

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Dezembro de 2010*

No processo C-287/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo tribunal administratif (Luxemburgo), por decisão de 8 de Junho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de Junho de 2010, no processo

Tankreederei I SA

contra

Directeur de l'administration des contributions directes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: J. Kokott,
secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Tankreederei I SA, por F. Collot, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e B. Cabouat, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 56.º TFUE e 63.º TFUE.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Tankreederei I SA (a seguir «Tankreederei»), sociedade de direito luxemburguês, e o directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes, na sequência da recusa desta Administração de conceder à referida sociedade o benefício de bonificações de imposto sobre o investimento.

Direito nacional

- 3 O artigo 152bis, n.º 1, da Lei de 4 de Dezembro de 1967, relativa ao imposto sobre os rendimentos (*Mémorial* A 1967, p. 1228), conforme alterada pela Lei de 19 de Dezembro de 1986 (*Mémorial* A 1986, p. 2330, a seguir «LIR»), dispõe:

«A [...] pedido, os contribuintes obtêm bonificações de impostos sobre o rendimento, a seguir especificados, em função dos investimentos previstos nos n.ºs 2 e 7, [...] que [...] façam nas [suas] empresas [na acepção do] artigo 14.º Os investimentos devem ser realizados num estabelecimento situado no Grão-Ducado e destinados a aí

[ficarem] a título permanente; além disso, devem ser aplicados fisicamente no território luxemburguês.»

Os factos na origem do litígio no processo principal e a questão prejudicial

- 4 A Tankreederei, com sede social no Luxemburgo, explora, a partir deste Estado-Membro, dois barcos destinados à navegação fluvial, no quadro da sua actividade que consiste em abastecer navios de mar com combustível de porão (abastecimento ou «bunkering»), nos portos de Antuérpia (Bélgica) e de Amesterdão (Países Baixos).
- 5 Pediu para beneficiar, para os exercícios fiscais dos anos 2000 a 2003, de bonificações de imposto sobre o investimento, com base no artigo 152bis da LIR, o que lhe foi recusado, em 11 de Maio de 2005, pela Administração das Contribuições Directas do Grão-Ducado do Luxemburgo, pelo facto de os barcos em causa serem utilizados no estrangeiro.
- 6 Em 28 de Junho de 2005, a sociedade Tankreederei apresentou uma reclamação ao directeur de l'administration des contributions directes, a qual foi indeferida por uma decisão de 29 de Janeiro de 2009 deste último (a seguir «decisão de 29 de Janeiro de 2009»).
- 7 Em 23 de Abril de 2009, interpôs recurso da decisão de 29 de Janeiro de 2009, para o órgão jurisdicional de reenvio. Em apoio desse recurso, alega que o artigo 152bis da LIR é incompatível com o artigo 56.º TFUE. Sublinhando, por um lado, que só dispõe de estabelecimento estável no Luxemburgo e que deve, assim, ser considerada uma empresa na acepção do artigo 14.º da LIR e, por outro, que os seus barcos figuram no activo do seu balanço nesse Estado-Membro e são utilizados no âmbito de uma

actividade tributável exclusivamente no território deste, sustenta que a decisão de 29 de Janeiro de 2009 a sujeita a um tratamento fiscal menos favorável do que o dado às sociedades que exercem a mesma actividade no território desse Estado-Membro. Afirma que o tratamento que lhe é aplicado constitui, por conseguinte, uma restrição injustificada à livre prestação de serviços. Acrescenta que, embora os seus barcos estejam aptos a navegar no Mosela luxemburguês, o Serviço da Navegação Marítima Interna do Ministério dos Transportes indeferiu o seu pedido de registo dos referidos barcos no porto luxemburguês de Mertert, o que a obrigou a registar esses barcos no porto de Antuérpia.

- 8 Partindo da constatação de que a Tankreederei está estabelecida e é tributável no Luxemburgo e de que a decisão de 29 de Janeiro de 2009 se baseou no facto de não estar preenchida a condição, enunciada no artigo 152bis da LIR, relativa à aplicação física do investimento no território luxemburguês, o tribunal administratif nota que, contrariamente à posição defendida perante si pelo Governo luxemburguês, o direito da União não se opõe unicamente às regulamentações nacionais que comportam uma discriminação baseada na nacionalidade, mas é igualmente susceptível de se opor a uma regulamentação nacional que tem por efeito dissuadir um cidadão nacional de prestar serviços ou de investir noutro Estado-Membro.

- 9 Tendo dúvidas quanto à compatibilidade do artigo 152bis da LIR com o direito da União, o tribunal administratif decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos [56.º TFUE] e [63.º TFUE] opõem-se às disposições do artigo 152bis, n.º 1, da [LIR], na medida em que reservam aos contribuintes luxemburgueses o benefício da bonificação de imposto sobre o investimento [...] desde que os investimentos sejam feitos num estabelecimento localizado no Grão-Ducado e destinados a [ficar]

nele a título permanente, devendo, além disso, ser aplicados fisicamente no território luxemburguês?»

Quanto à questão prejudicial

- 10 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 56.º TFUE e 63.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma norma de um Estado-Membro que subordina a concessão de uma bonificação de imposto sobre o investimento à condição de que o investimento em causa seja efectuado num estabelecimento situado no território nacional e destinados a aí ficarem a título permanente, devendo, além disso, ser aplicado fisicamente nesse território.

- 11 Resulta do pedido de decisão prejudicial e dos autos transmitido ao Tribunal de Justiça que a pergunta do órgão jurisdicional de reenvio se refere, mais precisamente, à conformidade, com os artigos 56.º TFUE e 63.º TFUE, da condição, enunciada no artigo 152bis da LIR, que faz depender o benefício fiscal controvertido no processo principal da aplicação física do investimento em causa no território nacional.

- 12 A este respeito, importa sublinhar, como a Tankreederei e a Comissão Europeia, que as prestações fornecidas, a troco de remuneração, por esta sociedade estabelecida exclusivamente no Luxemburgo, no âmbito das suas actividades de abastecimento exercidas com os seus dois barcos nos portos de Antuérpia e de Amesterdão, a título das quais solicitou uma bonificação de imposto sobre o investimento, constituem serviços na acepção do artigo 57.º TFUE.

- 13 Daqui decorre que as disposições do Tratado FUE relativas à livre prestação de serviços se aplicam a uma situação como a do litígio no processo principal.
- 14 Embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, no entanto, exercer essa competência com observância do direito da União (v., designadamente, acórdão de 28 de Outubro de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Colect., p. I-10659, n.º 23).
- 15 O Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido que o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (v., designadamente, acórdão de 11 de Junho de 2009, *X e Passenheim-van Schoot*, C-155/08 e C-157/08, Colect., p. I-5093, n.º 32). Constituem restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proibam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício dessa liberdade (v., designadamente, acórdão de 4 de Dezembro de 2008, *Jobra*, C-330/07, Colect., p. I-9099, n.º 19).
- 16 Além disso, a livre prestação de serviços pode ser invocada por uma empresa, perante o Estado-Membro onde está estabelecida, quando os serviços sejam prestados a destinatários estabelecidos noutra Estado-Membro e, de modo mais geral, sempre que um operador preste serviços no território de um Estado-Membro que não seja aquele onde está estabelecido (v., designadamente, acórdão de 11 de Janeiro de 2007, *ITC*, C-208/05, Colect., p. I-181, n.º 56).
- 17 No caso vertente, há que constatar que uma disposição nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita os investimentos aplicados no território de outro Estado-Membro, no qual a empresa em causa não está estabelecida, a um regime fiscal menos favorável do que o reservado aos investimentos aplicados no território nacional, é susceptível, se não de desencorajar as empresas nacionais

de fornecerem, noutro Estado-Membro, serviços que exigem a utilização de bens de investimento situados neste último Estado-Membro, pelo menos, de tornar esta prestação de serviços transfronteiriços menos atractiva ou mais difícil do que a prestação de serviços no território nacional através de bens de investimento situados neste último (v., neste sentido, acórdão Jobra, já referido, n.º 24).

18 Uma disposição nacional desse tipo constitui, portanto, uma restrição à livre prestação de serviços na acepção do artigo 56.º TFUE.

19 Esta restrição só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas, mesmo nesse caso, é necessário que a aplicação de tal medida seja adequada a garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapasse o necessário para o atingir (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 30 de Janeiro de 2007, Comissão/Dinamarca, C-150/04, Colect., p. I-1163, n.º 46, e de 15 de Abril de 2010, CIBA, C-96/08, Colect., p. I-2911, n.º 45).

20 Ora, nenhuma eventual justificação foi invocada pelo Governo luxemburguês no âmbito do presente processo, nem equacionada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

21 De qualquer modo, em circunstâncias como as do processo principal, a restrição constatada não pode ser justificada com a exigência, julgada legítima pelo Tribunal de Justiça, da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros (v., designadamente, acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.ºs 45, 46 e 51).

- 22 Na verdade, basta observar, a este respeito, como a Tankreederei e a Comissão, que, segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, as actividades da Tankreederei, relativas aos serviços de abastecimento prestados com os seus barcos nos portos de Antuérpia e de Amesterdão, a título dos quais é solicitada a bonificação de imposto sobre o investimento, são exclusivamente tributáveis no Luxemburgo. Portanto, o direito do Grão-Ducado do Luxemburgo de exercer a sua competência fiscal em relação às referidas actividades não estaria de modo nenhum comprometido na falta da condição enunciada no n.º 11 do presente acórdão (v., neste sentido, acórdão Jobra, já referido, n.ºs 32 e 33).
- 23 A restrição em causa também não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional, que o Tribunal de Justiça considerou uma razão imperiosa de interesse geral (v. acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 28, e Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.º 21).
- 24 Com efeito, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, há que demonstrar a existência de umnexo directo entre a concessão do benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal (v., designadamente, acórdão de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 62 e jurisprudência citada).
- 25 Ora, como sublinha a Comissão, não resulta dos autos transmitidos ao Tribunal de Justiça que existisse umnexo directo, do ponto de vista do regime fiscal luxemburguês, entre, por um lado, a concessão, a uma empresa que presta serviços como os que estão em causa no processo principal, de uma bonificação de imposto a título dos bens de investimento utilizados para esse fim e, por outro lado, o financiamento desse benefício fiscal pelo imposto cobrado sobre os rendimentos obtidos pelos destinatários dos serviços prestados graças a esses bens (v., neste sentido, acórdão Jobra, já referido, n.º 34 e jurisprudência citada).

- 26 Logo, não é pertinente, para os fins da concessão do benefício fiscal em causa no processo principal, que os destinatários desses serviços, estabelecidos no Luxemburgo, estejam sujeitos ao imposto nesse Estado-Membro e que os que estão estabelecidos noutro Estado-Membro não (v., neste sentido, acórdão de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 40).
- 27 Quanto à necessidade de evitar uma redução das receitas fiscais nacionais – redução à qual conduziria, no processo principal, a concessão do benefício em causa à Tankreederei – ela não figura entre as razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição a uma liberdade consagrada pelo Tratado FUE (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 56, e de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 46).
- 28 Quanto à necessidade de evitar práticas abusivas, resulta, é certo, de jurisprudência assente que uma restrição à livre prestação de serviços pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica e criados unicamente com o objectivo de beneficiar indevidamente de uma vantagem fiscal (v., designadamente, acórdão Jobra, já referido, n.º 35 e jurisprudência citada).
- 29 Todavia, a disposição nacional em causa no processo principal afecta qualquer empresa que aplique bens de investimento no território de um Estado-Membro que não o Grão-Ducado do Luxemburgo, e isto não obstante a falta, como no processo principal, de elementos objectivos susceptíveis de demonstrar a existência desse expediente (v., neste sentido, acórdão Jobra, já referido, n.ºs 36 a 38).
- 30 Por último, no que toca às considerações tecidas pelo Governo francês a propósito da faculdade de os Estados-Membros subordinarem a concessão de um benefício fiscal, que visa satisfazer necessidades específicas de toda ou parte da sua população, à

exigência de um certo grau de conexão entre o destinatário do benefício e a sociedade do Estado-Membro em causa, importa notar que a escolha dos interesses da colectividade que um Estado-Membro pretende promover ao conceder benefícios fiscais é da sua competência (v., neste sentido, acórdão de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 39).

- 31 Além disso, a propósito da exigência de um certo grau de conexão do beneficiário de uma prestação com a sociedade do Estado-Membro em causa, o Tribunal de Justiça teve já ocasião de declarar, a respeito de prestações que não são reguladas pelo direito da União, que os Estados-Membros gozam de uma ampla margem de apreciação ao fixarem os critérios de avaliação dessa conexão (v., neste sentido, acórdão de 1 de Outubro de 2009, Gottwald, C-103/08, Colect., p. I-9117, n.ºs 32 e 34).
- 32 Contudo, em circunstâncias como as do processo principal, em que uma disposição nacional recusa sistematicamente a concessão do benefício fiscal a partir do momento em que o investimento não é aplicado no território nacional, não obstante o facto de o investimento em causa ser alheio a qualquer finalidade social, essa recusa não pode ser justificada por considerações desse tipo.
- 33 Resulta da análise que precede que uma disposição nacional como a que está em causa no processo principal não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral.
- 34 Por conseguinte, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de um Estado-Membro, nos termos da qual o benefício de uma bonificação de imposto sobre o investimento é recusado a uma empresa que está estabelecida unicamente nesse Estado-Membro,

apenas porque o bem de investimento, a título do qual esta bonificação é reivindicada, é aplicado fisicamente no território de outro Estado-Membro.

- ³⁵ Nestas condições, não é necessário apreciar se as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais também se poderiam opor a essa disposição nacional (v., neste sentido, acórdão Jobra, já referido, n.º 42).

Quanto às despesas

- ³⁶ Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de um Estado-Membro, nos termos da qual o benefício de uma bonificação de imposto sobre o investimento é recusada a uma empresa que está estabelecida unicamente nesse Estado-Membro, apenas porque o bem de investimento, a título do qual esta bonificação é reivindicada, é aplicado fisicamente no território de outro Estado-Membro.

Assinaturas