

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

6 de Março de 2007\*

No processo C-292/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 24 de Junho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 9 de Julho de 2004, no processo

**Wienand Meilicke,**

**Heidi Christa Weyde,**

**Marina Stöffler**

contra

**Finanzamt Bonn-Innenstadt,**

\* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen e J. Klučka, presidentes de secção, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lõhmus e E. Levits (relator), juizes,

advogado-geral: A. Tizzano e, em seguida, C. Stix-Hackl,

secretários: B. Fülöp e K. Sztranc-Stawiczek, administradores,

vistos os autos e após a audiência de 8 de Setembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de W. Meilicke, H. C. Weyde e M. Stöffler, por W. Meilicke e R. Portner, Rechtsanwälte,

- em representação do Governo alemão, por C. Quassowski, A. Tiemann e R. Stotz, na qualidade de agentes, assistidos por K.-T. Stopp, Rechtsanwalt,
  
- em representação do Governo do Reino Unido, por T. Ward, barrister,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral A. Tizzano apresentadas na audiência de 10 de Novembro de 2005,

visto o despacho de reabertura da fase oral de 7 de Abril de 2006 e após a audiência de 30 de Maio de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de W. Meilicke, H. C. Weyde e M. Stöffler, por W. Meilicke e D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

- em representação do Governo alemão, por M. Lumma, R. Stotz e V. Rietmeyer, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo checo, por T. Boček, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadi, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo espanhol, por J. M. Rodríguez Cárcamo, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo francês, por J.-C. Gracia, na qualidade de agente,
  
- em representação do Governo húngaro, por R. Somssich e A. Müller, na qualidade de agentes,



profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 56.º CE e 58.º CE.
  
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe W. Meilicke, H. C. Weyde e M. Stöffler, na qualidade de herdeiros de H. Meilicke, falecido em 3 de Maio de 1997, ao Finanzamt Bonn-Innenstadt (a seguir «Finanzamt»), a propósito da tributação dos dividendos pagos ao *de cuius*, entre 1995 e 1997, por sociedades com sede na Dinamarca e nos Países Baixos.

### Quadro jurídico

#### *Direito comunitário*

- 3 Inserido no capítulo 4, sob a epígrafe «Os capitais e os pagamentos», do título III, por sua vez intitulado «A livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais», da

parte III do Tratado CE, consagrada às políticas da Comunidade, o artigo 56.º, n.º 1, CE, enuncia:

«No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.»

4 O artigo 58.º, n.º 1, CE, estipula:

«O disposto no artigo 56.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

[...]»

5 O artigo 58.º, n.º 3, CE dispõe:

«As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 56.º»

*Direito alemão aplicável de 1995 a 1997*

- 6 De acordo com os §§ 1, 2 e 20 da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz) de 7 de Setembro de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), na redacção dada pela Lei de 13 de Setembro de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569, a seguir «EStG»), os dividendos recebidos por quem tenha residência – e esteja, portanto, plenamente sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – na Alemanha são tributáveis neste país, enquanto rendimentos de capitais.
  
- 7 De acordo com o § 27, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Körperschaftsteuergesetz) de 11 de Março de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638), na redacção dada pela Lei de 13 de Setembro de 1993, os dividendos distribuídos por sociedades de capitais plenamente sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas na Alemanha são aí tributados em sede deste imposto à taxa de 30%. Isto traduz-se na distribuição de 70% dos lucros antes de imposto e num crédito de imposto de 30/70, isto é, de 3/7 dos dividendos recebidos.
  
- 8 Por força do disposto no § 36, n.º 2, ponto 3, da EStG, este crédito de imposto só se aplica aos dividendos recebidos de sociedades de capitais plenamente sujeitas a imposto na Alemanha. Por conseguinte, quem está plenamente sujeito a imposto na Alemanha beneficia do referido crédito de imposto se receber dividendos de sociedades alemãs, mas não se receber dividendos de sociedades estrangeiras.

## **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

- 9 O falecido H. Meilicke, residente na Alemanha, possuía acções de sociedades com sede nos Países Baixos e na Dinamarca. Entre 1995 e 1997 recebeu, por esse motivo, dividendos no montante total de 39 631,32 DEM, isto é, 20 263,17 euros.
- 10 Por carta de 30 de Outubro de 2000, os recorrentes no processo principal requereram ao Finanzamt um crédito de imposto igual a 3/7 desses dividendos, a deduzir ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares liquidado em nome de H. Meilicke.
- 11 O Finanzamt indeferiu o requerimento, com o fundamento de que só o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas suportado por uma sociedade plenamente sujeita a esse imposto na Alemanha pode ser imputado no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.
- 12 Os recorrentes no processo principal interpuseram recurso desta decisão para o Finanzgericht Köln.

- 13 Foi nestas condições que o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O § 36, segundo parágrafo, n.º 3, da EStG [...], que apenas permite a dedução ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 3/7 dos rendimentos, na acepção do § 20, n.º 1, pontos 1 ou 2, da EStG, provenientes de pessoas colectivas ou associações plenamente sujeitas a imposto, é compatível com os artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, CE?»

### **Quanto à questão prejudicial**

#### *Quanto ao mérito*

- 14 Como os recorrentes no processo principal salientaram, o Finanzgericht Köln apresentou o seu pedido de decisão prejudicial antes da prolação do acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colect., p. I-7477).
- 15 No n.º 54 deste acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que o cálculo de um crédito fiscal concedido a um accionista plenamente colectado na Finlândia que tenha recebido dividendos de uma sociedade estabelecida na Suécia deve ter em conta o

imposto que essa sociedade efectivamente pagou, nos termos das regras gerais aplicáveis ao cálculo da matéria colectável e da taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas nesse último Estado-Membro.

- 16 Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, durante os anos em causa, a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas era de 34% na Dinamarca e de 35% nos Países Baixos. Nas suas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, os recorrentes no processo principal sustentaram que o requerimento apresentado à Administração Fiscal alemã devia, por conseguinte, ser entendido como a reivindicação de um crédito de imposto que ascendia não a 3/7 dos rendimentos, na acepção do § 20, n.º 1, pontos 1 ou 2 da EStG, mas a 34/66 dos referidos rendimentos quanto aos dividendos de origem dinamarquesa e a 35/65 quanto aos de origem neerlandesa.
- 17 Por seu lado, o Governo alemão, embora alegando que o acórdão Manninen, já referido, não era aplicável ao processo principal, refere que, no âmbito do sistema de imputação integral previsto na legislação alemã para a distribuição de dividendos de origem nacional, a fracção de 3/7 dos dividendos prevista pela referida legislação não constitui uma imputação fixa, estando antes relacionada com o montante da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, que é de 30% no caso de distribuição de dividendos. Assim, no caso de uma distribuição de dividendos de origem estrangeira, não se pode conceder um crédito de imposto no montante de 3/7 dos dividendos recebidos, que não estaria relacionado com a taxa de imposto aplicável aos lucros distribuídos nos termos da legislação relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do Estado-Membro em cujo território a sociedade que distribui esses dividendos tem sede.
- 18 Nestes termos, há que considerar que, com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação fiscal

por força da qual, por ocasião da distribuição de dividendos por uma sociedade de capitais, um accionista plenamente sujeito a imposto num Estado-Membro beneficia de um crédito de imposto calculado em função da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas aplicada aos lucros distribuídos se a sociedade que os distribui tiver sede nesse mesmo Estado-Membro, mas não se a referida sociedade tiver sede noutro Estado-Membro.

- 19 É jurisprudência assente que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 29 de Abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Colect.*, p. I-2651, n.º 19, e *Manninen*, já referido, n.º 19).
- 20 Ora, uma regulamentação fiscal como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição na acepção do artigo 56.º CE.
- 21 Com efeito, verifica-se que o crédito de imposto previsto pela regulamentação fiscal alemã em causa no processo principal tem por objectivo, à semelhança do crédito de imposto previsto na regulamentação fiscal finlandesa descrita no acórdão *Manninen*, já referido, evitar a dupla tributação dos lucros das sociedades alemãs que são distribuídos aos accionistas, mediante a imputação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, devido pela sociedade que distribui dividendos, no imposto devido pelo accionista a título de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

incidente sobre os rendimentos de capitais. Decorre de um sistema desta natureza que os dividendos só deixam definitivamente de ser tributados a nível do accionista na medida em que já tenham sido tributados, a nível da sociedade, enquanto lucros distribuídos (v., neste sentido, acórdão Manninen, já referido, n.º 20).

22 Uma vez que o crédito fiscal apenas se aplica aos dividendos pagos por sociedades com sede na Alemanha, a referida regulamentação desfavorece as pessoas plenamente sujeitas a imposto neste Estado-Membro, que recebem dividendos de sociedades com sede noutros Estados-Membros. Com efeito, estas pessoas são, por seu lado, tributadas sem poder imputar, no imposto que incide sobre os rendimentos de capitais, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido por estas sociedades no Estado-Membro em que têm sede (v., neste sentido, acórdão Manninen, já referido, n.º 20).

23 Daqui decorre que a regulamentação fiscal em causa no processo principal é susceptível de dissuadir os sujeitos passivos plenamente sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Alemanha de investir os seus capitais em sociedades com sede noutros Estados-Membros.

24 Inversamente, esta regulamentação é susceptível de produzir um efeito restritivo relativamente a essas sociedades, uma vez que lhes coloca um obstáculo à recolha de capitais na Alemanha. Com efeito, na medida em que os dividendos de origem não alemã são fiscalmente tratados de forma menos favorável do que os dividendos distribuídos por sociedades com sede na Alemanha, as acções das sociedades com sede noutros Estados-Membros são menos atractivas para os investidores residentes na Alemanha do que as das sociedades que tenham sede neste Estado-Membro (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 35;

Manninen, já referido, n.º 23; e de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 64).

- 25 O Governo alemão, baseando-se nos acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, *Bachmann* (C-204/90, *Colect.*, p. I-249) e *Comissão/Bélgica* (C-300/90, *Colect.*, p. I-305), sustenta que a regulamentação em causa no processo principal é justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional.
- 26 A este respeito, recorde-se que, conforme jurisprudência assente, por um lado, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, há que demonstrar a existência de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de uma determinada cobrança fiscal (acórdão *Manninen*, já referido, n.º 42).
- 27 Por outro lado, um argumento baseado na necessidade de salvaguardar a coerência de um regime fiscal deve ser apreciado à luz do objectivo prosseguido pela regulamentação fiscal em causa (acórdão *Manninen*, já referido, n.º 43).
- 28 Ainda que a regulamentação fiscal alemã assente numa relação entre o benefício fiscal e a cobrança fiscal compensatória, ao determinar que o crédito de imposto concedido ao accionista plenamente sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Alemanha é calculado em função do imposto sobre o

rendimento das pessoas colectivas devido pela sociedade com sede neste Estado-Membro sobre os lucros por ela distribuídos, essa regulamentação não é necessária à preservação da coerência do regime fiscal alemão (v., neste sentido, acórdão Manninen, já referido, n.º 45).

- 29 Com efeito, o objectivo prosseguido pela regulamentação fiscal alemã é o de eliminar a dupla tributação dos lucros das sociedades distribuídos sob a forma de dividendos. Face a este objectivo, a coerência do referido regime fiscal fica assegurada enquanto se mantiver a correlação entre o benefício fiscal concedido ao accionista e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido. Por conseguinte, num caso como o do processo principal, a concessão, a um accionista plenamente sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Alemanha que detenha acções de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, de um crédito de imposto calculado em função do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas por ela devido neste último Estado-Membro não poria em causa a coerência do regime fiscal alemão e constituiria uma medida menos restritiva para a livre circulação de capitais do que a prevista pela regulamentação fiscal alemã (v., por analogia, acórdão Manninen, já referido, n.º 46).

- 30 É certo que, para a República Federal da Alemanha, a concessão de um crédito fiscal a título do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido noutro Estado-Membro é susceptível de acarretar uma redução das suas receitas fiscais relativas aos dividendos pagos por sociedades com sede noutros Estados-Membros. Todavia, decorre de jurisprudência assente que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental (acórdãos, já referidos, Verkooijen, n.º 59, e Manninen, n.º 49).

- 31 Pelo exposto, há que responder à questão submetida que os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação fiscal por força da qual, por ocasião da distribuição de dividendos por uma sociedade de capitais, um accionista plenamente sujeito a imposto num Estado-Membro beneficia de um crédito de imposto calculado em função da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas aplicada aos lucros distribuídos se a sociedade que os distribui tiver sede no mesmo Estado-Membro, mas não se a referida sociedade tiver sede noutra Estado-Membro.

*Quanto aos efeitos do presente acórdão no tempo*

- 32 Nas suas observações, o Governo alemão aludiu à possibilidade de o Tribunal de Justiça limitar os efeitos do presente acórdão no tempo, caso concluísse que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal era incompatível com os artigos 56.º CE e 58.º CE.
- 33 Para fundamentar o seu pedido, o referido Governo, por um lado, chamou a atenção do Tribunal de Justiça para as graves consequências financeiras que resultariam de um acórdão em que se formulasse semelhante conclusão. Por outro, alegou que, antes da prolação do acórdão Verkooijen, já referido, a República Federal da Alemanha podia considerar que a regulamentação controvertida era conforme ao direito comunitário.

- 34 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito comunitário, no exercício da competência que lhe confere o artigo 234.º CE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se também se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Colect., p. I-8191, n.º 44, e de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.º 41).
- 35 Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por força do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição que haja sido interpretada pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé (v., designadamente, acórdãos de 23 de Maio de 2000, Buchner e o., C-104/98, Colect., p. I-3625, n.º 39, e Linneweber e Akritidis, já referido, n.º 42).
- 36 Além disso, tal limitação só pode ser admitida, segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada (acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Barra, 309/85, Colect., p. 355, n.º 13, e Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, n.º 28; acórdãos de 16 de Julho de 1992, Legros e o., C-163/90, Colect., p. I-4625, n.º 30; de 15 de Dezembro de 1995, Bosman e o., C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 142; e de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co., C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 57).

- 37 Na verdade, os efeitos no tempo da solicitada interpretação de uma disposição de direito comunitário têm necessariamente de ser determinados pelo Tribunal num momento preciso. Neste aspecto, o princípio de que uma limitação só pode ser admitida no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada garante a igualdade de tratamento dos Estados-Membros e demais interessados face a esse direito e, simultaneamente, cumpre as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica.
- 38 A interpretação solicitada no presente pedido de decisão prejudicial diz respeito ao tratamento fiscal que um Estado-Membro deve dar, no âmbito de um sistema destinado a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica, aos dividendos distribuídos por uma sociedade com sede noutra Estado-Membro. A este propósito, resulta do n.º 62 do acórdão Verkooijen, já referido, que o direito comunitário se opõe a uma disposição legal de um Estado-Membro que sujeita a concessão de uma isenção do imposto sobre o rendimento a que estão sujeitos os dividendos pagos a pessoas singulares accionistas à condição de os referidos dividendos serem pagos por sociedades com sede no referido Estado-Membro.
- 39 Ora, não se pode deixar de observar que o Tribunal de Justiça não limitou no tempo os efeitos do referido acórdão.
- 40 Por outro lado, os princípios estabelecidos no acórdão Verkooijen, já referido, que assim clarificaram as exigências decorrentes do princípio da livre circulação de capitais em matéria de dividendos pagos por sociedades não residentes a pessoas residentes, foram confirmados pelos acórdãos de 15 de Julho de 2004, Lenz (C-315/02, Colect., p. I-7063) e Manninen, já referido (v., igualmente, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 215).

41 Consequentemente, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

### **Quanto às despesas**

42 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Grande Secção) declara:

**Os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação fiscal por força da qual, por ocasião da distribuição de dividendos por uma sociedade de capitais, um accionista plenamente sujeito a imposto num Estado-Membro beneficia de um crédito de imposto calculado em função da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas aplicada aos lucros distribuídos se a sociedade que os distribui tiver sede no mesmo Estado-Membro, mas não se a referida sociedade tiver sede noutra Estado-Membro.**

Assinaturas