CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
apresentadas em 16 de Outubro de 2003 [1]

1. A legislação francesa relativa ao imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares permite que o produto de determinados investimentos fique isento do imposto quando o sujeito passivo optar por uma retenção na fonte, sempre que o devedor desses rendimentos estiver domiciliado ou estabelecido em França.

2. A Comissão das Comunidades Europeias, ao abrigo do artigo 226.° CE, n.° 2, solicita ao Tribunal de Justiça que declare que, ao manter essa norma em vigor, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.° CE e 56.° CE.

I — A fiscalidade directa e as liberdades de prestação de serviços e de circulação de capitais

3. A fiscalidade directa é da competência dos Estados-Membros que a devem exercer no respeito das disposições do direito comunitário [2], em particular, as que consagram a liberdade de prestação de serviços e a livre circulação de capitais.

4. A primeira dessas liberdades, consagrada no artigo 49.° CE (ex-artigo 59.° do Tratado CE), exige a eliminação de toda discriminação contra o prestador em virtude da sua nacionalidade ou pelo facto de estar estabelecido num Estado-Membro diverso daquele em que efectua a sua prestação [3]. Desta forma, qualquer medida fiscal que desincentive os operadores económicos estabelecidos noutro Estado-Membro ou que dissuada os próprios nacionais

1 — Língua original: espanhol.

2 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21); de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 19); de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colect., p. I-6161, n.° 58); de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.° 32); e de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.° 37).

3 — Acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, Van Binsbergen (33/74, Colect., p. 543, n.° 25); de 18 de Janeiro de 1979, Van Wesemael e o. (110/78 e 111/78, Colect., p. 27, n.° 27); de 17 de Dezembro de 1981, Webb (279/80, Recueil, p. 3305, n.° 14); e de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/Alemanha (205/84, Recueil, p. 3755, n.° 25).

de contratar os seus serviços é, em princípio, contrária a essa liberdade [4].

5. Por seu lado, a livre circulação de capitais, prevista no artigo 56.° CE (ex-artigo 73.°-B do Tratado CE), opõe-se a que os Estados-Membros adoptem medidas susceptíveis de dissuadir os seus residentes de efectuarem investimentos no território de outros parceiros comunitários [5], proibindo assim as disposições fiscais que produzam tal efeito [6].

4 — No acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249, n.° 31), o Tribunal de Justiça afirmou que «disposições que implicam o estabelecimento do segurador num Estado-Membro, para que os segurados possam beneficiar, nesse Estado, de certas deduções fiscais, desencorajam os segurados de se dirigirem aos seguradores estabelecidos num outro Estado-Membro e, portanto, constituem para estes últimos, um obstáculo à livre prestação de serviços». No acórdão de 28 de Abril de 1998, Safir (C-118/96, Colect., p. I-1897, n.os 24 e 30), considerou que uma legislação (no caso, a sueca) que estabelece um regime fiscal diferente para os seguros de vida em capital em função do local da sede da companhia seguradora, pode dissuadir os sujeitos passivos residentes na Suécia de subscreverem apólices com companhias estabelecidas no estrangeiro e dissuadir estas companhias de oferecerem os seus serviços no mercado sueco.

5 — V. acórdão de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica (C-478/98, Colect., p. I-7587, n.° 18, e jurisprudência aí referida).

6 — No acórdão Verkooijen, já referido, o Tribunal de Justiça alegou que o facto de subordinar a isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares accionistas à condição dos dividendos serem distribuídos por sociedades com sede no território nacional constitui uma restrição aos movimentos de capitais, porque: 1) dissuade os próprios nacionais de investirem em sociedades com sede no estrangeiro e, 2) levanta um obstáculo à recolha por estas sociedades de capitais no Estado-Membro de tributação na medida em que os dividendos que paguem são tratados, em termos de fiscalidade, de forma menos favorável que os distribuídos pelas entidades com sede no seu território, pelo que as suas acções ou partes sociais serão menos atractivas (n.os 34 a 36). O advogado-geral A. Tizzano chega à mesma conclusão nas conclusões que apresentou em 29 de Janeiro de 2002, no processo em que foi proferido o acórdão de 30 de Maio de 2002, Schmid (C-516/99, Colect., p. I-4573), relativamente a uma norma que apenas prevê a possibilidade de optar entre um imposto com carácter liberatório e o imposto sobre rendimentos normal, a uma taxa reduzida em 50%, aos titulares de rendimentos de capitais nacionais enquanto os rendimentos de capitais estrangeiros ficam obrigatoriamente sujeitos ao referido imposto sem redução de taxa (n.os 39 e segs.).

II — As disposições fiscais controvertidas

6. O artigo 125.° A, do Code général des impôts dispõe no n.° I que:

«[...] as pessoas singulares que tenham rendimentos provenientes de juros e produtos de qualquer natureza de fundos públicos, obrigações, títulos de participação, títulos de crédito, depósitos, cauções e contas correntes, *cujo devedor esteja domiciliado ou estabelecido em França*, podem optar pela sujeição a uma retenção na fonte que libera do pagamento do imposto sobre o rendimento as receitas a que se aplica.

A retenção na fonte, eventualmente efectuada sobre estes produtos, é imputada à dedução.

Esta última é efectuada pelo devedor ou pela pessoa que assegura o pagamento dos rendimentos.»

7. O n.° III *bis* deste artigo fixa a percentagem da dedução entre 15% e 60%, em função do tipo de produtos financeiros a que se aplica, da duração do contrato, da data de emissão dos títulos e do período de retribuição dos capitais.

8. O n.º II do artigo 125.º-0 A determina o mesmo regime para os rendimentos provenientes de títulos ou de contratos de capitalização, bem como de investimentos da mesma natureza. Nestes casos, a taxa varia entre 7,5% e 60%.

III — O procedimento pré-contencioso

9. Em 30 de Outubro de 2000, a Comissão Europeia enviou às autoridades francesas um ofício no qual referia que, ao reservar o direito de opção aos sujeitos passivos cujos rendimentos financeiros são devidos por devedores estabelecidos ou domiciliados em França, a República Francesa não cumpria as obrigações constantes nos artigos 49.º CE e 56.º CE, tendo-lhes concedido um prazo de dois meses para apresentarem as devidas explicações.

10. O Governo francês respondeu em 28 de Dezembro seguinte mas, não convencida com os seus argumentos, a Comissão emitiu, em 18 de Junho de 2001, um parecer fundamentado, confirmando a sua posição inicial.

IV — Os pedidos das partes e o processo no Tribunal de Justiça

11. Em 10 de Dezembro de 2002, a Comissão intentou a presente acção, pedindo ao Tribunal de Justiça que declare que o referido sistema fiscal constitui uma restrição à liberdade de prestação de serviços e à livre circulação de capitais contrária aos artigos 49.º CE e 56.º CE, na medida em que a taxa geralmente mais favorável de retenção na fonte com carácter liberatório não é aplicável aos rendimentos de capitais recebidos pelos residentes em França de um devedor não domiciliado ou estabelecido nesse país.

12. O Governo francês alega que o mecanismo foi concebido para se aplicar a um devedor (normalmente, uma entidade financeira) estabelecido no seu território que está obrigado a entregar ao Fisco, nos primeiros quinze dias de cada mês, as quantias retidas a título de retenção na fonte relativamente ao mês anterior. Acrescenta que a diferença de tratamento fiscal denunciada pela Comissão deve ser relativizada porque, por vezes, a percentagem da retenção na fonte com carácter liberatório é superior à do imposto e porque, em termos de tesouraria, a sujeição ao imposto é preferível à retenção na fonte efectuada pelo pagador. Termina afirmando que, em qualquer caso, a limitação do direito de opção se justifica pela necessidade de garantir o pagamento e a eficácia dos controlos fiscais.

V — O incumprimento

A — *Quanto à diferença de tratamento*

13. Um sujeito passivo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares com domicílio fiscal em França [7] que receba algum dos rendimentos referidos nos artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts, pode pagar o imposto ou substituir essa obrigação por uma retenção na fonte que o devedor deve efectuar e entregar nos cofres do Estado. Ora, o direito de opção só existe se o devedor tiver o seu domicílio ou estiver estabelecido em França, a não ser que, não o estando, os títulos que estão na origem dos rendimentos tenham sido emitidos naquele país [8].

14. A diferença de tratamento fiscal é uma realidade, estando as partes de acordo quanto a este ponto. O direito de opção só existe quando os sujeitos passivos do imposto e as pessoas obrigadas a efectuarem o pagamento estiverem domiciliados ou estabelecidos em França [9]. Contudo, o governo demandado minimiza a desigualdade, argumentando que a taxa do imposto é, por vezes, mais atractiva para o contribuinte do que a percentagem da retenção e que o momento em que se liquida um e outro torna mais interessante a sujeição ao pagamento do imposto.

1. As percentagens da retenção na fonte e o tipo de taxa

15. O Governo francês [10] e a Comissão [11] discutiram sobre se é mais vantajoso o tipo de taxa do imposto ou a percentagem aplicável à retenção com carácter liberatório. Nenhum dos dois apresentou uma visão global e, naturalmente, não chegaram a acordo. Os elementos que têm que ser tomados em consideração são muitos e variados [12]. O certo é que, como o próprio Estado-Membro demandado reconhece [13], verificam-se sempre situações em que é mais atractiva a proporção da retenção do que a

7 — Os sujeitos passivos com domicílio fora de França não têm a possibilidade de optar e os rendimentos financeiros que auferem ficam sujeitos à retenção proporcional. A mesma norma é aplicável aos referidos rendimentos se forem pagos fora do território francês ou se forem cobrados por pessoas colectivas que tenham a sede social no estrangeiro (n.° III do artigo 125.° A do Code général des impôts).

8 — Artigo 41.°, secção H do anexo III do Code général des impôts.

9 — Se o sujeito passivo tem o seu domicílio fiscal no estrangeiro, aplica-se obrigatoriamente a retenção na fonte; se, pelo contrário, o organismo pagador estiver estabelecido fora do território francês, a sujeição ao imposto é obrigatória.

10 — N.os 22 e 23 da contestação e n.os 10 a 14 da tréplica.

11 — N.os 3 a 7 da réplica.

12 — Tipo de produto financeiro, duração do contrato, data de emissão dos títulos e período de recebimento dos juros, para a percentagem aplicável à retenção com carácter liberatório (artigos 125.° A, n.° III *bis* e, 125.°-0 A, n.° II, do Code général des impôts); matéria colectável e situação familiar do sujeito passivo (solteiro, casado, viúvo, divorciado, com ou sem filhos a cargo...), entre outras variáveis, para determinar a taxa do imposto (artigos 193.° e segs. do mesmo código).

13 — Na contestação (n.os 22 e 23), afirma que 90% dos sujeitos passivos do imposto ficam sujeitos a uma taxa inferior ou igual a 15%, situando-se a taxa marginal média em 25%. Na sua opinião, os produtos de contratos de capitalização inferiores a oito anos têm retenções com carácter liberatório de 15% e de 35%, que se aproximam da referida taxa marginal. Esta tese do Governo francês demonstra a existência de casos em que é mais atractiva a retenção na fonte do que o pagamento do imposto sobre o rendimento, como expressamente o reconhece no n.° 24 da mesma peça, quando afirma que a situação do beneficiário daquela dedução «pode revelar-se mais favorável em termos de tributação».

taxa do imposto. Além disso, os analistas fiscais consideram que «de uma maneira geral, se pode dizer que a retenção com carácter liberatório é benéfica para o contribuinte, na medida em que, na falta de opção, os rendimentos (ou parte deles) sujeitos a tributação podem [...] ser tributados no imposto sobre o rendimento com uma taxa efectivamente superior à da retenção» [14].

16. Assim, do ponto de vista da parte dos rendimentos de capitais que, por uma ou por outra via, entram nos cofres públicos, os artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts constituem um entrave às referidas liberdades fundamentais, uma vez que, em determinadas situações, é mais atractiva para os sujeitos passivos a contratação dos produtos de que aqueles rendimentos são fruto com entidades domiciliadas ou estabelecidas em França do que com as que estão domiciliadas ou estabelecidas noutros Estados-Membros. E, para fazer esta afirmação, basta que, como recorda a Comissão [15], tal se verifique apenas em alguns dos pressupostos de facto previstos na lei, porque todo e qualquer entrave a uma dessas liberdades, ainda que de somenos importância, é proibido [16].

2. O momento da liquidação do imposto e os seus efeitos na tesouraria

17. O facto da retenção na fonte estar a cargo da pessoa ou da entidade obrigada ao pagamento dos rendimentos de capital do sujeito passivo no momento em que esse pagamento é efectuado, enquanto que a liquidação do imposto sobre o rendimento se verifica no mês de Setembro do ano seguinte ao exercício tributário em que tenha sido recebido, podendo-se dispor neste caso de numerário líquido o que não acontece na primeira hipótese, não constitui, em si, uma vantagem fiscal mensurável em termos objectivos.

18. A escolha entre pagar hoje uma determinada percentagem dos rendimentos de capitais (correspondente à retenção com carácter liberatório) ou pagar daí a alguns meses, a título de imposto sobre o rendimento, uma percentagem superior, é uma decisão subjectiva na qual intervêm factores de índole tão pessoal que não permitem afirmar, em termos gerais, qual é a alternativa mais satisfatória.

19. Em qualquer caso, ainda que a demandada tenha razão na sua apreciação e se possa afirmar que, em termos de tesouraria, é melhor para o sujeito passivo ficar sujeito ao imposto sobre o rendimento do que pagar a quantia relativa à retenção com carácter liberatório, o entrave à livre circulação de capitais e à liberdade de

14 — *Mémento pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1998*, n.° 2158.

15 — V. n.° 2 da réplica.

16 — Nos acórdãos de 15 de Fevereiro de 2000, Comissão/ /França (C-34/98, Colect., p. I-995, n.° 49) e, Comissão/ /França (C-169/98, Colect., p. I-1049, n.° 46), o Tribunal de Justiça proferiu uma afirmação idêntica face aos argumentos do Governo francês no sentido de que a contribuição para o reembolso da dívida social, a cuja aplicação se imputava um incumprimento do direito comunitário, afectava apenas um reduzido número de trabalhadores e que a taxa do desconto era mínima. No acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Corsica Ferries France (C-49/89, Colect., p. 4441, n.° 8), o Tribunal de Justiça já tinha sustentado o mesmo entendimento.

prestação de serviços não desapareceria porque, como recorda a Comissão [17] e o próprio Governo francês reconhece [18], o Tribunal de Justiça declarou que a existência de vantagens fiscais não pode justificar um tratamento fiscal contrário a uma liberdade fundamental [19].

20. Para evitar a aplicação desta doutrina, o Estado alegadamente infractor defende que a vantagem de tesouraria ligada ao desfasamento no pagamento do imposto sobre o rendimento é parte integrante do sistema de retenção na fonte com carácter liberatório que forma um conjunto coerente, estando por isso fora do âmbito de aplicação da referida jurisprudência. Com esta ideia, dá a entender que o atraso no pagamento do imposto relativamente ao momento em que se efectua a dedução foi concebido para compensar o prejuízo que sofre quem, por não poder optar, fica sempre sujeito ao imposto.

21. Este argumento parece ser manifestamente infundado. A questão suscitada neste processo não reside em saber se uns estão sujeitos a retenção e outros ao pagamento do imposto, sendo mais vantajosa a situação dos primeiros do que a dos segundos. A questão que se discute é muito diferente: a uns permite-se que optem e a outros não, pelo que os sujeitos passivos que auferem rendimentos de capitais de entidades estabelecidas em França podem escolher entre suportar hoje uma retenção ou pagar dentro de vários meses a taxa de imposto aplicável, alternativa que não têm os que contratam com sociedades domiciliadas nos restantes Estados-Membros. Nesta perspectiva, a liquidez momentânea proporcionada a um sujeito que fica sujeito ao imposto (voluntária ou obrigatoriamente) é um benefício alheio ao sistema de retenção com carácter liberatório, que não está pensado para compensar uma diferença de tratamento.

22. De qualquer maneira, ainda que se admita que constitui uma vantagem, não elimina o entrave que as normas francesas em causa criam às liberdades invocadas pela Comissão no processo.

23. A decisão do legislador francês de liquidar e cobrar o imposto no mês de Setembro do ano seguinte ao do exercício fiscal em que se auferem os rendimentos tributáveis é alheia, como parece ser óbvio, à opção pela retenção regulada pelos artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts. Por outro lado, a previsão de que a retenção é feita na fonte pelo pagador dos rendimentos não tem como objectivo penalizar aqueles que escolhem este sistema relativamente aos que estão inevitavelmente obrigados a pagar o imposto. O próprio governo demandado explica que o seu objectivo é o de controlar os instrumentos financeiros de aforro e assegurar o pagamento ao Fisco desta classe de rendimentos

17 — N.° 21 da réplica.

18 — N.° 16 da tréplica.

19 — V. acórdão Verkooijen, já referido, n.° 61, e os acórdãos a que faz referência.

públicos, fim a que a doutrina acrescenta o de «incentivar os aforradores a aplicar antes as suas poupanças em valores franceses do que em valores estrangeiros» [20].

24. Considero, assim, que o sistema opcional regulado pelos referidos artigos do Code général des impôts constitui uma restrição às liberdades de prestação de serviços e de movimentos de capitais, porque dissuade os sujeitos passivos residentes em França a aplicar as suas poupanças em produtos financeiros oferecidos por entidades estrangeiras e impede que estas companhias ofereçam os referidos produtos em território francês, tendo em conta que os rendimentos que proporcionam têm, de forma geral, um tratamento fiscal menos favorável do que os distribuídos pelos concorrentes estabelecidos ou domiciliados no país em causa.

B — *Quanto aos motivos de ordem geral que justificariam o tratamento diferenciado: a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais*

25. Segundo a República Francesa, o sistema que a Comissão impugna explica-se pela necessidade de garantir o pagamento do imposto e a eficácia dos controlos fiscais. Refere que, quando o devedor dos produtos financeiros tem a sua sede fora do seu território, a administração fiscal carece de meios para garantir as condições de aplicação da retenção com carácter liberatório, sobretudo se ele estiver estabelecido num Estado-Membro em que vigore o segredo bancário ou cuja legislação limite o âmbito dos procedimentos em matéria de troca de informações.

26. Quanto a este aspecto, não deve ser tido em consideração o acórdão Bachmann, já referido, no qual o Tribunal de Justiça afirmou que o regime fiscal que ali estava em causa se justificava por razões de coerência do sistema fiscal mas não pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais [21]. É certo que a jurisprudência comunitária admite a existência de entraves às liberdades fundamentais quando se trata de garantir a eficiência da gestão tributária [22], em particular quando o objectivo é lutar contra a fraude fiscal, caso em que as restrições à liberdade de circulação de capitais encontram apoio normativo no artigo 58.° CE, n.° 1, alínea b) [ex-artigo 73.°-D, n.° 1, alínea b), do Tratado CE] [23].

27. Ora, este objectivo de interesse geral não pode funcionar como se fosse um

20 — Grosclaude, J., e Marchessou, P., *Droit fiscal général*, editora Dalloz, 2.ª edição, 1999, p. 167, n.° 230 *in fine*.

21 — N.os 18 a 20.

22 — V. acórdãos de 20 de Fevereiro de 1979, Rewe Zentral (120/78, Colect., p. 327, n.° 8); de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.° 31); de 8 de Julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, Colect., p. I-4809, n.° 18); e Comissão/Bélgica, já referido, n.° 39.

23 — V. acórdão Comissão/Bélgica, já referido, n.os 38 e 39, que reproduz a jurisprudência assente nos acórdãos de 23 de Fevereiro de 1995, Bordessa e o. (C-358/93 e C-416/93, Colect., p. I-361, n.os 21 e 22), e de 14 de Dezembro de 1995, Sanz de Lera e o. (C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Colect,. p. I-4821, n.° 22).

cheque em branco passado aos Estados-Membros para restringirem as referidas liberdades, mas sim como uma excepção a um princípio fundamental do direito comunitário, devendo ser interpretada restritivamente e aplicada de acordo com o princípio da proporcionalidade [24]. Assim, as dificuldades nas questões próprias da gestão e da inspecção dos impostos não são suficientes para legitimar normas que limitem as liberdades fundamentais, promulgadas com carácter absoluto, abstraindo de outros meios menos expeditos, mas também menos gravosos para alcançar o mesmo objectivo [25]. Só quando o entrave for indispensável para assegurar a eficácia dos controlos fiscais é que pode ser justificado à luz do direito comunitário.

28. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a proibição absoluta dos sujeitos passivos residentes em França que auferem rendimentos de capitais de entidades domiciliadas ou estabelecidas fora do seu território poderem optar pelo sistema de retenção na fonte com efeito liberatório não se justifica pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais e, em particular, pela dificuldade em comprovar se se verificam todos os requisitos necessários para a aplicação de uma determinada percentagem de retenção (natureza do produto, duração do contrato, data de emissão, período de recebimento dos juros). Como no processo Baxter e o. [26], não se pode excluir *a priori* que o contribuinte esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam constatar que se verificam todas as condições para que lhe seja aplicada uma determinada percentagem como retenção na fonte com carácter liberatório, em vez de ficar sujeito ao imposto sobre o rendimento. Desta forma, o irrenunciável controlo fiscal transfere-se da sede do pagador para aquele que aufere os rendimentos, que é o sujeito passivo do imposto.

24 — V. n.º 41 do acórdão Comissão/Bélgica, já referido.

25 — Assim, por exemplo, o Tribunal de Justiça não admitiu que as liberdades de circulação de trabalhadores e de prestação de serviços possam ser dificultadas pela legislação belga do imposto sobre o rendimento que só permite a dedução dos prémios de seguros pagos na Bélgica, com o argumento da dificuldade em controlar os comprovativos relativos a pagamentos efectuados nos outros Estados-Membros, porque nada impede as autoridades nacionais de exigirem ao interessado as provas que julguem necessárias (acórdão Bachmann, já referido, n.º 20). O Tribunal de Justiça referiu também que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais não justifica que para deduzir no mesmo imposto (no caso tratava-se da legislação dinamarquesa), a título de despesas de carácter profissional, os encargos relativos à participação em cursos de formação profissional, se estabeleça a presunção generalizada de que não têm esse carácter os mesmos cursos organizados em locais que constituam destinos turísticos habituais situados noutros Estados-Membros, enquanto que essa presunção não existe para o mesmo tipo de cursos ministrados num mesmo tipo de destino situado na Dinamarca, pois nada impede as autoridades fiscais de exigirem ao contribuinte as provas concretas para verificar se cabe aplicar a dedução (acórdão de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C-55/98, Colect., p. I-7641, n.os 25 e 26). A mesma censura mereceu um imposto extraordinário francês que recai sobre as empresas que exploram uma ou mais especialidades farmacêuticas e que só permite deduzir da matéria colectável as despesas de investigação realizadas em França, uma vez que esta disposição, que se justifica pela necessidade de garantir os controlos fiscais, impede de forma absoluta o contribuinte de provar que as despesas de investigação efectuadas noutros Estados-Membros de facto se realizaram (acórdão Baxter e o., já referido, n.os 19 e 20). O Tribunal de Justiça criticou a legislação luxemburguesa do imposto sobre o rendimento, aplicável também às pessoas colectivas, que sujeita o transporte de perdas dos sujeitos passivos, não residentes no Grão Ducado mas que possuam uma sucursal no seu território, a que tenham e conservem no referido Estado uma contabilidade regular no que se refere à actividade realizada no Luxemburgo, em conformidade com as regras nacionais pertinentes na matéria. Na opinião do Tribunal de Justiça, tratava-se de uma exigência desproporcionada uma vez que bastava pedir ao sujeito passivo que demonstrasse de forma clara e precisa que o montante das perdas que alega ter sofrido corresponde ao montante das perdas suportadas no Luxemburgo (acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.os 32 e segs.).

26 — N.º 20.

1. As dificuldades na gestão tributária

29. É verdade que, como sublinha o Governo francês, o argumento anterior implica uma alteração no regime de liquidação da retenção e uma transferência da obrigação de pagamento ao fisco, da entidade financeira que deve pagar os rendimentos para o sujeito passivo do imposto, que é aquele que aufere esses mesmos rendimentos [27]. Como salientei, o modo e o momento do seu pagamento não fazem parte nem fundamentos nem da base do sistema opcional previsto nos artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts. Como referiu o advogado-geral A. Tizzano num processo análogo, o imposto com carácter liberatório não pressupõe uma retenção na fonte, não havendo nada que impeça que modalidades de cobrança, como a autoliquidação, permitam a sua aplicação aos rendimentos de capitais pagos por entidades estrangeiras [28].

30. Os inconvenientes que decorrem para a gestão tributária da substituição de um método simples, baseado no controlo global prévio não comportando nenhum risco de fraude, por um outro posterior e não sistemático, não são suficientes para justificar um entrave às liberdades de prestação de serviços e de circulação de capitais como aquele que representa a norma francesa controvertida. Uma vez comprovado que o objectivo prosseguido pode ser alcançado através de outros instrumentos, o princípio da proporcionalidade impede que meras dificuldades de administração se transformem em razões absolutas para legitimar um tratamento discriminatório que, por ser contrário às referidas liberdades, necessita de fortes argumentos para ser considerado lícito.

31. O próprio governo demandado reconhece que há que evitar esses transtornos práticos mediante a previsão de que a autoliquidação, para efeitos de retenção com carácter liberatório, de rendimentos de capitais obtidos de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros seja efectuada anualmente, coincidindo com a

27 — Invocando o acórdão Safir, já referido, o governo demandado refere que esta transferência é incompatível com a liberdade de prestação de serviços porque as obrigações impostas ao contribuinte poderiam desencorajá-lo de contratar os produtos financeiros com empresas estabelecidas no estrangeiro. É um argumento paradoxal para quem defende uma maior restrição a essa liberdade, não se limitando apenas em impor determinadas obrigações ao contribuinte para demonstrar que estão reunidos os requisitos necessários para beneficiar da opção prevista na norma, mas pura e simplesmente negando-lhe toda e qualquer possibilidade de escolha, pelo que o efeito dissuasor ainda é mais intenso. As condições do processo Safir não têm nada a ver com o dever de fornecer determinadas informações à administração fiscal, caso o sujeito passivo queira desfrutar de um benefício fiscal; vão muito para além disso para os titulares de seguros de vida subscritos com companhias não estabelecidas na Suécia (registo e declaração de pagamento do prémio num órgão central; carácter mais gravoso do resgate depois de um breve período, obrigação de fornecer elementos sobre o imposto a que está sujeita a companhia de seguros se o tomador quiser, nomeadamente desfrutar da isenção ou redução do imposto sobre os prémios). No fim de contas, tudo conduz ao princípio da proporcionalidade: naquele caso, as medidas da legislação sueca não o respeitaram; contudo, a obrigação exigida ao sujeito passivo de um imposto de fornecer às autoridades os elementos necessários para usufruir de um benefício fiscal, não excede os limites inerentes a este princípio.

28 — Conclusões do processo Schmid, já referidas, n.os 47 e 48.

declaração do imposto sobre o rendimento, mas acrescenta que este procedimento poria em causa o equilíbrio do sistema e discriminaria, em termos de tesouraria, os sujeitos passivos que tivessem investido em produtos financeiros oferecidos por entidades residentes relativamente àqueles a quem tiver sido efectuada a referida retenção na fonte com carácter liberatório [29]. Todavia, este argumento cai pela base porque a diferença temporal que existe no actual regime de opção entre o momento em que se efectua a retenção da percentagem e a data em que se liquida e paga o imposto não é inerente ao sistema, mas é apenas uma consequência da forma como o mesmo é gerido. Dito de outra forma, o atraso no cumprimento da sua obrigação por aqueles que estão excluídos do direito de opção não se explica pela necessidade de os compensar, porque ao ficarem sujeitos ao imposto sem possibilidade de escolha pagam uma taxa superior, mas sim enquanto expediente para evitar as dificuldades que acarreta o controlo dos pagamentos efectuados no exterior [30] que, como acima referi, não justificam um entrave às liberdades de circulação de capitais e de prestação de serviços.

32. Não consigo compreender a posição do Estado-Membro demandado quando alega [31] que, se se instaurasse um regime de autoliquidação, a taxa do imposto seria idêntica para todos, para os que escolhessem a retenção e para os que ficassem sujeitos ao imposto, pelo que o sistema opcional perderia a sua razão de ser uma vez que todos pagariam então uma percentagem igual. O argumento tem em conta duas consequências que, em minha opinião, não são inevitáveis: nem a autoliquidação para a retenção com carácter liberatório tem que ser simultânea com a declaração do imposto sobre o rendimento, nem esta simultaneidade obriga a que a percentagem do imposto seja a mesma nos dois casos.

33. A verdade é que, se lermos com atenção os artigos 125.° A e 125.°-0 A, do Code général des impôts e se tomarmos em consideração a doutrina, verificamos que, seja qual for o objectivo a atingir e as razões para excluir do direito de opção os sujeitos passivos que investem no estrangeiro, o resultado final é que é mais atractivo para o contribuinte francês a aplicação das suas poupanças em produtos financeiros oferecidos por companhias estabelecidas em França.

2. A assistência mútua das autoridades e as virtualidades da Directiva 77/799/CEE [32]

34. O Tribunal de Justiça recordou, em diversas ocasiões, as possibilidades que esta directiva oferece [33], podendo ser invocada

29 — V. n.os 24 a 26 da tréplica.

30 — V. Grosclaude, J., e Marchessou, P., *op. cit.*, p. 167, n.° 230.

31 — N.os 27 e 28 da tréplica.

32 — Directiva do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no âmbito dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94).

33 — Ultimamente, nos acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, Colect., p. I-8147, n.os 49 e segs.), e de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt (C-422/01, Colect., p. I-0000, n.os 42 e segs.).

pelas autoridades de um Estado-Membro para obter de outro Estado-Membro todas as informações necessárias para, de acordo com a legislação a aplicar, determinar e liquidar o montante do imposto sobre o rendimento relativamente a um contribuinte [34].

35. Contudo, o Governo francês levanta três dificuldades. Em primeiro lugar, afirma que a referida norma e, em geral, a legislação comunitária sobre assistência mútua [35] tem um interesse limitado quando se trata de obter a prova do cumprimento das condições de aplicação da retenção com carácter liberatório, porque o recurso pontual à assistência *ex post* não pode substituir o mecanismo actual que consiste num controlo sistemático *ex ante*. A este inconveniente já foi dada resposta nos anteriores n.os 29 e seguintes, para os quais remeto.

36. A segunda dificuldade, a saber, a assistência mútua é ineficaz relativamente aos Estados-Membros em que vigora o segredo bancário, é irrelevante para os fins pretendidos pelo Estado-Membro demandado por duas razões. Em primeiro lugar, porque a existência de informações não comunicáveis já está prevista nas normas comunitárias [36] e, atenta a esta circunstância, o Tribunal de Justiça reconheceu a sua capacidade como instrumento ao serviço de um eficaz controlo fiscal [37]. Em segundo lugar, porque o facto de, em algumas situações, as informações não poderem ser avaliadas não justifica que, com carácter absoluto e universal, os sujeitos passivos que auferem rendimentos de capitais de entidades estabelecidas noutros Estados-Membros fiquem à margem do sistema opcional previsto pelo legislador francês. É, como salientei, uma consequência desproporcionada relativamente ao objectivo da norma, sobretudo se se tiver em conta que nada impede as autoridades tributárias de exigir ao contribuinte que escolhe a retenção com carácter liberatório as provas que lhe permitam apreciar se

34 — Acórdão Vestergaard, já referido, n.os 26 e 28.

35 — Como por exemplo, a Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladoras agrícolas e direitos aduaneiros (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46) que, depois de ser alterada pela Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001 (JO L 175, p. 17), passou a denominar-se «Directiva [...] relativa à assistência mútua em matéria de cobrança dos créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas» e aplica-se, nomeadamente aos impostos sobre o rendimento e o património [artigo 1.°, n.os 1 e 2, alínea g)].

36 — V. artigo 8.°, n.os 1 e 2, da Directiva 77/799, bem como o artigo 4.°, n.° 3, alíneas a) e b), da Directiva 76/308.

37 — Em particular, no acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305), afirmou que a impossibilidade de obter a colaboração de outro Estado-Membro, quando a sua legislação ou a sua prática administrativa não permitem que a autoridade competente proceda a investigações ou obtenha ou utilize informações para responder às suas próprias necessidades, não pode justificar a não aplicação de um benefício fiscal aos rendimentos obtidos no referido Estado-Membro (n.° 13).

estão preenchidos os requisitos para a sua aplicação [38].

37. O terceiro e último dos inconvenientes aduzidos pela República Francesa é o de que nos rendimentos provenientes de seguros de vida para determinar se lhes é aplicável o sistema de retenção com carácter liberatório e, a ser o caso, para determinar a percentagem, devem ser tomadas em consideração, para além da matéria colectável, as condições de subscrição do contrato que nem sempre estão à disposição das autoridades de todos os Estados-Membros. Este argumento é uma repetição, para este tipo particular de rendimentos de capitais, do acima exposto com carácter geral. As eventuais dificuldades em obter os dados necessários ou as possíveis deficiências de colaboração entre os Estados-Membros não podem legitimar medidas restritivas das liberdades fundamentais, proclamadas com carácter absoluto e inelutável. Não resisto a recordar aqui as acertadas palavras do advogado-geral F. G. Jacobs nas conclusões que apresentou no processo Danner, nas quais apelou à imprescindível colaboração entre o Estado-Membro de tributação e as seguradoras estabelecidas no estrangeiro, das quais é de esperar um comportamento leal uma vez que «são empresas estáveis e de prestígio, fiscalizadas de perto pelo Estado onde estão estabelecidas» [39]. Uma presunção ou um risco de fraude não pode justificar uma medida fiscal que consiste na proibição de exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado [40].

38. Em suma, considero, que as razões invocadas pelo governo demandado não justificam a norma francesa censurada pela Comissão.

39. Consequentemente, em minha opinião, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos 49.° CE e 56.° CE, ao excluir, de forma absoluta, a opção entre o pagamento do imposto sobre o rendimento e a retenção com carácter liberatório pelos sujeitos passivos que obtêm rendimentos provenientes de investimentos e de contratos previstos nos artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts, quando o devedor destes rendimentos não tem o seu domicílio ou não está estabelecido em França.

VI — As despesas

40. Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, as despesas devem ser impostas ao Estado demandado.

38 — V. os acórdãos, já referidos, Bachmann, n.° 20; Comissão/Bélgica (C-300/90, n.° 13); Danner, n.° 50; e Skandia e Ramstedt, n.° 43.

39 — N.° 74.

40 — V. acórdão Comissão/Bélgica (C-478/98, n.° 45), já referido.

VII — Conclusão

41. Tendo em conta o exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que dando provimento à acção intentada pela Comissão:

«1) Declare que, ao excluir, de forma absoluta, a opção entre o pagamento do imposto sobre o rendimento, por um lado, e a sujeição a uma retenção com carácter liberatório, por outro, a quem obtém de pessoas ou entidades estabelecidas noutros Estados-Membros rendimentos provenientes de investimentos de capitais previstos nos artigos 125.° A e 125.°-0 A do Code général des impôts, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.° CE e 56.° CE.

2) Condene nas despesas a República Francesa.»