

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ANTONIO LA PERGOLA

apresentadas em 14 de Dezembro de 1999 *

1. O presente processo foi promovido pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), que pediu ao Tribunal de Justiça que declarasse se uma lei fiscal que reconhece, até determinado montante, o direito à isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares em matéria de dividendos distribuídos aos detentores de acções ou de partes sociais, quando se trate de dividendos de sociedades estabelecidas no mesmo Estado-Membro em que reside o contribuinte, é ou não compatível com as disposições de direito comunitário que garantem a livre circulação dos capitais e a liberdade de estabelecimento. O processo principal foi instaurado porque a administração fiscal neerlandesa não concedeu a B. Verkooijen a isenção referente aos dividendos por ele recebidos no ano de 1991 de uma sociedade com sede na Bélgica.

2. Por despacho de 17 de Setembro de 1999, o Tribunal reabriu a fase oral de processo — que havia sido encerrada com as minhas conclusões de 24 de Junho de 1999 — considerando que seria oportuno esclarecer alguns elementos do sistema jurídico fiscal dos Países Baixos referidos por B. Verkooijen e pelo Governo neerlandês em cartas recebidas na Secretaria do Tribunal de Justiça em 29 e 30 de Junho de 1999. Dos referidos elementos não

existia qualquer traço no processo. Não os tive por isso em conta anteriormente. Nas conclusões apresentadas na devida altura parti da premissa de que nos Países Baixos não estava prevista, na liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a possibilidade de deduzir os impostos sobre dividendos cobrados na fonte quanto aos distribuídos por sociedades estabelecidas naquele Estado-Membro (v. n.º 3). Embora considerando que no caso em apreço se verificava um entrave à livre circulação dos capitais e à liberdade de estabelecimento, concluí então que a restrição da isenção apenas às pessoas singulares que recebessem dividendos de sociedades estabelecidas nos Países Baixos não contrariava o direito comunitário. Tratava-se, entendíamos nós, de uma solução justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal neerlandês (v. n.ºs 23 a 24 e 44, bem como n.º 1 do dispositivo).

3. Das informações dadas por B. Verkooijen e pelo Governo neerlandês, após a leitura das minhas conclusões, resulta que a legislação fiscal dos Países Baixos estabelece que, na liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que incide sobre a globalidade dos rendimentos, se tenha em conta o montante descontado nos dividendos na tributação do interessado sobre os mesmos dividendos. Tenho agora em conta este dado. Considero dever reiterar as minhas precedentes conclusões quanto à existência de um obstáculo à livre

* Língua original: italiano.

circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento¹²⁰. No entanto, agora que o quadro normativo em causa está completo, considero dever reexaminar — em relação à primeira das duas questões prejudiciais — se se verifica ou não a justificação que considere resultar da necessidade de garantir a coerência do regime fiscal neerlandês.

4. Antes de mais, a *ratio legis* da isenção, que visa atenuar o peso da dupla tributação, não pode compreender-se no sentido de que o legislador fiscal neerlandês teve em conta o facto de existirem, no caso em apreço, dois impostos (o imposto sobre dividendos e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) que atingem um mesmo dividendo, enquanto rendimento de um mesmo contribuinte (v. n.ºs 4 e 21 das conclusões de 24 de Junho de 1999). De facto, graças ao mecanismo descrito no número precedente, o imposto sobre os dividendos constitui simplesmente uma antecipação — mediante retenção na fonte pela própria sociedade distribuidora — de parte do imposto sobre o rendimento global da que o accionista está sujeito. A dupla tributação referida pelo Governo neerlandês não pode, por isso, subsistir, a não ser em *sentido económico*, isto é, no sentido de que resultaria de uma primeira tributação constituída pelo imposto sobre o rendimento das sociedades, que incide sobre os lucros da sociedade que distribui os dividendos, e de um segundo imposto, que incide — em sede de liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — novamente sobre aqueles lucros, quando são distribuídos ao accionista sob a forma de dividendos.

5. Segundo entender de todos os governos que apresentaram observações nesta fase processual, alargar a exoneração a dividendos recebidos por accionistas residentes nos Países Baixos e distribuídos por sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro afectaria a coerência do regime fiscal neerlandês. Aqueles governos concluem assim que a isenção (ainda que parcialmente) do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de dividendos distribuídos por uma sociedade estabelecida em Estado-Membro diverso dos Países Baixos implicaria que este Estado devesse isentar uma parte do rendimento do accionista que nele tivesse domicílio fiscal, não obstante este Estado não ter podido atingir fiscalmente o rendimento da sociedade distribuidora.

6. Ora, a justificação referente à exigência da preservação da coerência do regime fiscal de um Estado-Membro foi várias vezes invocada no Tribunal de Justiça¹²¹. Todavia, o Tribunal de Justiça apenas aceitou esta justificação uma única vez, no caso Bachmann¹²², que tinha por objecto a legislação belga que subordinava a possibilidade de dedução de impostos quanto aos filiados em seguros de velhice e de morte à condição de as respectivas cotizações serem pagas a seguradora estabelecida na Bélgica. No caso Bachmann, o Tribunal de Justiça reconheceu efectivamente que existia um *nexo directo* entre a dedutibilidade do imposto e a submissão a imposto dos montantes devidos pelas seguradoras em cumprimento de contratos de seguro de velhice e de morte. «Nesse

120 — Continua imutável também a resposta à terceira questão prejudicial, cujo mérito não é afectado pelos novos elementos do quadro normativo nacional invocados por B. Verkooijen e pelo Governo neerlandês.

121 — V. jurisprudência referida no n.º 23 das conclusões de 24 de Junho de 1999, a que acrescem os acórdãos de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Colect., p. I-7447), e de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard (C-55/98, Colect., p. I-7641).

122 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992 (C-204/90, Colect., p. I-249).

caso» — como o mesmo Tribunal de Justiça não deixou de observar posteriormente, no acórdão Asscher¹²³ — «era dada ao contribuinte a escolha entre, por um lado, a dedutibilidade dos prémios de seguro e a tributação do capital e rendas no termo do contrato, e, por outro lado, a não dedutibilidade dos prémios, mas com isenção do capital e rendas recebidos no termo do contrato» (n.º 58). O Tribunal de Justiça justificou a legislação nacional em causa no caso Bachmann precisamente porque o legislador fiscal belga só podia compensar a eventual dedução do imposto sobre rendimentos de prémios de seguro pagos noutra Estado-Membro através do imposto que incide sobre as pensões, rendas e capitais, quando — bem entendido — a seguradora que os paga estivesse estabelecida na Bélgica. A coerência do sistema exigia, segundo o Tribunal de Justiça, que a contribuição dedutível do imposto fosse necessariamente paga na Bélgica, exactamente porque só então o contribuinte que invoca a faculdade de dedução poderia ser sujeito a imposto referente aos rendimentos, pensões e capitais. Em substância, como recordou a Comissão na audiência de 30 de Novembro de 1999, o caso Bachmann relacionava-se apenas com um e mesmo contribuinte e um único imposto sobre o rendimento, que podia ser ou não diferido no tempo¹²⁴.

7. Nos presentes autos, ao invés, estão em causa dois impostos distintos — o imposto

sobre os lucros das sociedades e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a que respeita a isenção — e que se relacionam com dois sujeitos diferentes, a sociedade que distribui os dividendos e o accionista seu beneficiário (v. *supra*, n.º 4). Quem pretender, neste processo, encontrar umnexo entre o imposto sobre as sociedades que incide sobre os lucros da sociedade que distribui os dividendos, e a exoneração em benefício do accionista, não pode, creio eu, deixar de reconhecer que se trata apenas de umnexo indirecto. Não se verifica assim onexo directo que o Tribunal de Justiça configurou no caso Bachmann mediante o critério rígido mas, a meu ver, inatacável, de exigir que o legislador fiscal em causa deve ligar a isenção, a subtracção ao imposto, e a sujeição ao imposto, com a compensação de uma destas opções fiscais com a outra, sempre tendo em conta um e o mesmo sujeito, que o fisco pode atingir de modo distinto ou em alturas diversas, sempre em relação com a mesma fonte de tributação, e sempre para garantir a coerência do tratamento dado a esse contribuinte. No passado, perante medidas fiscais que constituíam obstáculo a uma ou várias liberdades fundamentais, a falta deste nexoindispensável, que deve revestir a natureza de um *direito* no sentido que acabámos de precisar e não noutra, entre as diversas componentes do regime fiscal, conduziu sempre à rejeição de justificações invocadas em nome da coerência de tal regime¹²⁵. Não vejo como se poderia alterar, nos presentes autos, esta clara e consolidada jurisprudência.

123 — Acórdão de 27 de Junho de 1996 (C-107/94, Colect., p. I-3089).

124 — No mesmo sentido, v., recentemente, processo Eurowings Luftverkehrs, já referido (n.ºs 20 e 42 do acórdão e n.º 46 das conclusões do advogado-geral Mischo) e as conclusões do advogado-geral Saggio no processo Vestergaard (n.ºs 38 e 39), a que o Tribunal de Justiça se referiu expressamente no n.º 24 do acórdão.

125 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.ºs 40 a 42); de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson (C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 18); Asscher, já referido, n.ºs 58 e segs.; de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 29; Eurowings Luftverkehrs, já referido, n.º 42, e Vestergaard, n.º 24).

Conclusões

8. Por conseguinte, mantendo-se a resposta à terceira questão prejudicial apresentada pelo Hoge Raad der Nederlanden e referida no n.º 2 do dispositivo das minhas conclusões de 24 de Junho de 1999, as duas primeiras questões deverão, a meu ver, ser resolvidas como se segue:

«O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado, e o artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), devem ser interpretados no sentido de que são contrários à legislação de um Estado-Membro que subordina a isenção do imposto sobre o rendimento de dividendos de acções ou quotas do capital de sociedades à condição de a sociedade que os distribuiu estar estabelecida naquele mesmo Estado-Membro.»