kohll (C-158/96, Colet., p. I-1931, n.º 33); de 11 de setembro de 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz (C-76/05, Colet., p. I-6849, n.º 67); e de 20 de maio de 2010, Zanotti (C-56/09, Colet., p. I-4517, n.º 42).

9 — Acórdãos de 11 de junho de 2009, X e Passenheim-van Schoot (C-155/08 e C-157/08, Colet., p. I-5093, n.ºs 32, 39 e 40); de 22 de dezembro de 2010, Tankreederei I (C-287/10, Colet., p. I-14233, n.º 15); e Football Association Premier League e o. (já referido na nota 7, n.º 85).

10 — Acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 33).

responsabilização constituem uma restrição à livre prestação de serviços que é, em princípio, proibida¹¹. Só numa fase mais aprofundada do exame é que o Tribunal de Justiça concluiu que esta restrição é justificada pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto sobre os rendimentos¹².

19. No entanto, tendo em conta o acórdão *Truck Center*, já referido¹³, proferido dois anos mais tarde a respeito da liberdade de estabelecimento, o Hoge Raad der Nederlanden tem dúvidas sobre a questão de saber se o Tribunal de Justiça chegaria hoje à mesma conclusão ou se, entretanto, não terá tomado outro rumo. Com efeito, segundo esse acórdão, não existe nenhuma restrição à liberdade de estabelecimento nos casos em que a diferença de tratamento entre as sociedades nacionais e estrangeiras consista na aplicação de técnicas de tributação diferentes consoante estas estejam estabelecidas no Estado-Membro de origem ou noutra Estado-Membro.

20. No processo *Truck Center* estava em causa uma legislação nacional segundo a qual os juros de um empréstimo pagos por uma sociedade residente a uma sociedade não residente estão sujeitos a retenção na fonte, enquanto esses juros, no caso de sociedades beneficiárias residentes são (apenas) tributados no quadro do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas.

21. Nesse processo, o Tribunal de Justiça analisou, no essencial, a questão de saber se esta aplicação de técnicas de tributação diferentes constitui uma discriminação em razão da sede das sociedades. Embora também tenha salientado que, além disso, todas as medidas que proíbem, dificultam ou tornam menos atrativo o exercício da liberdade de estabelecimento devem ser consideradas restrições a essa liberdade de estabelecimento¹⁴, o Tribunal de Justiça não aprofundou esta questão. Pelo contrário, expôs detalhadamente a razão pela qual as situações não são objetivamente comparáveis¹⁵. Antes de concluir pela inexistência de uma «restrição» à liberdade de estabelecimento, declarou que a diferença de tratamento resultante da regulamentação fiscal não confere necessariamente uma vantagem às sociedades beneficiárias residentes¹⁶.

22. Por conseguinte, os acórdãos *FKP Scorpio Konzertproduktionen* e *Truck Center*, já referidos, baseiam-se em princípios de análise diferentes. O primeiro aplica o critério da restrição, segundo o qual o facto de uma situação transfronteiriça ser tratada de forma desfavorável em relação a uma situação nacional leva à presunção da existência de uma restrição à liberdade fundamental que é, em princípio, proibida. O segundo, pelo contrário, aplica essencialmente o critério da discriminação, segundo o qual a comparabilidade das situações leva à presunção da existência de uma discriminação que é, em princípio, proibida.

23. Contudo, tal não permite concluir que o acórdão *Truck Center*, já referido, constitui um desvio ao acórdão *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, já referido, ou, em termos gerais, uma mudança de rumo da jurisprudência. Pelo contrário, os dois princípios de análise podem encontrar-se há algum tempo na jurisprudência, sem que se explique exatamente como se relacionam entre si¹⁷. Em todo o caso, historicamente, o critério da restrição é o princípio de análise mais recente. Em particular, o Tribunal de Justiça, depois do acórdão *Truck Center*, já referido, também considerou que as legislações fiscais nacionais constituíam entraves à livre prestação de serviços nos casos em que a situação transfronteiriça é discriminada em relação à situação nacional¹⁸.

11 — *Ibidem* (n.º 34).

12 — *Ibidem* (n.º 35).

13 — Já referido na nota 3.

14 — *Ibidem* (n.º 33).

15 — *Ibidem* (n.ºs 41 a 48).

16 — *Ibidem* (n.º 49).

17 — V. n.º 77 e jurisprudência aí referida das minhas conclusões no processo *UTECA* (acórdão de 5 de março de 2009, C-222/07, Colet., p. I-1407), e *Kokott/Ost — Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, *EuZW* 2011, pp. 496, 497 e segs.

18 — Acórdãos *X* e *Passenheim-van Schoot* (já referido na nota 9, n.ºs 32, 39 e 40); *Zanotti* (já referido na nota 8, n.ºs 42 e 43); e *Tankreederei I* (já referido na nota 9, n.ºs 15 e segs.).

24. Se levarmos em conta apenas as suas conclusões, conclui-se que ambos os acórdãos, independentemente dos princípios de análise diferentes, declaram que, à luz do direito da União, é admissível a retenção na fonte exclusivamente aplicável às situações transfronteiriças. A este respeito, importa salientar que o Tribunal de Justiça, em ambos os acórdãos, reconheceu a necessidade de o Estado proceder a uma liquidação e a uma cobrança eficazes dos impostos. Contudo, no primeiro acórdão, o Tribunal de Justiça apenas o fez no exame da justificação, depois de já ter confirmado a existência de uma restrição que é, em princípio, proibida¹⁹. Em contrapartida, no segundo acórdão, já analisou este aspeto no quadro da comparabilidade, tendo-o, por conseguinte, tratado como pressuposto da existência de uma discriminação/de um entrave²⁰.

25. O caso vertente revela significativamente mais paralelismos em relação ao processo FKP Scorpio Konzertproduktionen do que ao processo Truck Center. Com efeito, tal como no processo FKP Scorpio Konzertproduktionen, está aqui em causa a diferença de tratamento de residentes consoante tenham recebido o serviço de um prestador de serviços residente ou de um não residente. Nesta situação, põe-se a questão de saber se esta diferença de tratamento constitui uma desvantagem para o residente que recebe um serviço transfronteiriço. Se assim for, estamos perante uma restrição à livre prestação de serviços que é, em princípio, proibida.

26. Em contrapartida, o acórdão Truck Center, já referido, concentrou-se na questão de saber se é comparável a situação dos residentes e dos não residentes que recebiam juros no Estado-Membro. Partindo do princípio de que, regra geral, os residentes e os não residentes não se encontram numa situação comparável²¹, o Tribunal de Justiça concluiu que as suas situações relativamente à retenção na fonte não são objetivamente comparáveis.

27. Aliás, importa referir que as bases anteriormente constantes do Tratado CE e, atualmente, do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento, à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais²² se referem, em primeira linha, ao conceito de restrição e não ao de discriminação²³.

28. Neste contexto, considero preferível aplicar, no presente caso, o critério da restrição. Contudo, este critério não pode ser confundido com o critério da restrição de carácter mais geral que o Tribunal de Justiça aplica num contexto diferente do direito fiscal e no qual admite a existência de uma restrição, mesmo sem a presença de uma diferença de tratamento, desde que a legislação nacional seja suscetível de tornar menos atrativo o exercício de uma liberdade fundamental²⁴. Em princípio, deve rejeitar-se uma base tão ampla no domínio do direito fiscal, uma vez que esta sujeitaria, em última instância, todos os impostos, independentemente da sua natureza, à fiscalização do direito da União²⁵. Porém, o direito da União não garante a um cidadão da União que a transferência das suas atividades para um Estado-Membro diferente daquele em que residia até então seja neutra em termos de tributação. Tendo em conta as disparidades na matéria entre as legislações dos Estados-Membros, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para o cidadão, no plano fiscal²⁶.

19 — Acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 3 e segs.).

20 — Acórdão Truck Center (já referido na nota 3, n.ºs 41 a 48).

21 — *Ibidem* (n.º 38 e jurisprudência aí referida).

22 — V. artigos 43.º, primeiro parágrafo, CE, 49.º, primeiro parágrafo, CE e 56.º, n.º 1, CE e artigos 49.º, primeiro parágrafo, TFUE, 56.º, primeiro parágrafo, TFUE e 63.º, n.º 1, TFUE.

23 — V. n.º 77 das minhas conclusões no processo UTECA (já referido na nota 17).

24 — Acórdãos de 5 de outubro de 2004, CaixaBank France (C-442/02, Colet., p. I-8961, n.º 11); Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International (já referido na nota 7, n.º 51); e de 17 de março de 2011, Peñarroja Fa (C-372/09 e C-373/09, Colet., p. I-1785, n.º 50).

25 — V. n.º 62 das minhas conclusões no processo Viacom Outdoor (já referido, na nota 7) e n.ºs 48 a 53 das minhas conclusões no processo Presidente del Consiglio dei Ministri (acórdão de 17 de novembro de 2009, C-169/08, Colet., p. I-10821), bem como Kokott/Ost, *op. cit.*, p. 498.

26 — Acórdãos de 12 de julho de 2005, Schempp (C-403/03, Colet., p. I-6421, n.º 45), e de 26 de abril de 2007, Alevizos (C-392/05, Colet., p. I-3505, n.º 76).

29. O critério da restrição em matéria fiscal, aqui utilizado, distingue-se do critério da discriminação, que também abrange discriminações de facto, essencialmente no que se refere ao ónus da prova: o tratamento menos favorável que o direito fiscal dá às situações transfronteiriças carece, em princípio, de justificação.

2. Aplicação do critério da restrição ao presente processo

30. No presente caso, é evidente que a obrigação de retenção na fonte e os riscos inerentes em matéria de responsabilidade podem tornar a prestação de serviços transfronteiriços menos atrativa para o destinatário residente do que a prestação de serviços fornecida por residentes que estão obrigados a liquidar os seus próprios impostos.

31. O Governo neerlandês sustenta, porém, que uma eventual oneração administrativa do destinatário não deve conduzir, por si só, à presunção da existência de uma restrição à livre prestação de serviços. Pelo contrário, deve proceder-se a uma análise global do serviço transfronteiriço enquanto tal. No presente caso, não existe qualquer restrição, uma vez que ao eventual prejuízo para o destinatário se contrapõe uma simplificação administrativa considerável para o prestador de serviços e, além disso, a taxa do imposto é mais baixa do que a aplicada às situações meramente nacionais.

32. Contudo, esta abordagem reduz de modo inadmissível o alcance da livre prestação de serviços. Com efeito, ignora que o destinatário do serviço e o prestador do serviço são dois sujeitos de direito diferentes, com interesses próprios. Por conseguinte, cada um deve poder invocar a livre prestação de serviços para si próprio, quando os seus direitos forem prejudicados. Contudo, tal não seria garantido se se pudesse negar a existência de uma restrição apenas porque a medida que prejudica uma das partes contratuais (no caso em apreço, X) beneficia a outra (no caso em apreço, os clubes britânicos). Pelo contrário, numa situação como a em causa no processo principal, cabe antes apreciar se existe uma restrição, em conformidade com a jurisprudência, segundo a qual uma desvantagem fiscal contrária a uma liberdade fundamental não pode ser considerada compatível com o direito da União em virtude da existência de outras vantagens²⁷ quando se rejeita que sejam tidas em conta eventuais vantagens para o prestador de serviços. Estas vantagens só poderão ser levadas em conta numa fase mais avançada da análise, designadamente, quando da apreciação da proporcionalidade.

33. Por consequência, deve concluir-se que existe uma restrição à livre prestação de serviços, em princípio, proibida, em conformidade com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça e, em particular, com o acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen, já referido.

3. Existência de uma restrição adicional devido a uma tributação mais elevada?

34. Poderá existir uma restrição adicional nos casos em que o encargo fiscal nacional para prestadores de serviços não residentes, afinal de contas, deva ser mais elevado do que para prestadores de serviços residentes, ou seja, nos casos em que o imposto retido na fonte leva a uma tributação superior ao imposto devido pelos prestadores de serviços nacionais²⁸. Com efeito, o Hoge Raad identificou as respetivas taxas de imposto na decisão de reenvio. Porém, não inclui a possibilidade de uma tributação diferente e mais elevada nas suas questões nem a problematizou noutro momento. No entanto, como vários intervenientes no processo no Tribunal de Justiça analisaram este ponto mais aprofundadamente, o mesmo merece algumas observações.

27 — Acórdãos de 21 de setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colet., p. I-6161, n.º 53); de 12 de dezembro de 2002, de Groot (C-385/00, Colet., p. I-11819, n.º 97); e de 20 de outubro de 2011, Comissão/Alemanha (C-284/09, Colet., p. I-9879, n.º 71).

28 — Acórdão de 12 de junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colet., p. I-5933, n.º 55); v., também, acórdão Comissão/Alemanha (já referido na nota 27, n.º 94) e o n.º 66 das minhas conclusões no processo Truck Center (já referido na nota 3).

35. Antes de mais, importa referir que, nos anos fiscais controvertidos, a taxa do imposto retido na fonte correspondia a 20% da remuneração. Nas liquidações adicionais de imposto dirigidas a X, esta taxa de imposto só foi aplicada à remuneração paga «depois de deduzidas determinadas despesas». Na audiência, o Governo neerlandês esclareceu que os eventuais salários que um clube deduz desta remuneração para pagar aos seus jogadores não são custos dedutíveis nesta aceção.

36. Apesar de a definição de «sociedades estrangeiras» parecer substancialmente mais ampla nas disposições fiscais neerlandesas pertinentes e, em particular, poder abranger não apenas os clubes estrangeiros mas também todos os jogadores estrangeiros que participaram no jogo, a decisão de reenvio só faz referência aos clubes britânicos na qualidade de prestadores de serviços com os quais os jogos foram combinados e aos quais foi paga a remuneração. Uma vez que, além disso, esta remuneração não foi entregue aos jogadores, há alguns indícios de que — de qualquer modo, na situação em apreço — só os clubes britânicos devem ser considerados prestadores de serviços e, nesta qualidade, estão sujeitos ao «imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares».

37. Por conseguinte, sem prejuízo de uma análise mais aprofundada por parte do órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se conseqüente comparar o montante da retenção na fonte com o montante do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas que seria devido por uma «sociedade nacional» e não com o imposto sobre os rendimentos aplicável aos jogadores residentes no Estado. A taxa do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas pertinente situava-se, segundo informações do órgão jurisdicional de reenvio, até ao montante tributável de 22 689 euros, nos 29% e, nos restantes casos, nos 34%.

38. Assim, numa medida puramente nominal, a taxa da retenção na fonte é manifestamente inferior à taxa do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas. Porém, a mera comparação das taxas nominais não permite concluir que a tributação global dos prestadores de serviços estrangeiros é, em princípio, efetivamente inferior ao imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas devido por uma «sociedade nacional». Os intervenientes no processo no Tribunal de Justiça chegaram, aliás, a conclusões muito diferentes. Em última instância, o órgão jurisdicional de reenvio deve esclarecer esta questão. Para esse efeito, deve ter especialmente em conta a medida em que podem ser deduzidas as despesas profissionais antes de ser aplicada a respetiva taxa do imposto²⁹.

4. Resposta à primeira questão

39. Independentemente da conclusão a que chegar o órgão jurisdicional de reenvio relativamente ao montante do encargo fiscal, há, de qualquer modo, que responder à primeira questão no sentido de que existe uma restrição à livre prestação de serviços quando o destinatário de um serviço estabelecido em território nacional é obrigado a reter o imposto sobre a remuneração acordada por um serviço prestado nesse Estado-Membro, no caso de o prestador de serviços se encontrar estabelecido noutra Estado-Membro, não existindo, todavia, este dever se o prestador de serviços se encontrar estabelecido em território nacional.

B — Quanto à segunda questão prejudicial

40. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se tal restrição pode ser justificada pela necessidade de garantir a tributação e a cobrança de um imposto aos prestadores de serviços que permanecem nos Países Baixos por períodos de curta duração e que são de difícil controlo. Dos trabalhos preparatórios resulta que o legislador neerlandês também introduziu a tributação na fonte com este objetivo.

29 — A respeito da possibilidade conferida pelo direito da União de levar em conta determinadas despesas empresariais, v. acórdãos Gerritse (já referido na nota 28, n.º 55), FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 49) e de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Colet., p. I-1425, n.º 23).

41. No acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen, já referido, o Tribunal de Justiça reconheceu a cobrança eficiente do imposto como razão imperiosa de interesse geral que pode justificar um entrave à livre prestação de serviços. A 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 e no Estado em que os serviços são prestados. Além disso, são um meio proporcionado de assegurar a cobrança do crédito fiscal do Estado de tributação³⁰. No acórdão Truck Center, já referido, o Tribunal de Justiça também reconheceu a necessidade de uma cobrança mais eficaz por parte do Estado que liquida o imposto retido na fonte³¹.

42. O facto de, nos referidos processos, ao contrário do caso em apreço, a Diretiva 76/308 ainda não se aplicar ao domínio dos impostos diretos³² em nada altera a legitimidade de base deste motivo de justificação, mas deve ser tido em conta no âmbito da terceira questão prejudicial relativa ao princípio da proporcionalidade.

43. Por conseguinte, deve declarar-se que a tributação na fonte em causa no presente processo se baseia numa razão imperiosa de interesse geral reconhecida e que é, em princípio, suscetível de alcançar o objetivo por ela prosseguido.

44. Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende ainda saber se é relevante o facto de que, entretanto, em situações como a em causa no presente processo, o Reino dos Países Baixos tenha renunciado unilateralmente à liquidação do imposto por esta ser difícil e ineficaz. Com efeito, desde uma alteração legislativa de 2007, as «sociedades estrangeiras» estabelecidas num Estado com o qual o Reino dos Países Baixos tenha concluído uma convenção contra a dupla tributação foram excluídas da tributação na fonte.

45. Contudo, a decisão do legislador nacional de, nos casos em que exista uma convenção contra a dupla tributação com o Estado da sede do prestador de serviços, prescindir integralmente da tributação do rendimento auferido no país não põe em causa a adequabilidade da retenção na fonte para cobrar o imposto de um modo eficiente. Sobretudo, não permite que se conclua que a retenção na fonte não tem vantagens para a Administração Fiscal, em comparação com a cobrança direta do imposto, no caso de prestadores de serviços não residentes. Pelo contrário, os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação para determinar o tipo de cobrança fiscal que consideram adequado, dado que este exame pode ser mais complexo do que parece. Assim, segundo o Governo neerlandês, o motivo desta alteração da legislação neerlandesa reside no esforço para melhorar a atratividade do Reino dos Países Baixos para os desportistas de alta competição.

46. Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que a restrição à livre prestação de serviços causada pela retenção na fonte em causa pode ser justificada pela necessidade de garantir a tributação e a cobrança do imposto aos prestadores de serviços estrangeiros que permanecem nos Países Baixos por períodos de curta duração e são de difícil controlo. Assim, é irrelevante que, entretanto, o Reino dos Países Baixos, em situações como a que está em causa no caso em apreço, tenha renunciado à cobrança do imposto.

30 — Acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 35 a 38).

31 — Acórdão Truck Center (já referido na nota 3, n.º 47 e 48).

32 — No acórdão FKP Scorpio Konzertproduktionen (já referido na nota 2, n.º 36), o Tribunal de Justiça fez referência expressa a esse facto. Quanto ao processo que culminou no acórdão Truck Center (já referido na nota 3), v. n.º 41 das minhas conclusões.

C — Quanto à terceira questão prejudicial

47. Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a retenção na fonte em causa ultrapassa o necessário, em particular, tendo em conta as possibilidades oferecidas pela Diretiva 76/308 de assistência mútua em matéria de cobrança de impostos.

48. Resulta de jurisprudência assente que, para poder ser justificada, uma medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada para garantir a realização do objetivo que prossegue e não deve ultrapassar o necessário para atingir esse objetivo³³.

49. A Diretiva 76/308 estabelece regras comuns no que se refere à assistência mútua com o objetivo de garantir a cobrança de determinados créditos públicos³⁴. As medidas de assistência vão desde a prestação de informações que forem úteis para a cobrança³⁵, passando pela notificação de documentos³⁶, até à execução dos títulos estrangeiros que devem ser diretamente reconhecidos pelo Estado de execução e, em princípio, tratados como se fossem seus³⁷.

50. A Diretiva 76/308 tem por objetivo eliminar os obstáculos ao estabelecimento e ao funcionamento do mercado comum resultantes da limitação territorial do âmbito de aplicação das disposições nacionais em matéria de cobrança³⁸. Com efeito, antes da publicação da Diretiva 76/308, um crédito que fosse objeto de um título emitido pelas autoridades de um Estado-Membro não podia ser cobrado num outro Estado-Membro³⁹.

51. A fim de proteger melhor os interesses financeiros dos Estados-Membros e a neutralidade do mercado interno, tendo em conta o desenvolvimento da fraude fiscal, o âmbito de aplicação da Diretiva 76/308, que começou por se aplicar essencialmente a determinados impostos e direitos aduaneiros, entre os quais, o imposto sobre os rendimentos, foi ampliado⁴⁰.

52. Mesmo que a Diretiva 76/308 permitisse, assim, a cobrança transfronteiriça de créditos fiscais, não poderia, no entanto, ser sobrevalorizada quanto às suas ambições nem quanto à sua força.

53. A Diretiva 76/308 não poderia substituir integralmente uma retenção na fonte de prestadores de serviços estabelecidos no estrangeiro, desde logo porque um pedido de assistência só pode ser formulado se o montante total do crédito for superior a 1 500 euros⁴¹. Por consequência, a Diretiva 76/308 não pretendeu substituir uma tal técnica de cobrança.

33 — Acórdãos de 18 de dezembro de 2007, Jundt (C-281/06, Colet., p. I-12231, n.º 58); X e Passenheim-van Schoot (já referido na nota 9, n.º 47); e de 26 de outubro de 2010, Schmelz (C-97/09, Colet., p. I-10465, n.º 58).

34 — Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, Colet., p. I-177, n.º 34); v., também, acórdãos de 7 de setembro de 2006, N (C-470/04, Colet., p. I-7409, n.º 53), e de 9 de novembro de 2006, Turpeinen (C-520/04, Colet., p. I-10685, n.º 37).

35 — Artigo 4.º desta diretiva.

36 — Artigo 5.º desta diretiva.

37 — Artigos 6.º a 8.º desta diretiva.

38 — V. primeiro a terceiro considerandos desta diretiva e acórdão Kyrian (já referido na nota 34, n.º 3).

39 — Primeiro considerando desta diretiva.

40 — V. primeiro a terceiro considerandos da Diretiva 2001/44.

41 — Artigo 25.º, n.º 2, da Diretiva 2002/94/CE da Comissão, de 9 de dezembro de 2002, que fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 76/308 (JO L 337, p. 41), e artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 77/794/CEE da Comissão, de 4 de novembro de 1977, que fixa as modalidades práticas necessárias à aplicação de certas disposições da Diretiva 76/308 (JO L 33, p. 11; EE 02 F4 p. 189).

54. Além disso, verificou-se que o sucesso da assistência à execução garantida pela Diretiva 76/308 deixou muito a desejar. Com efeito, na sua proposta de Diretiva 2010/24⁴², bem como no seu relatório de 4 de abril de 2009⁴³ para o período de 2005-2008, a Comissão declarou que apenas foram efetivamente cobrados 5% dos montantes para os quais foi solicitada a assistência em matéria de cobrança.

55. Ainda que os Estados-Membros não possam, em princípio, invocar os défices na cooperação das suas administrações fiscais para daí retirarem uma justificação para restringirem as liberdades fundamentais⁴⁴, tanto esta realidade como as consequências que o legislador da União dela extraiu ao adotar a Diretiva 2010/24 demonstram que a Diretiva 76/308 não representa nenhum instrumento de liquidação e cobrança dos impostos equivalente à retenção na fonte.

56. Com efeito, contrariamente ao que sustentam vários governos, a retenção na fonte não é necessária para que a Administração Fiscal, no caso de um prestador de serviços estrangeiro que se encontre apenas por um curto período de tempo e possivelmente apenas uma única vez no Estado-Membro em causa, possa ter conhecimento do facto tributável. Para esse efeito, bastaria impor ao destinatário nacional dos serviços uma obrigação correspondente de declaração às autoridades fiscais.

57. No entanto, importa reconhecer, tendo em conta, nomeadamente, a Diretiva 76/308, que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em garantir a liquidação e a cobrança do imposto através da retenção na fonte.

58. Neste contexto, também importa ter em consideração que uma renúncia à retenção na fonte só poderia ser compensada por uma liquidação direta dos impostos junto do prestador de serviços estrangeiro. Com efeito, desse modo, a restrição em causa deixaria de existir. Porém, conforme foi indicado por vários governos, esta liquidação direta poderia acarretar um encargo considerável para o prestador de serviços estrangeiro, que teria possivelmente de entregar uma declaração de imposto numa língua estrangeira e que teria de se orientar num sistema fiscal que lhe seria estranho. Uma vez que o prestador de serviços estrangeiro poderia, assim, ser dissuadido de prestar o serviço no Estado-Membro em causa, poderia tornar-se, afinal, ainda mais difícil para o destinatário do serviço receber um serviço estrangeiro.

59. Para além das despesas administrativas consideravelmente mais elevadas que a cobrança coerciva transfronteiriça do imposto acarretaria para as autoridades fiscais em relação à maioria dos serviços pontualmente prestados, a liquidação direta do imposto junto do prestador de serviços estrangeiro não seria, pois, necessariamente, um meio menos gravoso do que a retenção na fonte⁴⁵.

60. Por conseguinte, há que responder à terceira questão no sentido de que, mesmo tendo em conta as possibilidades oferecidas pela Diretiva 76/308 quanto à assistência em matéria de cobrança, a retenção na fonte em causa não ultrapassa o necessário, desde que a restrição à livre prestação de serviços resida exclusivamente na retenção na fonte e não num encargo fiscal mais elevado.

42 — Proposta de diretiva do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, taxas, direitos e outras medidas [proposta da Comissão de 2 de fevereiro de 2009, COM(2009) 28 final], p. 2.

43 — Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2005-2008 [COM(2009) 451 final], ponto 2.4.

44 — V. n.º 114 das minhas conclusões no processo que culminou no acórdão N (já referido na nota 34).

45 — V., igualmente, n.ºs 45 e 46 das minhas conclusões no processo que culminou no acórdão Truck Center (já referido na nota 3).

D — Quanto à quarta questão prejudicial

61. Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, para a resposta à primeira a terceira questões, é relevante a questão de saber se o prestador de serviços estrangeiro pode compensar o imposto devido nos Países Baixos com o imposto fixado e devido no seu Estado de origem.

62. Como a restrição à livre prestação de serviços no caso em apreço consiste no facto de o destinatário do serviço ser limitado no exercício desta liberdade pela obrigação que lhe é imposta de reter o imposto na fonte e de o entregar às autoridades fiscais e ainda pelos riscos em matéria de responsabilidade que esta obrigação acarreta, a questão de saber se o prestador de serviços pode compensar no Estado de origem o imposto devido no país da sua dívida fiscal é irrelevante para a resposta às questões acima mencionadas.

63. Só se o órgão jurisdicional de reenvio concluísse que a retenção na fonte levaria a uma tributação mais elevada do que o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em vigor para os prestadores de serviços nacionais e que, por esse motivo, existia uma restrição adicional à livre prestação de serviços é que a suscetibilidade de compensação poderia ter alguma relevância.

64. A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio menciona o acórdão Amurta⁴⁶, no qual o Tribunal de Justiça não excluiu que um Estado-Membro pudesse garantir o cumprimento das suas obrigações resultantes do direito da União concluindo uma convenção destinada a evitar a dupla tributação com outro Estado-Membro. No entanto, como alegaram vários intervenientes no processo, esse acórdão diz respeito à prevenção da dupla tributação económica, ao passo que, no caso vertente, em todo o caso, poderia haver lugar a uma dupla tributação jurídica sem que os Estados-Membros estivessem obrigados a eliminá-la, no estado atual do direito da União⁴⁷. Todavia, as conclusões do Tribunal de Justiça nesse acórdão parecem-me transponíveis, uma vez que, em última instância, aqui também está em causa a questão de saber se a liquidação em excesso num Estado-Membro pode ser compensada com um crédito no outro Estado-Membro.

65. Contudo, uma tal compensação só pode satisfazer as exigências do direito da União se a aplicação da convenção contra a dupla tributação permitir neutralizar totalmente os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional⁴⁸. Isto pressupõe, em particular, que a compensação no Estado da sede também é permitida nos casos em que os rendimentos provenientes do estrangeiro não sejam tributados ou sejam tributados a uma taxa mais baixa. Por consequência, esta deve ser permitida independentemente da configuração da tributação dos rendimentos no Estado da sede. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a convenção contra a dupla tributação preenche, no caso em apreço, estes requisitos.

66. Por conseguinte, deve responder-se à quarta questão que, para dar resposta à primeira a terceira questões, é irrelevante a questão de saber se o prestador de serviços estrangeiro pode compensar o imposto devido nos Países Baixos com o imposto devido no seu Estado de origem, desde que a restrição à livre prestação de serviços resida exclusivamente na retenção na fonte e não num encargo fiscal mais elevado.

46 — Acórdão de 8 de novembro de 2007 (C-379/05, Colet., p. I-9569, n.º 79).

47 — Acórdãos de 14 de novembro de 2006, Kerckhaert e Morres (C-513/04, Colet., p. I-10967, n.ºs 20 a 24); de 16 de julho de 2009, Damseaux (C-128/08, Colet., p. I-6823, n.ºs 25 e segs.); e de 3 de junho de 2010, Comissão/Espanha (C-487/08, Colet., p. I-4843, n.º 56).

48 — Acórdãos de 19 de novembro de 2009, Comissão/Itália (C-540/07, Colet., p. I-10983, n.ºs 37 a 39), e Comissão/Espanha (já referido na nota 47, n.ºs 59 a 64).

V — Conclusão

67. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden:

- «1) Existe uma restrição à livre prestação de serviços quando o destinatário, estabelecido num Estado-Membro, de um serviço prestado nesse Estado é obrigado a reter na fonte o imposto sobre a remuneração devida por esse serviço se o prestador de serviços estiver estabelecido noutro Estado-Membro, não existindo, todavia, este dever se o prestador de serviços se encontrar estabelecido no mesmo Estado-Membro.
- 2) Esta restrição à livre prestação de serviços pode ser justificada pela necessidade de garantir a tributação e a cobrança do imposto aos prestadores de serviços estrangeiros que permanecem nos Países Baixos por períodos de curta duração e são de difícil controlo. Assim, é irrelevante que, entretanto, o Reino dos Países Baixos, em situações como a que está em causa no caso em apreço, tenha renunciado à cobrança do imposto.
- 3) Mesmo tendo em conta as possibilidades oferecidas pela Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas, quanto à assistência em matéria de cobrança, a retenção na fonte em causa não ultrapassa o necessário, desde que a restrição à livre prestação de serviços resida exclusivamente na retenção na fonte e não num encargo fiscal mais elevado.
- 4) Para dar resposta à primeira a terceira questões, é irrelevante a questão de saber se o prestador de serviços estrangeiro pode compensar o imposto devido nos Países Baixos com o imposto devido no seu Estado de origem, desde que a restrição à livre prestação de serviços resida exclusivamente na retenção na fonte e não num encargo fiscal mais elevado.»