Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 12 de julho de 2012 [1]

Processo C-168/11

Manfred Beker
Christa Beker
contra
Finanzamt Heilbronn

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Livre circulação de capitais — Prevenção da dupla tributação através do sistema de imputação — Imputação limitada ao imposto nacional que seria devido sobre os rendimentos auferidos no estrangeiro — Modalidades de cálculo»

1. É bem conhecido que o domínio dos impostos diretos é um dos mais complexos e delicados em que intervém a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Não existindo uma harmonização significativa a nível da União, as decisões do Tribunal de Justiça baseiam-se, essencialmente, nos Tratados e nos precedentes jurisprudenciais, partindo do princípio fundamental segundo o qual a competência na matéria continua a pertencer aos Estados-Membros, embora estes sejam obrigados a exercê-la no respeito do direito da União. Além disso, os problemas a abordar são, muitas vezes, de natureza muito técnica, o que acrescenta às dificuldades da interpretação jurídica, as relacionadas com a compreensão do funcionamento dos mecanismos de cálculo e de aplicação dos impostos que são, de vez em quando, objeto de exame.

2. O presente processo, que tem por objeto as modalidades de cálculo do limite máximo de um crédito de imposto que um Estado-Membro concede aos contribuintes que auferiram rendimentos no estrangeiro, para restringir a dupla tributação jurídica, reúne em si todas as dificuldades que acabámos de referir.

I — Contexto normativo

3. A única disposição de direito da União pertinente no caso em apreço é o artigo 63.º TFUE, ex-artigo 56.º CE, relativo à livre circulação de capitais. Como é sabido, este prevê, no seu n.º 1, que «são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros».

1 — Língua original: italiano.

4. A situação que é objeto do processo principal diz respeito a um caso de dupla tributação jurídica [2], em que dois contribuintes residentes na Alemanha e, também, sujeitos às obrigações fiscais nesse Estado pela totalidade dos seus rendimentos, auferiram alguns, resultantes de distribuição de dividendos noutros Estados, quer da União, quer terceiros.

5. Com vista a regular tais situações, a Alemanha celebrou uma série de acordos destinados a evitar a dupla tributação. No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio, no seu despacho, indica, em particular, como pertinentes os celebrados com os Países Baixos, a Suíça, a França, o Luxemburgo, o Japão e os Estados Unidos. Todos estes acordos preveem que, com vista a reduzir a dupla tributação jurídica, relativamente a rendimentos recebidos no estrangeiro e aí tributados por retenção na fonte, seja utilizado o chamado «sistema de imputação». Este mecanismo é comummente utilizado em tais circunstâncias e, na realidade, foi também consagrado como um dos dois sistemas possíveis [3] para evitar a dupla tributação, no modelo OCDE de convenção fiscal sobre o rendimento e o património (a seguir «modelo OCDE») [4].

6. Mais adiante, descreverei os pormenores do funcionamento desse mecanismo, tal como foi posto em prática pelo legislador alemão. De qualquer modo, em geral, o sistema de imputação funciona da seguinte forma: a matéria coletável é calculada no Estado de residência, tendo em consideração todos os rendimentos do contribuinte, incluindo os auferidos no estrangeiro; depois, é calculado o imposto devido, com base no direito nacional, relativamente à totalidade da matéria coletável acima referida; em seguida, esse *imposto teórico* é reduzido através da dedução ao mesmo do imposto pago no estrangeiro (imputação). Na prática, é reconhecido ao contribuinte um crédito de imposto, destinado a compensar o facto de já terem sido pagos, no estrangeiro, impostos sobre os rendimentos aí auferidos. Nos termos do artigo 23.ºB do modelo OCDE, em princípio, o montante desse crédito é igual ao imposto pago no estrangeiro, mas não pode ultrapassar o imposto que, nos termos do direito fiscal do Estado de residência, seria devido sobre os rendimentos estrangeiros. Em especial, o artigo 23.ºB do modelo OCDE, na parte que aqui interessa, prevê:

«1. Nos casos em que um residente num Estado contratante receba rendimentos [...] que, de acordo com o disposto na presente Convenção, são tributáveis noutro Estado contratante, o primeiro Estado reconhecerá:

a) sobre o imposto que este cobra sobre os rendimentos desse residente, uma dedução de montante igual ao do imposto sobre o rendimento pago no outro Estado;

[...]

[...] essa dedução não pode, contudo, ultrapassar a parte de imposto sobre o rendimento [...], líquido da dedução, correspondente ao rendimento [...] tributável no outro Estado.

[...]»

2 — Como é sabido, existe *dupla tributação jurídica* quando uma mesma pessoa é tributada duas vezes sobre a mesma fonte de rendimento, a qual mantém a sua qualificação jurídica: no presente caso, por exemplo, os dividendos recebidos pelos recorrentes no processo principal são tributados — sempre como dividendos, e sempre como pertencentes à mesma pessoa —, primeiro, no Estado em que são distribuídos, depois, no Estado de residência dos mesmos recorrentes. Em contrapartida, existe *dupla tributação económica* quando uma mesma fonte de rendimento é tributada duas vezes a dois sujeitos diferentes: por exemplo, no caso de um rendimento ser tributado, primeiro, a título do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e, em seguida, depois da sua distribuição sob a forma de dividendos, a título de imposto sobre os dividendos ou sobre o rendimento das pessoas singulares.

3 — O outro sistema possível previsto pelo modelo de convenção OCDE é constituído pelo mecanismo de isenção. Com base nesse mecanismo, os rendimentos tributados no estrangeiro não são tributados no país de residência do contribuinte. Existem, aliás, diversas variantes possíveis dos dois sistemas fundamentais que acabamos de indicar.

4 — Esse modelo de convenção, naturalmente, não é vinculativo, mas constitui a referência mais frequentemente utilizada para a redação das convenções bilaterais neste âmbito. A versão mais recente do modelo OCDE data de 2010, e pode ser consultada no sítio Internet da organização, www.oecd.org.

7. O modelo OCDE não prevê as modalidades precisas através das quais deve ser efetuado o cálculo do limite máximo da imputação. A Alemanha implementou, na prática, o mecanismo em causa, através do § 34c, n.º 1, da Einkommensteuergesetz (a seguir, também, «EStG»), a Lei relativa aos impostos sobre os rendimentos. Na versão aplicável aos factos em apreço, isto é, em 2007, a referida norma previa, em especial, o seguinte:

«No caso de contribuintes sujeitos a obrigação fiscal na totalidade, que, pelos seus rendimentos de origem estrangeira, foram sujeitos no Estado de origem dos rendimentos a impostos correspondentes aos impostos alemães sobre os rendimentos, o imposto pago no estrangeiro [...] é imputado ao imposto alemão sobre o rendimento relativo aos rendimentos auferidos nesse Estado. O imposto alemão relativo a esses rendimentos estrangeiros é calculado fracionando o imposto alemão sobre o rendimento relativo ao rendimento tributável, incluindo os rendimentos estrangeiros [...] de forma proporcional à relação entre os referidos rendimentos estrangeiros e o total dos rendimentos [...]»

8. Mais adiante, ao examinar a questão prejudicial, descreverei pormenorizadamente o funcionamento do sistema na prática.

II — Matéria de facto, tramitação do processo principal e questão prejudicial

9. Os cônjuges Beker, recorrentes no processo principal, residem na Alemanha, país em que estão sujeitos à obrigação fiscal na totalidade. Os mesmos auferiram a maior parte dos seus rendimentos na Alemanha, mas também receberam alguns dividendos em vários Estados estrangeiros, quer da União, quer terceiros.

10. Todos os dividendos recebidos no estrangeiro foram tributados nos respetivos Estados de origem, através de retenção na fonte. Das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio resulta que existem acordos destinados a evitar a dupla tributação entre a Alemanha e todos os Estados de origem dos dividendos recebidos pelos cônjuges Beker. Estes acordos preveem que, em casos como este, as retenções fiscais efetuadas no estrangeiro sobre os dividendos sejam tomadas em consideração na Alemanha, para reduzir a dupla tributação, utilizando o método de imputação: como acima se viu, isto significa reconhecer um crédito de imposto relativamente aos que foram pagos no estrangeiro, não superior, contudo, ao imposto que seria devido sobre os rendimentos estrangeiros, se os mesmos tivessem sido tributados na Alemanha, país de residência dos contribuintes.

11. Segundo o método alemão de cálculo do limite máximo da imputação, descrito no § 34c da EStG acima referido, para o efeito deve ser utilizada a seguinte fórmula:

imputação máxima = montante teórico total do imposto alemão x (rendimentos estrangeiros/total dos rendimentos)

12. O montante teórico total de imposto alemão indicado na fórmula é calculado sobre o rendimento tributável total, que inclui tanto os rendimentos recebidos na Alemanha como os recebidos no estrangeiro. Trata-se, pois, do imposto que o contribuinte deveria ter pago se todos os rendimentos tivessem sido auferidos na Alemanha. Para determinar o rendimento tributável total, são efetuadas ao total dos rendimentos, independentemente do lugar onde tenham sido auferidos, todas as deduções admitidas no direito alemão.

13. A segunda parte da fórmula tem por objetivo determinar qual a «parte» do rendimento total reconduzível a rendimentos estrangeiros: consequentemente, a multiplicação deveria permitir identificar a parte do montante teórico total de imposto alemão que está relacionada com os rendimentos estrangeiros em causa. Essa parte constitui o limiar máximo da imputação que pode ser reconhecida relativamente aos impostos já pagos no estrangeiro.

14. No entanto, como se pode observar, no denominador da fração não é utilizado o rendimento tributável (que, em contrapartida, é utilizado para calcular o primeiro elemento da fórmula, ou seja, o montante teórico total de imposto alemão), mas sim o total dos rendimentos, a que me referi no n.º 12. Naturalmente, o total dos rendimentos é de montante mais elevado relativamente ao rendimento tributável, dado que este, como se viu, é apurado *a partir do total dos rendimentos e deduzindo deste uma série de rubricas*. Em particular, no caso dos cônjuges Beker, as deduções que foram tidas em consideração para obter o rendimento tributável a partir do total dos rendimentos diziam respeito a alguns prémios de seguro, a algumas doações para fins estabelecidos na lei e ao imposto eclesiástico.

15. A utilização, no denominador da fração contida na fórmula, do total dos rendimentos em vez do rendimento tributável tem como consequência óbvia uma redução do montante do limiar máximo da imputação que pode ser concedida ao contribuinte.

16. No presente caso, os cônjuges Beker pagaram no estrangeiro, através de retenção na fonte, mais de 2 850 euros de impostos. Com a aplicação da fórmula acima reproduzida, as autoridades fiscais alemãs, no entanto, reconheceram um limite máximo de 1 282 euros para a imputação. Se no denominador da fração fosse utilizado o rendimento tributável, em vez do total dos rendimentos, o crédito de imposto poderia ascender, tanto quanto é possível depreender, a cerca de 1 650 euros.

17. O litígio que resultou da impugnação da decisão das autoridades fiscais subiu ao órgão jurisdicional de reenvio, que, tendo dúvidas quanto à compatibilidade da legislação nacional com o direito da União, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 56.º CE opõe-se à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual — em conformidade com convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação —, no caso de contribuintes tributados pela totalidade do seu rendimento, cujos rendimentos com origem no estrangeiro estão sujeitos no Estado do qual provêm a um imposto correspondente ao imposto nacional sobre o rendimento, o imposto estrangeiro é imputado no imposto nacional sobre o rendimento que incide sobre os rendimentos provenientes desse Estado, de modo que o imposto nacional sobre o rendimento resultante da fixação do rendimento tributável — incluindo os rendimentos com origem no estrangeiro — é repartido na proporção da relação existente entre esses rendimentos estrangeiros e a soma dos rendimentos obtidos, sem tomar, assim, em consideração as despesas especiais e os encargos extraordinários como as despesas com a vida privada e os resultantes de circunstâncias da situação pessoal e familiar?»

III — Análise

A — *Observações preliminares*

1. Quanto ao alcance dos pedidos formulados pelos recorrentes ao órgão jurisdicional nacional

18. Nas suas observações escritas, os recorrentes no processo principal alegaram, no essencial, que a sua petição apresentada nesse processo visava obter uma imputação quase total no imposto alemão do imposto pago no estrangeiro através de retenção na fonte. Ao concentrar a sua questão na falta de tomada em consideração de algumas deduções para efeitos do cálculo, o órgão jurisdicional de reenvio tinha adotado uma perspetiva mais restrita do que a dos recorrentes.

19. Essa circunstância, ainda que admitindo que corresponda à verdade, é irrelevante para o presente processo. De facto, como é sabido, no âmbito do processo prejudicial, instaura-se, entre o órgão jurisdicional nacional e o Tribunal de Justiça uma verdadeira colaboração, na qual, em princípio, só ao primeiro cabe definir os factos, o direito aplicável e as questões a que é necessário responder para a

solução do litígio [5]. Neste contexto, só em casos excecionais o Tribunal de Justiça põe em causa a análise feita pelos tribunais nacionais. Em especial, o Tribunal de Justiça pode não responder às questões de natureza hipotética, ou, de qualquer modo, desprovidas de qualquer relação com o caso a decidir [6].

20. No presente processo, não há qualquer elemento que permita concluir que o órgão jurisdicional nacional tenha formulado uma questão hipotética ou irrelevante para efeitos da solução do litígio: pelo contrário, a pertinência da resposta do Tribunal de Justiça para a decisão do processo nacional parece evidente. Deve acrescentar-se, também, que, na parte final do seu despacho de reenvio, o órgão jurisdicional nacional indica expressamente que o pedido que lhe foi apresentado pelos recorrentes se limita à correção do denominador da fração utilizada na fórmula, pela inclusão no mesmo das deduções que acima referi.

21. Nestas circunstâncias, em meu entender, a questão prejudicial não só é admissível, como também não necessita de qualquer precisão e/ou reformulação [7].

2. Quanto às disposições invocáveis

22. O órgão jurisdicional de reenvio formulou a sua questão com referência exclusiva ao artigo 56.º CE, atualmente artigo 63.º TFUE, relativo à livre circulação de capitais. No decurso do processo, foram manifestadas algumas dúvidas quanto à correção da invocação dessa disposição, e algumas das partes que apresentaram observações perguntaram se as liberdades fundamentais a invocar não deveriam, eventualmente, ter sido outras, em especial, a liberdade de estabelecimento.

23. Todos os que se interrogaram quanto à pertinência do artigo 63.º TFUE chegaram, aliás, à conclusão de que a referência a essa norma é correta, e não posso deixar de estar de acordo. De facto, é pacífico que as participações acionistas das quais os cônjuges Beker obtiveram dividendos dizem respeito exclusivamente ao denominado «capital disperso», ou seja, ações que não fazem parte da participação de controlo das sociedades que as emitem. De acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, as disposições relativas à liberdade de estabelecimento só são invocáveis, no caso de posse de ações, quando essa posse permite exercer uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade. Se assim não for — e certamente não é este o caso no presente processo — devem, pelo contrário, ser aplicadas as normas relativas à livre circulação de capitais [8].

24. Deve observar-se, igualmente, a respeito do artigo 63.º TFUE, que este não se aplica apenas aos movimentos de capitais entre Estados-Membros, mas, também, aos movimentos entre Estados-Membros e países terceiros. Portanto, é irrelevante, para efeitos da apreciação da existência de uma restrição, proibida nos termos do artigo 63.º TFUE, o facto de algumas das ações detidas pelos cônjuges Beker terem sido transacionadas em Estados não pertencentes à União [9].

5 — V., por exemplo, recentemente, acórdãos de 18 de dezembro de 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Colet., p. I-11995, n.º 14), e de 1 de outubro de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, Colet., p. I-9225, n.º 19).

6 — A jurisprudência neste sentido é muito abundante e constante. V., por exemplo, mais recentemente, acórdãos de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o. (C-11/07, Colet., p. I-6845, n.º 28), e de 28 de fevereiro de 2012, Inter-Environnement Wallonie e Terre wallonne (C-41/11, n.º 35).

7 — De acordo com jurisprudência assente, a reformulação das questões prejudiciais diz respeito aos casos em que uma resposta às questões, tal como formuladas pelo órgão jurisdicional de reenvio, não permitiria a este solucionar o litígio pendente perante o mesmo: v., por exemplo, acórdãos de 26 de junho de 2008, Wiedemann e Funk (C-329/06 e C-343/06, Colet., p. I-4635, n.º 45), e de 15 de setembro de 2011, DP grup (C-138/10, Colet., p. I-8369, n.º 29).

8 — Acórdãos de 21 de novembro de 2002, X e Y (C-436/00, Colet., p. I-10829, n.ºs 66 a 68), e de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Colet., p. I-11753, n.ºs 37 a 38). V., também, acórdãos de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Colet., p. I-2787, n.ºs 21 a 22), e de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colet., p. I-7995, n.º 31).

9 — Quanto muito, essa circunstância poderia ser relevante em sede de apreciação das possíveis justificações da restrição, dado que a troca de informações fiscais com Estados terceiros nem sempre é tão fácil como a que se realiza entre Estados-Membros. (v. acórdãos de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, Colet., p. I-11531, n.ºs 60 a 63, e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colet., p. I-359, n.º 70). No entanto, esta questão também não foi levantada no presente processo.

B — *Quanto à questão prejudicial*

1. Premissa

25. Neste ponto, é oportuno recordar alguns princípios de base que a jurisprudência do Tribunal de Justiça estabeleceu em matéria de fiscalidade direta.

26. Em primeiro lugar, deve observar-se que, essa matéria, enquanto tal, não se encontra incluída na esfera de competências da União. No entanto, as competências dos Estados neste âmbito devem ser *exercidas* no respeito do direito da União [10]. Além disso, os Estados-Membros continuam livres para fixar possíveis modalidades de repartição entre si do poder de tributação, com a única condição de não aplicarem medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelos Tratados [11].

27. No que diz respeito, mais especificamente, à regulação da dupla tributação, a consequência de certo modo paradoxal do que acabei de referir, é que, nos termos do direito da União, os Estados-Membros não têm qualquer obrigação de adotar medidas para eliminar ou limitar o fenómeno. Contudo, quando decidem fazê-lo, são obrigados a fazê-lo no respeito do direito da União [12]. Porém, com exceção desse ponto assente, as modalidades concretas da sua atuação são deixadas à discricionariedade dos Estados [13].

28. Outro ponto assente na jurisprudência do Tribunal de Justiça é o de que, em princípio, os contribuintes residentes e os não residentes se encontram em situações diferentes, de tal forma que, *em princípio*, pode ser admitido um tratamento diferente dos mesmos, do ponto de vista fiscal. No entanto, caso as situações de um residente e de um não residente sejam absolutamente iguais do ponto de vista objetivo, uma diferença de tratamento terá natureza discriminatória [14]. A legislação fiscal de um Estado-Membro, porém, só pode tratar de modo diferente os rendimentos auferidos por um mesmo contribuinte no interior e no exterior do país quando existam razões imperiosas de interesse geral que o justifiquem [15].

2. Efeitos do sistema alemão

29. Para poder emitir uma apreciação sobre a compatibilidade do sistema alemão para redução da dupla tributação com a livre circulação de capitais, é necessário compreender o modo como este funciona na prática.

30. Como já se viu anteriormente, o ponto de partida consiste em determinar, relativamente aos rendimentos recebidos no estrangeiro e aí tributados através de retenção na fonte, o montante teórico de imposto alemão que seria devido sobre esses rendimentos se os mesmos tivessem sido recebidos na Alemanha. Esse montante de imposto teórico constitui o limite máximo da imputação que pode ser concedida para compensar o que foi pago à autoridade fiscal estrangeira. Na prática, o legislador

10 — V., por exemplo, acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colet., p. I-225, n.º 21); de 6 de julho de 2006, Conijn (C-346/04, Colet., p. I-6137, n.º 14); e de 6 de dezembro de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Colet., p. I-10451, n.º 28).

11 — Acórdão de 16 de outubro de 2008, Renneberg (C-527/06, Colet., p. I-7735, n.os 48 e 50 e jurisprudência aí referida).

12 — Acórdão de 20 de maio de 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Colet., p. I-3747, n.º 47).

13 — Acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido na nota 8 (n.º 48), e de 10 de fevereiro de 2011, Haribo (C-436/08 e C-437/08, Colet., p. I-305, n.º 86).

14 — Acórdãos Renneberg, já referido na nota 11 (n.º 60), e de 18 de março de 2010, Gielen (C-440/08, Colet., p. I-2323, n.os 43 a 44).

15 — Acórdãos de 15 de julho de 2004, Lenz (C-315/02, Colet., p. I-7063, n.os 26 a 27); de 7 de setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colet., p. I-7477, n.º 29); e Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido na nota 8 (n.º 46).

alemão, seguindo o modelo OCDE, pretendeu estabelecer o princípio de que não é possível conceder ao contribuinte, a título de compensação dos impostos pagos no estrangeiro, um «desconto» superior ao montante que o fisco alemão lhe teria exigido pagar, relativamente aos rendimentos estrangeiros, se os mesmos tivessem sido recebidos na Alemanha.

31. Para determinar o montante teórico de imposto alemão sobre os rendimentos estrangeiros é utilizada uma fórmula que multiplica, como foi descrito anteriormente, o montante teórico de imposto alemão sobre o rendimento tributável total (interno e estrangeiro) pela fração que tem como numerador o rendimento estrangeiro e como denominador o total dos rendimentos.

32. Por comodidade, volto a reproduzir aqui a fórmula em causa:

imputação máxima = montante teórico total do imposto alemão x (rendimentos estrangeiros/total dos rendimentos)

33. Uma vez que o montante teórico total de imposto alemão é calculado a partir não do total dos rendimentos, mas de uma matéria coletável inferior (o rendimento tributável), o resultado prático da fórmula é o de as deduções de tipo pessoal, cuja aplicação transforma o total dos rendimentos em rendimento tributável (que foi tomado em consideração para determinar o montante teórico total de imposto alemão), serem «distribuídas» sobre todo o rendimento, tanto sobre a parte alemã como sobre a estrangeira. Na fração que figura na fórmula, quer o numerador, quer o denominador, são quantias, por assim dizer, «ilíquidas»: dado que aos rendimentos estrangeiros não foram aplicadas deduções de tipo pessoal, o legislador alemão considerou correto dividir esses rendimentos pelo rendimento total (estrangeiro + alemão), ilíquido das deduções pessoais (e, portanto, utilizou o total dos rendimentos, e não o rendimento tributável). Se, pelo contrário, no denominador se encontrasse o rendimento tributável, que é inferior ao total dos rendimentos, obter-se-ia um valor mais elevado para a parte «estrangeira» do montante teórico de imposto alemão e, em consequência, uma imputação superior para o contribuinte.

34. A lógica que parece inspirar a fórmula é, aparentemente, a de que o contribuinte residente beneficia inteiramente das deduções de tipo pessoal quando todos os seus rendimentos tiverem sido recebidos na Alemanha. Pelo contrário, quando uma parte desses rendimentos tiver sido recebida no estrangeiro, *as deduções pessoais apenas incidem, de facto, sobre a parte alemã do rendimento*, deixando ao Estado no qual o rendimento foi auferido a possibilidade de, eventualmente, equilibrar a situação, através da concessão ao contribuinte de uma possibilidade de dedução similar.

35. Um exemplo simples pode, talvez, ajudar a esclarecer melhor a situação. Imaginando um rendimento total de 100 euros, dos quais 70 euros foram auferidos no país e 30 euros no estrangeiro, uma taxa de 10%, quer no país quer no estrangeiro (por razões de simplificação, evitarei introduzir aqui qualquer elemento de progressividade do imposto, embora, em geral, este esteja presente na realidade), e um montante de possíveis deduções pessoais de 20 euros, obtém-se o seguinte: no estrangeiro, o contribuinte paga 3 euros de impostos (10% de 30 euros); na Alemanha, é calculado um montante teórico de imposto total de 8 euros (10% de 80 euros, que é o rendimento tributável obtido subtraindo as deduções pessoais ao total dos rendimentos), e é concedido, através da aplicação da fórmula acima indicada, um crédito de imposto de 2,4 euros (8x30/100). Assim, no total, o contribuinte paga 5,6 euros de impostos ao Estado de residência (8 euros - 2,4 euros de crédito de imposto), e 3 euros ao Estado estrangeiro de origem do rendimento, num total de 8,6 euros. Portanto, é como se, sobre os 70 euros de rendimento dentro do país, lhe tivesse sido concedida uma dedução não de 20 euros, mas de 14 euros, ou seja proporcional à parte do rendimento (70%) auferida no país. Importa observar que, se todo o rendimento tivesse sido recebido no Estado de residência, os impostos pagos seriam de 8 euros. Se o rendimento estrangeiro não existisse, e o único rendimento fosse o auferido no país, no valor de 70 euros, com deduções pessoais no valor de 20 euros, o imposto a pagar no Estado de residência seria de 5 euros.

36. Caso as dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio fossem confirmadas e, na fórmula de cálculo da imputação, no denominador da fração, devesse ser utilizado o rendimento tributável em vez do total dos rendimentos, o crédito de imposto máximo seria de 3 euros (8x30/80). Portanto, numa situação de igualdade de taxas, dentro do país e no estrangeiro, o encargo fiscal total do contribuinte seria o mesmo, independentemente da localização dos seus rendimentos.

3. Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

37. Não existem dúvidas quanto ao facto de que o sistema de imputação limitada ao imposto que o direito nacional cobraria sobre a parte estrangeira do rendimento é totalmente legítimo à luz do direito da União, como foi confirmado pela jurisprudência [16]. Em consequência, é claro que o direito da União não exige que um Estado-Membro exonere o contribuinte de todas as desvantagens que, do ponto de vista fiscal, podem decorrer do facto de auferir rendimentos noutros Estados. Para voltar ao exemplo quantitativo que apresentei no número anterior, se a taxa aplicada no Estado estrangeiro fosse mais elevada do que a alemã, de nenhum modo poderia ser exigido que o direito alemão compensasse essa diferença. De qualquer modo, o crédito de imposto nunca ultrapassaria o montante que o direito fiscal alemão exigiria relativamente a rendimentos internos de valor igual aos estrangeiros [17].

38. Noutros termos, o mecanismo que o legislador alemão decidiu utilizar não põe dificuldades a nível dos princípios. Nem a escolha de um sistema de imputação, nem o facto de limitar esta última a um imposto (hipotético) que o direito alemão cobraria sobre o rendimento estrangeiro criam problemas. Pelo contrário, o que levanta dúvidas ao órgão jurisdicional nacional são as *modalidades práticas* através das quais esse princípio foi posto em aplicação e, em especial, a opção de utilizar, como denominador da fração de proporcionalidade, o total dos rendimentos, em vez do rendimento tributável.

39. A esse respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça afirma, de forma constante, que é, em princípio, o Estado de residência do contribuinte que deve ter em conta os elementos relacionados com a situação pessoal e familiar deste [18]. Em consequência, cabe ao Estado de residência *conceder ao contribuinte todos os benefícios fiscais relacionados com a tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar*, salvo se, na prática, isso for impossível devido à ausência ou ao nível reduzido de rendimentos auferidos nesse Estado: nesse caso, é o Estado no qual é auferida a parte essencial dos rendimentos que deve conceder tais benefícios [19].

40. Como se viu, com base no direito alemão, pelo contrário, a um contribuinte que tenha recebido uma parte dos seus rendimentos no estrangeiro só são reconhecidos os benefícios fiscais relacionados com a sua situação pessoal e familiar, proporcionais à parte nacional do rendimento. Portanto, de acordo com a jurisprudência, numa situação como a em apreço no presente processo, em que um contribuinte aufere uma parte substancial dos seus rendimentos no Estado-Membro em que reside, mas este, apesar de tomar em consideração todos os seus rendimentos, só lhe reconhece uma parte das deduções de tipo pessoal e familiar, o contribuinte em causa encontra-se numa situação de

16 — Acórdão de 12 de maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colet., p. I-2793, n.º 48).

17 — Também se deve sublinhar o facto de, por definição, o crédito de imposto previsto no § 34c da EStG, não sendo uma isenção mas sim uma imputação, nunca poder ser superior ao imposto efetivamente pago no estrangeiro. Noutras palavras, um contribuinte que tiver recebido rendimentos no estrangeiro nunca poderá, em qualquer caso, pagar menos do que pagaria se tivesse recebido todos os seus rendimentos na Alemanha.

18 — Acórdãos Schumacker, já referido na nota 10 (n.º 32); de 12 de dezembro de 2002, de Groot (C-385/00, Colet., p. I-11819, n.º 90); e de 31 de março de 2011, Schröder (C-450/09, Colet., p. I-2497, n.º 37).

19 — Acórdãos Schumacker, já referido na nota 10 (n.º 36), e Renneberg, já referido na nota 11 (n.ºs 61 a 62, e 68).

desvantagem em relação a um contribuinte que, sendo residente no mesmo Estado, tenha recebido neste a totalidade dos seus rendimentos e, em consequência, a totalidade das deduções. Portanto, tal situação constitui uma violação das liberdades fundamentais garantidas no Tratado: neste caso, especificamente, da livre circulação de capitais.

41. Não por acaso, já há algum tempo, uma parte da doutrina alemã expressou dúvidas (fundadas) quanto à compatibilidade do § 34c da EStG com o direito da União, em especial à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

42. É interessante observar que uma situação quase idêntica já foi examinada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de Groot [20], no qual foi declarada a incompatibilidade entre o direito da União e um mecanismo nacional de redução da dupla tributação baseado numa fórmula idêntica à que é aplicada no direito alemão objeto do presente processo.

43. O caso que está na base do acórdão de Groot tinha, de facto, algumas diferenças relativamente à situação dos cônjuges Beker, mas o raciocínio central parece ser totalmente aplicável. Também naquele caso, a um contribuinte que tinha recebido rendimentos tanto no seu Estado de residência (os Países Baixos) como no estrangeiro, tinha sido reconhecido, no Estado de residência, um benefício fiscal relacionado com a sua situação pessoal apenas em medida proporcional à parte do rendimento auferida nesse Estado. Na prática, o mecanismo para reduzir a dupla tributação utilizava uma fórmula idêntica à que aqui é discutida, na qual, no denominador da fração de proporcionalidade, era colocado um rendimento total ilíquido das deduções de natureza pessoal ou familiar. O Tribunal de Justiça considerou essa situação contrária às liberdades fundamentais consagradas nos Tratados [21].

44. Não é relevante o facto de o sistema neerlandês discutido no acórdão de Groot prever, para redução da dupla tributação, um sistema de isenção, e não de imputação, como, pelo contrário, acontece com base no direito alemão. De facto, em primeiro lugar, os dados sobre os quais o Tribunal de Justiça, no acórdão de Groot, concentrou a sua análise eram a fórmula usada para o cálculo e o seu efeito prático, que era, exatamente como no presente processo, o de limitar alguns benefícios fiscais, concedendo-os apenas proporcionalmente à parte de rendimento recebida no Estado de residência. Em segundo lugar, na realidade, o mecanismo previsto no direito neerlandês e examinado no acórdão de Groot era uma variante do sistema de isenção, estruturada de modo a realizar, na prática, um sistema de imputação, como, à época, revelou o próprio Governo neerlandês [22].

45. Quer nas suas observações escritas, quer na audiência, o Governo alemão alegou que o sistema previsto no § 34c da EStG não apresentava qualquer problema à luz das liberdades fundamentais previstas no Tratado, dado que concedia ao contribuinte a totalidade das deduções de natureza pessoal e familiar: isto, na medida em que o montante teórico total de imposto alemão, constante da primeira parte da fórmula, é calculado tendo em conta todas as deduções em causa, e não apenas uma parte das mesmas, proporcional à parte de rendimento recebida na Alemanha. No entanto, este argumento, em vez de reforçar, debilita a posição do Governo alemão. Na realidade, como facilmente se percebe, a utilização, na primeira parte da fórmula, de um montante teórico total de imposto calculado tendo em conta todas as deduções de natureza pessoal e familiar, *reduz o limite máximo da imputação*, e, por conseguinte, *reduz o crédito de imposto de que o contribuinte pode beneficiar*. Pelo

20 — Já referido na nota 18.

21 — Acórdão de Groot, já referido na nota 18 (n.os 89 a 95). Diga-se de passagem que, no caso de Groot, a liberdade com base na qual a situação foi apreciada era a de circulação de trabalhadores.

22 — V., a este respeito, conclusões do advogado-geral P. Léger apresentadas em 20 de junho de 2002 no processo de Groot, decidido pelo acórdão já referido na nota 18 (n.º 34). Por norma, um sistema de redução da dupla tributação baseado no mecanismo da isenção é caracterizado pelo facto de o Estado de residência não tributar os rendimentos que já foram tributados no Estado em que foram recebidos. A legislação neerlandesa que foi discutida no processo de Groot baseava-se, na realidade, num mecanismo tipicamente de imputação. A única diferença visível em relação à legislação alemã objeto do presente processo é que, no sistema neerlandês, o montante do crédito de imposto reconhecido era concedido, a título de isenção, sem que fosse verificado se o mesmo não era superior ao imposto efetivamente pago no estrangeiro, como, pelo contrário, acontece através de um sistema de imputação. Na verdade, por definição, num sistema de imputação imputa-se sempre (uma parte do) imposto já pago no Estado de origem do rendimento.

contrário, se o montante teórico total de imposto alemão fosse hipoteticamente calculado, para efeitos da fórmula em causa, sem reduzir a matéria coletável por aplicação das deduções pessoais e familiares, o limite máximo da imputação seria mais elevado, e, em última análise, o contribuinte beneficiaria da totalidade das deduções em causa, em vez de beneficiar apenas de uma fração proporcional à parte nacional dos seus rendimentos.

46. Além disso, deve-se acrescentar também que, diferentemente do que sucedia no processo de Groot, aqui, os rendimentos recebidos pelo contribuinte no estrangeiro não são rendimentos de trabalho, mas resultam de uma participação acionista. Em consequência, os Estados nos quais esses rendimentos são recebidos têm uma relação ainda mais ténue com o contribuinte do que aquela que existe nos casos em que, como no processo de Groot, os rendimentos estrangeiros eram de origem profissional. Não é realista imaginar ser possível que cada um dos Estados nos quais os cônjuges Beker receberam uma parte dos seus rendimentos estrangeiros lhes reconhecesse as deduções pessoais e familiares sobre a parte de rendimento aí auferida. Portanto, em meu entender, a lógica que o Tribunal de Justiça adotou no acórdão de Groot, impõe-se de forma ainda mais clara no presente processo.

47. Finalmente, no que diz respeito à natureza das deduções fiscais concedidas ao contribuinte, em geral, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se, com base no direito interno, estas têm ou não caráter pessoal e/ou familiar. No presente caso, a própria formulação da questão prejudicial faz referência ao facto de, pelo menos uma parte das deduções recusadas, ser dessa natureza.

4. Quanto à possibilidade de justificação

48. Apurado que o sistema alemão acima examinado constitui uma restrição à livre circulação de capitais contrária ao Tratado, resta, naturalmente, verificar se esse sistema pode ser justificado.

49. O Governo alemão, que, nas suas observações escritas, tratou rapidamente, apenas a título subsidiário, de uma possível justificação, alegou, a esse respeito, uma única razão, a da manutenção da repartição do poder de tributação. No essencial, como consequência desse princípio, a Alemanha tinha o direito de conceder benefícios fiscais apenas proporcionalmente à parte «alemã» do rendimento e não podia ser obrigada a compensar o facto de esses benefícios não serem concedidos nos Estados estrangeiros nos quais uma parte do rendimento foi recebida.

50. Em geral, de acordo com a jurisprudência, a manutenção da repartição do poder de tributação dos Estados pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar restrições às liberdades fundamentais, desde que as medidas adotadas sejam adequadas à realização do objetivo em causa e não vão além do necessário para esse fim [23].

51. Contudo, essa linha de justificação foi expressamente posta de parte pelo Tribunal de Justiça, no acórdão de Groot, em circunstâncias análogas às do presente processo. Em especial, nesse acórdão foi declarado que a repartição do poder de tributação não pode ser invocada pelo Estado de residência de um contribuinte para se subtrair à responsabilidade, que, em princípio, recai sobre esse Estado, de conceder as deduções pessoais e familiares a que o contribuinte tem direito [24]. Isto a menos que, de forma voluntária ou em resultado de acordos internacionais específicos, os Estados estrangeiros nos quais foi recebida uma parte do rendimento, por sua vez, concedam essas deduções [25].

23 — Acórdão Haribo, já referido na nota 13 (n.os 121 a 122 e jurisprudência aí referida).

24 — Acórdão de Groot, já referido na nota 18 (n.º 98).

25 — *Ibidem* (n.os 99 a 100).

52. Em qualquer caso, independentemente do que foi declarado pelo Tribunal de Justiça no acórdão de Groot, deve sublinhar-se que a situação de desvantagem de um contribuinte como os cônjuges Beker não é o resultado de um exercício paralelo da competência fiscal por parte de vários Estados. Como a Comissão corretamente assinalou, ao conceder integralmente as deduções pessoais e familiares aos cônjuges Beker, o fisco alemão não perderia, de modo algum, uma parte da sua competência fiscal a favor de outros Estados. Se se considerar a parte alemã do rendimento, esta, de qualquer modo, seria tributada, com as mesmas deduções pessoais e familiares, de forma não inferior relativamente ao que aconteceria se a mesma fosse o único rendimento do contribuinte e este último não tivesse auferido rendimentos no estrangeiro.

53. Além disso, a jurisprudência tem declarado, de forma constante, que a simples perda de receitas fiscais nunca pode justificar medidas contrárias a uma liberdade fundamental [26].

54. Em última análise, o cerne do litígio é a interpretação que, de modo geral, deve ser dada às deduções pessoais e familiares. Na ótica defendida pelo Governo alemão, o facto de se tratar de deduções que não são relativas a uma parte específica do rendimento, mas sim à pessoa do contribuinte, implica que as mesmas devem ser consideradas como «distribuídas», atribuíveis de forma homogénea a todo o rendimento, interno e externo, de modo que a sua concessão, no caso de rendimentos apenas parcialmente auferidos na Alemanha, pode ser limitada a uma fração proporcional ao peso desses rendimentos nos rendimentos totais do contribuinte. Pelo contrário, na interpretação que resultava da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o facto de as deduções pessoais e familiares não serem relativas a uma parte específica do rendimento significa que, longe de poderem ser distribuídas, de modo uniforme, sobre todos os rendimentos — internos e externos —, em princípio, as mesmas devem *recair integralmente sobre a parte de rendimento localizada no Estado de residência*.

55. Portanto, dado que a manutenção da repartição do poder de tributação não pode ser invocada aqui como justificação, não é necessário verificar se se encontram satisfeitos pelas normas alemãs os requisitos da adequação e da proporcionalidade das medidas.

56. Finalmente, deve ainda ser excluído que a legislação alemã possa encontrar uma justificação com base na necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal. Na realidade, embora essa necessidade possa, em princípio, fundamentar validamente uma restrição às liberdades fundamentais [27], a mesma pressupõe que seja demonstrado um efeito de compensação preciso entre um benefício fiscal e um imposto específico, com o objetivo de preservar um elemento essencial do sistema fiscal [28]. Não estamos, aqui, em presença de uma situação deste tipo: o facto de ser reconhecida a um contribuinte a totalidade das deduções pessoais e familiares não é contrário a nenhum elemento essencial do direito fiscal alemão, e não põe em causa o princípio da progressividade do imposto. Significativamente, aliás, esse fundamento de justificação também não foi invocado pelo Governo alemão nas suas observações.

5. Possibilidade de optar por um sistema alternativo

57. Um último aspeto que deve ser esclarecido diz respeito ao facto de o sistema alemão permitir que o contribuinte exerça um direito de opção por um sistema diferente de cálculo do imposto. Se o contribuinte exercer essa opção, o mecanismo de imputação não é aplicado, e o imposto pago no estrangeiro é deduzido da matéria coletável global.

26 — *Ibidem* (n.º 103). V., também, acórdãos de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Colet., p. I-8203, n.º 59), e Haribo, já referido na nota 13 (n.º 126).

27 — V., por exemplo, acórdão de 27 de novembro de 2008, Papillon (C-418/07, Colet., p. I-8947, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

28 — Acórdão Manninen, já referido na nota 15 (n.º 42 e jurisprudência aí referida).

58. Na prática, o exercício dessa opção instaura uma situação «clássica» de dupla tributação, na qual o Estado de residência considera tributáveis todos os rendimentos concretamente auferidos pelo contribuinte, quer no país, quer no estrangeiro. Os impostos pagos no estrangeiro são tomados em consideração não como imposições, mas apenas como fator que reduziu a parte estrangeira do rendimento, cuja parte restante é, depois, normalmente tributada no Estado de residência.

59. Para retomar o exemplo quantitativo que utilizei no n.º 35, *supra*, supondo um rendimento total de 100 euros, dos quais 70 euros foram auferidos no país e 30 euros no estrangeiro, com uma taxa de 10%, quer no país quer no estrangeiro, e um montante de deduções pessoais possíveis de 20 euros, com o sistema de opção, o resultado seria o seguinte: no estrangeiro, o contribuinte paga 3 euros de impostos (10% de 30 euros); na Alemanha, o imposto é calculado sobre uma matéria coletável de 77 euros, obtida através da subtração dos 20 euros de deduções pessoais ao rendimento total de 97 euros (70 euros de rendimento «alemão» e 27 euros de rendimento «estrangeiro»). O que resulta num imposto alemão de 7,7 euros, que somado aos 3 euros já pagos no estrangeiro implica um encargo total para o contribuinte de 10,7 euros.

60. Como se vê, em geral, o exercício da opção e, portanto, a escolha de um modelo em que a dupla tributação não é reduzida, não convém ao contribuinte. No entanto, como acima recordei, o direito da União não impõe que a dupla tributação seja eliminada ou reduzida, e só intervém quando os Estados adotam medidas nesse sentido. Porém, não são obrigados a fazê-lo, e não se pode excluir, portanto, que um sistema como o acima descrito para o caso de exercício da opção por parte do contribuinte possa ser considerado compatível com os Tratados. Assim, devemos perguntar-nos se a existência de uma possibilidade concedida ao contribuinte de optar por um regime jurídico seguramente menos vantajoso em geral, mas, contudo, não incompatível com o direito da União, torna o sistema fiscal em apreço compatível no seu conjunto.

61. A resposta é negativa. A jurisprudência do Tribunal de Justiça esclareceu que a existência de uma opção, que, eventualmente, permitiria tornar uma situação compatível com o direito da União, não sana a natureza ilegal de um sistema que inclui um mecanismo de tributação inconciliável com os Tratados [29]. Em meu entender, isto é especialmente verdadeiro nos casos em que, como aqui, o mecanismo ilegal é aquele que é automaticamente aplicado, na falta de uma opção por parte do contribuinte [30].

62. Por conseguinte, não é necessário proceder a um exame pormenorizado do mecanismo de tributação que é ativado quando o contribuinte exerce a referida opção. A existência da opção, mesmo quando esta conduza a um sistema que não apresenta problemas de compatibilidade com o direito da União, não torna, de qualquer modo, legal o mecanismo de redução da dupla tributação que é aplicado no caso de a opção não ser exercida.

29 — Acórdão Gielen, já referido na nota 14 (n.os 49 a 52).

30 — V., também, as minhas conclusões no processo decidido pelo acórdão de 1 de outubro de 2009, HSBC Holdings e Vidacos Nominees (C-569/07, Colet., p. I-9047), apresentadas em 18 de março de 2009 (n.os 69 a 72).

IV — Conclusão

63. À luz das considerações expostas, proponho que o Tribunal de Justiça decida a questão prejudicial do Bundesfinanzhof nos seguintes termos:

«O artigo 63.º TFUE opõe-se à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual, no quadro de um regime para a redução da dupla tributação, o mecanismo de imputação é aplicado fixando um limite máximo de imputação determinado através da multiplicação do montante teórico de imposto nacional sobre o rendimento, calculado com base no rendimento tributável, incluindo o estrangeiro, por uma fração que tem, como numerador, o total dos rendimentos estrangeiros e, como denominador, o total dos rendimentos do contribuinte, ilíquido de deduções de natureza pessoal e familiar.»