

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

ANTONIO TIZZANO

apresentadas em 10 de Novembro de 2005¹

1. Por despacho entrado em 9 de Julho de 2004, o Finanzgericht Köln (Alemanha) submeteu ao Tribunal uma questão prejudicial destinada a apurar se a legislação alemã, que concede aos contribuintes um crédito do imposto sobre os rendimentos unicamente sobre os dividendos que lhe sejam pagos por sociedades estabelecidas na Alemanha, é compatível com os artigos 56.º CE e 58.º CE.

3. O artigo 58.º CE acrescenta, todavia, que esta proibição:

«1. [não prejudica] o direito de os Estados-Membros:

I — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

2. Como é sabido, o artigo 56.º, n.º 1, CE, proíbe «todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros».

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;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal [...].

¹ — Língua original: italiano.

[...]

3. As medidas e procedimentos [referidos] 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»

Alemanha. Ao invés, não existe qualquer disposição que permita a aplicação deste mecanismo, conhecido como crédito de imposto, aos dividendos provenientes de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros.

5. A taxa do imposto que as sociedades estabelecidas na Alemanha devem pagar sobre os seus lucros é de 30%. Portanto, o crédito de imposto evita que estes lucros sejam tributados uma segunda vez quando sejam distribuídos aos accionistas sob a forma de dividendos³.

B — *Direito nacional*

4. O § 36, segundo parágrafo, n.º 3, da Einkommensteuergesetz (lei alemã do imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG»)², em conjugação com o disposto no § 20 da mesma lei, permite aos contribuintes deduzirem do montante devido ao fisco alemão a título do imposto sobre o rendimento 3/7 dos dividendos que lhes sejam pagos por sociedades estabelecidas na

6. Note-se que, nos termos do § 36, segundo parágrafo, n.º 3, da EStG, o crédito de imposto sobre os lucros distribuídos pelas sociedades alemãs é reconhecido mesmo no caso de não pagamento por estas sociedades do imposto devido.

7. Recordo por último que, mediante uma lei de 2000⁴, aplicável a partir do ano fiscal de 2001, a República Federal da Alemanha

2 — A última publicação integral da lei em questão encontra-se no BGBl. I 1990, p. 1898. No momento dos factos na causa principal a sua redacção foi alterada pelo § 1 da Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz — StandOG), BGBl. I 1993, p. 1569, e pelo § 1 da Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) (BGBl. 1995, p. 1250).

3 — Admitindo a título de exemplo que uma sociedade realize um lucro bruto de 100 EUR por cada acção, deverá pagar 30 EUR como imposto sobre os seus lucros por cada acção. Se os restantes 70 EUR forem distribuídos como dividendos, será concedido aos accionistas um crédito de imposto de 3/7 de 70, ou seja, 30, montante exactamente coincidente com o já pago pela sociedade.

4 — Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuer senkungsgesetz — StSenkG) de 23 de Outubro de 2000, BGBl. I 2000, p. 1433.

abandonou o sistema descrito substituindo-o pelo chamado «método de imposição dos 50%» (Halbeinkünfteverfahren), com base no qual o imposto sobre os rendimentos se aplica apenas a metade dos dividendos recebidos por um accionista. Este método permite evitar, ou pelo menos limitar mais a dupla tributação dos dividendos, sem todavia recorrer à concessão de créditos de imposto⁵.

II — Factos e tramitação processual

8. Entre 1995 e 1997, H. Meilicke, cidadão alemão residente na Alemanha e titular de acções de sociedades neerlandesas e dinamarquesas, recebeu destas, a título de dividendos, 16 984,85 DEM.

9. Por requerimento de 30 de Outubro de 2000, os herdeiros de W. Meilicke, entretanto falecido, pediram à competente administração fiscal (Finanzamt Bonn-Innenstadt) um crédito de imposto no valor de 3/7 do montante antes indicado, invocando que, apesar de a legislação nacional na

matéria respeitar unicamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas na Alemanha, a extensão deste mecanismo aos dividendos provenientes de sociedades de outros Estados-Membros é imposta pelo direito comunitário, como interpretado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Verkooijen⁶.

10. A administração solicitada indeferiu, todavia, esse pedido, sustentando que o acórdão acabado de referir dizia unicamente respeito à legislação fiscal neerlandesa, cuja correspondência com a alemã não estava demonstrada.

11. Os herdeiros de W. Meilicke recorreram para o Finanzgericht Köln, que, embora nutrido grandes dúvidas quanto à compatibilidade da legislação nacional com a livre circulação dos capitais, declarou, contudo, que as autoridades legislativas e administrativas alemãs não se consideram vinculadas pela jurisprudência comunitária, que não diz directamente respeito ao direito nacional. Por conseguinte, entendeu necessário suspender a instância para submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

5 — Numa Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, de 19 de Dezembro de 2003 — Tributação dos dividendos das pessoas singulares no mercado interno [COM(2003)0810 final], a Comissão explicou que, para os contribuintes com rendimentos elevados, o sistema em questão dá resultados equivalentes aos do sistema do crédito de imposto, ao passo que no caso dos contribuintes com rendimentos inferiores, para se obter o mesmo resultado, é necessário isentar do imposto sobre os rendimentos mais de metade dos dividendos (ponto 2.2.2).

«O § 36, segundo parágrafo, n.º 3, da EStG (na versão em vigor nos anos em causa), que

6 — Acórdão de 6 de Junho de 2000 (C-35/98, Colect., p. I-4071).

apenas permite a dedução do imposto sobre o rendimento de 3/7 do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e de outras entidades contribuintes pela globalidade dos respectivos rendimentos nos termos do § 20, primeiro parágrafo, n.ºs 1 ou 2, da EStG, é compatível com os artigos 56.º, n.º 1, CE e 58.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, CE?»

12. Nos autos perante o Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas os recorrentes na causa principal, o Governo alemão e a Comissão. As referidas partes, às quais se juntou o Governo do Reino Unido, participaram na audiência realizada em 8 de Setembro de 2005.

III — Apreciação

A compatibilidade da legislação alemã em causa

13. O tribunal nacional pretende essencialmente saber se as normas comunitárias que prevêem a livre circulação de capitais permitem que o sistema fiscal alemão limite a concessão do crédito de imposto aos con-

tribuintes que recebam dividendos de sociedades estabelecidas na Alemanha.

14. Propõem uma resposta negativa os recorrentes no tribunal *a quo* e a Comissão, ao passo que se declararam do entendimento oposto o Governo alemão e o do Reino Unido.

15. Por minha parte, creio que a solução do problema suscitado se pode encontrar de forma decisiva no recente acórdão Manninen⁷, acórdão no qual o Tribunal de Justiça resolveu uma questão quase idêntica, mas que o tribunal nacional não pôde ter em conta, pois foi proferido após a apresentação do despacho de reenvio.

16. Nesse acórdão, confrontado com uma legislação finlandesa muito semelhante à alemã ora em causa, o Tribunal de Justiça objectou que, uma vez que limitava o crédito de imposto aos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas na Finlândia, aquela legislação, por um lado, dissuadia os contribuintes normalmente colectados nesse Estado de investir os seus capitais em sociedades com sede noutros Estados-Membros (n.º 22) e, por outro, tornava mais difícil para estas sociedades a recolha de capitais na

7 — Acórdão de 7 de Setembro de 2004 (C-319/02, Colect., p. I-7477).

Finlândia (n.º 23). Por conseguinte, a legislação em causa devia ser considerada incompatível com o direito comunitário, na medida em que «constitu[ía] uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE» (n.º 24).

17. Por outro lado, o Tribunal de Justiça também não considerou que se verificassem nesse caso os requisitos que a sua jurisprudência exige para se poderem eventualmente justificar semelhantes restrições. Como é sabido, segundo essa jurisprudência, «para que uma regulamentação fiscal nacional [...] que faz uma distinção entre os rendimentos de dividendos nacionais e os de dividendos estrangeiros de uma pessoa normalmente colectada no Estado-Membro em causa, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é preciso que [i)] a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente ou [ii)] se justifique por razões imperiosas de interesse geral, como a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal (acórdão Verkooijen, já referido, n.º 43)» (n.º 29).

18. Ora, quanto ao primeiro aspecto, o Tribunal de Justiça recordou que a finalidade da legislação nacional é evitar a dupla tributação dos dividendos. Portanto, só não serão comparáveis as situações de quem

invista em acções de sociedades «nacionais» e de quem invista em acções de sociedades estabelecidas noutros países da Comunidade se o Estado-Membro de estabelecimento das sociedades «estrangeiras» tiver já afastado o risco da dupla tributação, por exemplo, excluindo da matéria colectável para efeitos do imposto sobre as sociedades os lucros que estas distribuam como dividendos. Uma vez que esta eventualidade não se verificava no caso concreto, o Tribunal de Justiça excluiu a aplicabilidade desta justificação (n.ºs 35-37).

19. Quanto ao segundo aspecto, o Tribunal de Justiça observou que «a coerência do [...] regime fiscal [nacional] 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, [...] a concessão, a um accionista normalmente colectado na Finlândia e titular de acções de uma sociedade estabelecida na Suécia, de um crédito fiscal *calculado em função do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas por ela devido neste último Estado-Membro* não põe em causa a coerência do regime fiscal finlandês» (n.º 46, o sublinhado é meu).

20. Voltando agora ao caso que é objecto dos presentes autos, parece-me sobretudo que é indubitável que, na medida em que limita a concessão do crédito de imposto aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas na Alemanha, a legislação alemã em

causa restringe a livre circulação de capitais de idêntico modo ao que fazia a legislação finlandesa examinada no acórdão Manninen.

21. Em seguida e no respeitante às eventuais razões justificativas para essas restrições que acabei de mencionar (v., *supra*, n.ºs 17 e segs.), observo, em primeiro lugar, que também no caso em apreço os tipos de dividendos objecto da diferença de tratamento controvertida se encontram na mesma situação, isto é, são «objectivamente comparáveis». Com efeito, posto que os Estados-Membros de estabelecimento das sociedades que pagaram dividendos a W. Meilicke (Países Baixos e Dinamarca), como a Suécia no processo Manninen, não limitam a matéria colectável do imposto sobre as sociedades aos lucros não distribuídos, os accionistas residentes na Alemanha encontram-se numa situação comparável quer recebam dividendos de uma sociedade com sede neste Estado quer os recebam de uma sociedade com sede nos noutros Estados-Membros. Isto é, em ambos os casos, os respectivos rendimentos destes sujeitos passivos, são, antes de mais, submetidos ao imposto sobre as sociedades e, depois se forem distribuídos sob a forma de dividendos, ao imposto sobre os rendimentos dos respectivos beneficiários.

22. Como também não creio que possa levar a conclusão diversa o precedente do acórdão D.⁸, evocado na audiência pelo Reino Unido

precisamente a propósito do critério da «comparabilidade objectiva» das situações em causa. Segundo este governo e se bem entendi, dever-se-á deduzir do referido acórdão que, para efeitos da extensão dos eventuais benefícios fiscais, a comparabilidade das situações só pode decorrer de um preciso enquadramento jurídico destas últimas, por exemplo (como se verificava naquele caso), a existência de uma convenção sobre a dupla tributação.

23. Confesso que não consegui compreender plenamente o sentido da remissão para aquele precedente, nem as deduções que dele se retiraram. Creio, com efeito, que no acórdão D. foram apreciadas situações bastante diferentes das do presente processo, visto que se discutia especialmente a extensão do benefício dos abatimentos sobre a tributação patrimonial a favor dos não residentes e a possibilidade de conceder benefícios de uma convenção bilateral sobre a dupla tributação também aos cidadãos comunitários residentes num Estado que não é parte nessa convenção.

24. Seja como for e mesmo admitindo que esse acórdão possa ser importante o problema ora em discussão, resta o facto de que se refere a um caso muito específico e

particular e, portanto, não susceptível de generalização. Em todo o caso, certamente não permite deduzir, como regra geral, que a aplicação de disposições fundamentais do direito comunitário, como as respeitantes à livre circulação de capitais, pode ser condicionada pela existência de convenções bilaterais entre os Estados-Membros.

25. Voltando seguidamente à outra justificação antes evocada e fundada na necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal, creio que também dela não se pode valer no caso em apreço o Governo alemão. Com efeito, essa coerência fica assegurada, em conformidade com os ensinamentos do acórdão Manninen, na medida em que «se mantiver a correlação entre o benefício fiscal concedido ao accionista e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido» (n.º 46). No presente caso, é mais especificamente assegurada pelo facto de o crédito de imposto a conceder aos herdeiros de W. Meilicke ser calculado tendo em conta o montante que as sociedades dinamarquesas e neerlandesas das quais o falecido era accionista pagaram *efectivamente* na Dinamarca e nos Países Baixos a título de imposto sobre as sociedades.

26. Nem abona em sentido contrário, como sustenta o Governo federal, o facto de a legislação alemã ora em causa, diversamente

da finlandesa, prever que o crédito de imposto sobre os dividendos de sociedades alemãs será concedido independentemente do futuro pagamento do imposto sobre os lucros por parte das referidas sociedades (v., *supra*, n.º 6).

27. Esta característica do sistema de concessão do crédito de imposto — sustenta o Governo federal — é explicado pelo facto de, para as sociedades estabelecidas na Alemanha, a administração fiscal alemã poder facilmente verificar se o imposto devido pelas sociedades foi já pago e, não o tendo sido, poder também facilmente proceder à sua cobrança. Dado que inversamente tal não é possível no tocante às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros, os dividendos por estas pagos não deverão receber qualquer crédito de imposto.

28. Recordo, todavia, que o acórdão Manninen obriga as autoridades nacionais a reconhecer um crédito correspondente ao imposto *efectivamente* pago pelas sociedades nos Estados-Membros de estabelecimento, «como decorre das regras gerais aplicáveis ao cálculo da matéria colectável e da taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas» nesses Estados. Em todo o caso, acrescenta aquele acórdão, «[e]ventuais dificuldades quanto à determinação do imposto efectivamente pago não podem [...] justificar

um entrave à livre circulação de capitais» como o representado pela legislação nacional em causa (n.º 54).

anónimas, quando estas últimas não estejam estabelecidas nesse Estado»¹¹.

29. Por último, observo que, para recolher os necessários dados, as autoridades alemãs poderão utilizar os instrumentos de cooperação entre as administrações fiscais previstos pela Directiva 77/799/CEE⁹, que permitem o intercâmbio das informações necessárias à correcta determinação dos impostos sobre o rendimento e sobre o património das pessoas singulares e colectivas. De facto, como salientou o Tribunal de Justiça, esta directiva «oferece possibilidades de obtenção das informações necessárias comparáveis às existentes entre os serviços fiscais no plano interno»¹⁰.

Quanto aos efeitos no tempo do acórdão do Tribunal de Justiça

31. Dito isto, resta ainda, todavia, tomar posição quanto ao pedido, formulado a título subsidiário pelo Governo federal, no sentido de serem limitados no tempo os efeitos do acórdão que porá termo ao presente processo, caso venha a declarar — como acabo de propor — a incompatibilidade da legislação nacional em causa.

30. Vistas as precedentes considerações, proponho, pois, que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial nos mesmos termos utilizados no acórdão Manninen, ou seja, que declare que «os artigos 56.º CE e 58.º CE opõem-se a uma regulamentação nos termos da qual uma pessoa normalmente colectada num Estado-Membro deixa de ter direito ao crédito fiscal em razão dos dividendos que lhe são pagos por sociedades

32. A este respeito, há desde logo que recordar que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «a interpretação que o Tribunal de Justiça dá a uma norma do direito comunitário [limita-se] a esclarecer e precisar o seu significado e alcance, tal como deveria ter sido compreendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. [...] Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de

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

10 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. 1-225, n.º 45).

11 — V. parte decisória do acórdão Manninen, já referido.

qualquer interessado invocar uma disposição que haja sido interpretada pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé»¹².

válido quando se trate de pôr em causa os impostos cobrados pelas competentes autoridades nacionais¹⁵;

33. Sobre este aspecto, esclarece o Tribunal de Justiça, as consequências financeiras que podem resultar para um Estado-Membro de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si só, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo¹³.

ii) e se «os particulares e as autoridades nacionais [tiverem] sido levados a um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária em virtude de uma *incerteza objectiva e importante* quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão».¹⁶

34. Contudo, esta limitação é possível, sempre a título excepcional, quando estejam preenchidas as seguintes condições, a saber:

i) se existir «um risco de repercussões económicas graves devidas em especial ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa fé com base na regulamentação considerada validamente em vigor»¹⁴. E isto também é

35. Ora, no caso em apreço, a primeira condição poderá ser considerada preenchida, se forem exactos os números oficialmente fornecidos pelo Governo alemão. Com efeito, este estimou, de resto sem ser contestado, que as restituições a conceder em caso de não limitação dos efeitos do eventual acórdão que declare a incompatibilidade ascenderão de 9 a 13 mil milhões de euros (o que corresponde, respectivamente, a 0,41% ou 0,59% do PIB nacional de 2004). É certo que, na audiência, esta estimativa foi reduzida para 5 mil milhões de euros (correspondente a 0,25% do PIB de 2004), dado que, por efeito das alterações introduzidas nas regras processuais nacionais em matéria fiscal, os

12 — V., de data mais recente, acórdão de 15 de Março de 2005, Bidar (C-209/03, Colect., p. I-2119, n.ºs 66 e 67). V. igualmente as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas no processo pendente, Banca Popolare di Cremona (C-475/03, n.º 75).

13 — Acórdão Bidar, já referido, n.º 68, e acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Roders e o. (C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 48); de 19 de Outubro de 1995, Richardson (C-137/94, Colect., p. I-3407, n.º 37); de 13 de Fevereiro de 1996, Bautia e Societé française maritime (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.º 55); e de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk (C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 52).

14 — V., de data mais recente, acórdão Bidar, já referido, n.º 69.

15 — V., por exemplo, acórdão de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co. (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 59).

16 — V., de data mais recente, acórdão Bidar, já referido, n.º 69 (o sublinhado é meu). V. igualmente as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas no processo pendente, Banca Popolare di Cremona (C-475/03, n.º 75).

créditos de imposto não concedidos só podem ser reclamados relativamente aos dividendos pagos a partir de 1998. Mas, todavia, trata-se sempre, creio eu, de montantes consideráveis e, em todo o caso, susceptíveis de implicar um «risco de repercussões económicas graves».

36. Menos evidente parece o preenchimento da segunda condição antes indicada. Com efeito, resulta dos autos que, mediante um ofício de 31 de Outubro de 1995, a Comissão assinalou ao Governo alemão que a legislação sobre o crédito de imposto violava o direito comunitário. Poder-se-á, pois, concluir que a condição em questão não está satisfeita no presente caso, uma vez que não existia a *incerteza objectiva e importante* exigida pela jurisprudência à pouco referida.

37. Devo, contudo, observar que o referido ofício de 1995 não foi efectivamente seguido de qualquer acção posterior por parte da Comissão. Nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, esta última declarou não ter iniciado um processo por incumprimento porquanto a legislação alemã sobre o crédito de imposto foi seguidamente revogada. Na realidade, porém, a reforma através da qual o legislador alemão introduziu um novo e diferente sistema de tributação, que não prevê créditos de imposto, ocorreu unicamente através da referida lei de 2000 (v.,

supra, n.º 7). Portanto e durante um considerável lapso de tempo, a Comissão não deu seguimento às suas advertências.

38. Ora, no acórdão Defrenne II, o Tribunal de Justiça observou que «[o] facto de a Comissão não ter tentado [...] acç[ão] por incumprimento [...] apesar das ameaças proferidas, afigura[va]-se de molde a consolidar uma impressão errada quanto aos efeitos» da norma comunitária cuja violação era alegada¹⁷.

39. Poder-se-á, pois, considerar, analogamente, que também no caso em exame a longa inacção da Comissão pôde ter estabelecido uma incerteza objectiva quanto à possibilidade de a legislação nacional sobre o crédito de imposto restringir a livre circulação de capitais.

40. Isto tanto mais quanto, como reconheceu na audiência a própria Comissão (mas trata-se, na realidade, de uma opinião bastante difundida¹⁸), até ter sido proferido o acórdão Verkooijen, o alcance das normas sobre a livre circulação de capitais a respeito dos mecanismos fiscais do tipo do ora em questão não era de forma alguma claro. E o

17 — Acórdão de 8 de Abril de 1976, Defrenne II (43/75, Colect., p. 193, n.º 71 a 75). Mas, v. também, no mesmo sentido, acórdãos de 16 de Julho de 1992, Legros e o. (C-163/90, Colect., p. I-4625, n.º 32) e EKW e Wein & Co., já referido, n.º 58.

18 — V., por exemplo, as conclusões apresentadas pela advogada-geral J. Kokott no processo na origem do acórdão Manninen, já referido, n.º 36.

facto de esta incerteza ser verdadeira e não um mero pretexto parece estar indirectamente confirmado também pelo facto de, uma vez proferido aquele acórdão, o Governo federal ter imediatamente tomado providências para com ele conformar a legislação preexistente.

41. Creio, pois, que não faltam argumentos para considerar satisfeitas as condições para uma limitação no tempo da declaração de incompatibilidade da legislação alemã.

42. Poderei ainda acrescentar nesse sentido algumas considerações de carácter mais geral, que de certo modo decorrem dos mesmos critérios enunciados na recordada jurisprudência do Tribunal de Justiça. Com efeito, é certo que, segundo esta última, a limitação dos efeitos de um acórdão só pode ser decidida a título excepcional. Desta mesma jurisprudência pode igualmente deduzir-se que tal decisão deve ter em conta a necessidade de não se onerar a situação dos Estados-Membros mais do que o estritamente necessário. As finalidades e os interesses prioritários do ordenamento consistem em assegurar e, na medida do possível, restabelecer o respeito do direito. Quando estes objectivos possam ser utilmente atingidos, não há qualquer motivo para o recurso a critérios interpretativos mais severos, que exprimiriam a este respeito unicamente uma intenção repressiva, ou seja, a vontade de «punir» o «réu» por ter ousado violar o direito comunitário (algo deste género

encontra-se no novo artigo 228.º CE, mas para fins totalmente diversos e em condições muito diferentes). Mas semelhantes objectivos, o que na prática nem sempre resulta evidente, são completamente estranhos ao sistema, quando seja com este coerente (e com a referida jurisprudência do Tribunal de Justiça) evitar, quando não sejam estritamente necessárias, as consequências negativas para os Estados-Membros. É sabido, de resto, que estes, enquanto estruturas extremamente complexas e articuladas, deparam-se normalmente com sérias dificuldades para se manterem a par da incessante e nem sempre clara legislação comunitária, sendo, pois, de louvar o esforço que desenvolvem, na grande maioria dos casos com sucesso, para com ela se conformarem. É justo, quando assim não suceda, que a Comissão e o Tribunal de Justiça não se deixem condicionar por estas dificuldades de modo a não procederem contra, ou, pior ainda, a justificarem, as eventuais violações; não é justo, porém, não as ter em conta quando as finalidades do ordenamento possam ser atingidas sem acrescentar implicações punitivas ou, de qualquer forma, onerar inutilmente a já difícil situação do Estado (e isto poderá dizer-se, de igual modo, também a respeito dos incumprimentos meramente formais ou, em todo o caso, de importância extremamente reduzida).

43. Conclui-se então, à luz de todas as precedentes considerações, que estão satisfeitas as condições para uma limitação no tempo dos efeitos do acórdão a proferir, ficando apenas por determinar o momento a partir do qual devem correr esses efeitos. Devo advertir ainda que, dadas as particulares características do presente caso, essa fixação é menos fácil do que o previsto.

44. Começo por recordar que o Governo alemão propôs que, se o Tribunal de Justiça der provimento à limitação requerida, os efeitos do acórdão corram: a) depois de expirado um prazo que o Tribunal de Justiça deverá fixar para dar aos Estados-Membros tempo de unificar os respectivos sistemas fiscais ou de coordenar, mediante acordos internacionais, a tributação nos casos em questão do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre os dividendos; b) a título subsidiário, e em termos gerais, «no futuro», mas na audiência foi evocada a ideia de que os efeitos corram a partir da data da audiência ou da publicação do despacho de reenvio na origem dos presentes autos; c) a título ainda mais subsidiário, a partir de 6 de Junho de 2000, ou seja, da data em que foi proferido o acórdão Verkooijen, já referido.

45. Devo excluir desde já a ideia de que possa ser possível dar provimento ao primeiro pedido. Não porque seja impossível ao Tribunal de Justiça, em determinadas circunstâncias, fixar um prazo aos Estados-Membros para lhes permitir evitar os resultados indicados pelo Governo alemão. Idêntica solução, como é sabido, foi proposta em termos completamente razoáveis e convincentes pelo advogado-geral F. G. Jacobs nas conclusões que apresentou no processo C-475/03, Banca popolare di Cremona¹⁹. Porém, a verdade é que, no presente caso, ficaria dependente de uma eventualidade tão aleatória e, na melhor das hipóteses, de aplicação tão longa que a tornaria pouco credível e ainda menos executável.

46. Mas, além disto, esse pedido esbarra com as mesmas objecções a que se presta a segunda e subsidiária alternativa proposta pelo Governo federal, concretamente, fazer correr os efeitos do presente acórdão da data em que seja proferido (ou eventualmente da data da audiência ou da publicação do despacho de reenvio). Com efeito, pressupondo-se que a correcta interpretação do direito comunitário foi já enunciada no acórdão Verkooijen, os referidos pedidos alemães implicariam, em termos de princípio, permitir o comportamento ilícito de um Estado numa situação de *indubitável* incompatibilidade com o direito comunitário e permitiria, pois, que se negasse, sem motivos justificados, a restituição dos impostos indevidamente cobrados.

47. Mas há ainda uma outra objecção. Com efeito, está assente que uma limitação no tempo dos efeitos de um acórdão «não pode ser admitida, de acordo com a jurisprudência constante do Tribunal, senão no próprio acórdão que decide sobre a interpretação solicitada»²⁰. O que não se verifica no caso em apreço, dado que, como já por diversas vezes referi, a interpretação das normas comunitárias da qual decorre a incompatibilidade da legislação alemã ora em causa foi, no essencial, enunciada no acórdão Verkooijen e no qual uma limitação dos respectivos efeitos no tempo não foi nem pedida nem proferida oficiosamente.

20 — Acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot (24/86, Colect., p. 379, n.º 28); Legros e o., já referido, n.º 30, e EKW e Wein & Co., já referido, n.º 57. No mesmo sentido, v. ainda acórdão de 17 de Maio de 1990, Barber (C-262/88, Colect., p. I-1889, n.º 41).

19 — Conclusões, já referidas, n.ºs 85 e segs.

48. Creio, então, que o único pedido do Governo alemão compatível com estes princípios é o de — por ele próprio proposto, embora apenas a título ainda mais subsidiário — fazer retroagir a limitação dos efeitos do presente acórdão a 6 de Junho de 2000, ou seja, a data da prolação do acórdão Verkooijen.

49. Efectivamente, tratar-se de suprir a inexistência de uma decisão sobre esta matéria nesse acórdão e de resolver presentemente o problema, sem contudo pôr em causa a essência do enunciado princípio da jurisprudência do Tribunal de Justiça, visto que os efeitos decorrerão sempre do «acórdão que decide sobre a interpretação solicitada».

50. Esta solução terá como consequência o direito ao crédito de imposto de todos aqueles que receberam dividendos de sociedades não estabelecidas na Alemanha *a partir da data indicada*, porém, salvaguardando, sempre em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os direitos daqueles que antes do acórdão Verkooijen tenham actuado para requerer o crédito de imposto ou para impugnar a eventual decisão de recusa da sua concessão²¹.

51. Isto dito, devo acrescentar, todavia, que há boas razões para entender que, no tocante a este último ponto, a questão não se pode considerar totalmente resolvida e com equidade. É certo, com efeito, que a solução preconizada, com o indicado e não marginal correctivo, teria o mérito de transpor exactamente para o caso em apreço a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a limitação dos efeitos de um acórdão no tempo. Contudo, estou também convicto que, dadas as características do presente caso, esta deve ser ulteriormente precisada e mais correctamente delimitada.

52. Observo, antes de mais, que, nos termos indicados, aquela solução não seria de grande utilidade no plano prático. Com efeito e como antes recordei, o problema do reconhecimento dos créditos de imposto já não se deverá colocar em relação aos dividendos apurados após a mencionada lei de 2000 (v. n.º 7), ao passo que dos presentes autos resultou que isso parece dizer precisamente respeito aos que foram distribuídos antes desta lei.

53. Por outro lado, e parece-me ser o argumento mais importante, há que considerar que a solução preconizada repousa num desfasamento temporal entre o «acórdão que decide sobre a interpretação solicitada» e o que decide sobre a limitação dos seus efeitos. Efectivamente, se os efeitos da interpretação pedida, por motivos de coe-

21 — V., neste sentido, acórdãos de 26 de Abril de 1994, Roquette Frères (C-228/92, Colect., p. I-1445, n.ºs 26 a 29), e de 8 de Fevereiro de 1996, FMC e o. (C-212/94, Colect., p. I-389, n.º 58).

rência jurídica, se retroagirem ao primeiro acórdão, para determinar a limitação temporal será sempre o acórdão que será proferido nos presentes autos.

que porá termo aos presentes autos; creio, porém, que, vendo bem, esta não será a solução mais conforme aos critérios antes enunciados.

54. Assim sendo, fixar a data do acórdão Verkooijen como o momento até ao qual os sujeitos que podiam exigir um crédito de imposto deveriam ter reivindicado os respectivos direitos significaria, em meu entender, não ter em conta o desfasamento indicado; o que, em especial, faria correr o risco de se penalizarem esses sujeitos, agravando o dever de diligência de que deveriam ter feito prova e tornando-o, em última análise e num certo sentido, mais oneroso do que o que incumbia à Comissão.

57. Com efeito e segundo o que resulta dos presentes autos, no ordenamento jurídico alemão, os contribuintes que não tenham requerido créditos de imposto relativamente aos dividendos inscritos nas suas declarações de rendimentos podem pedi-los enquanto o respectivo exercício continuar sujeito a controlo por parte do fisco e não for, portanto, considerado definitivamente encerrado. Uma vez que, ao que parece, essa fase dura em média sete anos, conclui-se que poderão ser reivindicados ainda hoje créditos de imposto relativamente a dividendos declarados em 1998.

55. Por conseguinte, pretendendo-se evitar esse resultado e simultaneamente dar uma utilidade concreta ao acórdão a proferir, creio que a solução mais razoável será a de salvaguardar os direitos, não apenas dos sujeitos que agiram antes do acórdão Verkooijen mas também daqueles que reivindicaram esses direitos num momento posterior, bem entendido, desde que não estejam prescritos.

58. Ora, como foi recordado pelas partes, especialmente (mas não só) pelo Governo alemão, os ecos surgidos na imprensa especializada sobre a instauração dos presentes autos estimularam um grande despertar da atenção para esta questão. Assim, a perspectiva de uma limitação temporal dos efeitos do respectivo acórdão e, sobretudo, a eventualidade de uma excepção a favor dos contribuintes que tenham actuado antes da sua prolação, ter-se-á já traduzido e poderá ainda vir a traduzir-se num importante afluxo de pedidos de restituição por parte daqueles cujos direitos, como se acabou de recordar, não prescreveram.

56. Qual deva ser este «momento posterior» não é, de facto, evidente. Certamente, é natural ter-se em mente a data do acórdão

59. Porém, são precisamente esses acontecimentos que alimentam esse «risco de repercussões económicas graves» em nome do qual propus a limitação dos efeitos do presente acórdão. Efectivamente e tendo em conta tudo o que já foi dito, se o *dies ad quem* fosse a data do acórdão a proferir, quase nenhum pedido de restituição ficaria impossibilitado: não só os de quem tenha recebido dividendos depois do acórdão Verkooijen, mas também os de quem os tenha recebido antes, e isto independentemente de o seu pedido ter sido apresentado antes da referida prolação do acórdão, quer seja feito ainda, nas vésperas do acórdão a proferir. Verificar-se-ia, em suma, uma restituição generalizada e o dispêndio do Estado ascenderia precisamente aos níveis receados, privando de qualquer efeito útil a limitação proposta.

60. Que solução se deverá então propor nesta situação, que cumpra os princípios e os limites anteriormente definidos e que respeite o equilíbrio entre os interesses contrapostos? Creio que a única resposta razoável a esta questão será a de se fixar um limite aos pedidos de restituição, recorrendo para esse efeito ao grau de diligência de que fizeram prova os interessados após o acórdão Verkooijen.

61. Segundo esse critério, excluídos dos benefícios do acórdão a proferir deverão ficar, em meu entender, aqueles sujeitos que durante muitos anos nada fizeram para

reivindicar os seus créditos de imposto ou para impugnar a respectiva decisão de recusa de concessão e que agora, animados pela perspectiva do acórdão a proferir, encontraram subitamente um estímulo para despertar a pretensão por muito tempo adormecida.

62. Colocando-nos neste perspectiva, creio então que o momento a tomar como ponto de referência, como se revelou mesmo no decurso da audiência, deverá ser o da data da comunicação no *Jornal Oficial da União Europeia* do despacho de reenvio na origem dos presentes autos²², concretamente, a partir de 11 de Setembro de 2004. Isto porque se pode razoavelmente pressupor que foi a partir desta data que a possibilidade da restituição teve adequada publicidade e que, portanto, foi despertada também a atenção dos sujeitos menos diligentes.

63. Tentando agora tirar ilações de tudo quanto precede, creio que posso propor ao Tribunal, a título de conclusão, que declare que a incompatibilidade da legislação alemã em causa produz efeitos a partir da data do acórdão de 6 de Junho de 2000 no processo Verkooijen, C-35/98, e que este não pode ser invocado para obter créditos de imposto respeitantes a dividendos recebidos antes do referido acórdão, salvaguardados os direitos daqueles que, antes da sua prolação e até 11 de Setembro de 2004, data da publicação

22 — JO C 228, p. 27.

da comunicação no *Jornal Oficial da União Europeia* do despacho de reenvio na origem dos presentes autos, apresentaram requerimento destinado a obter estes créditos ou impugnaram a respectiva decisão de recusa de concessão, desde que os seus direitos não estejam prescritos nos termos do ordenamento jurídico nacional.

IV — Conclusão

64. À luz das considerações expostas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht Köln nos seguintes termos:

- «1. Os artigos 56.º CE e 58.º CE obstam a uma regulamentação nos termos da qual uma pessoa normalmente colectada num Estado-Membro deixa de ter direito ao crédito fiscal em razão dos dividendos que lhe são pagos por sociedades anónimas, quando estas últimas não estejam estabelecidas nesse Estado.

2. A incompatibilidade da referida legislação produz efeitos a partir da data do acórdão de 6 de Junho de 2000 no processo Verkooijen, C-35/98. Este último não pode ser invocado para obter créditos de imposto respeitantes a dividendos recebidos antes do referido acórdão, salvaguardados os direitos daqueles que, antes da sua prolação e até 11 de Setembro de 2004, data da publicação da comunicação no *Jornal Oficial da União Europeia* do despacho de reenvio na origem dos presentes autos, apresentaram requerimento destinado a obter estes créditos ou impugnaram a respectiva decisão de recusa de concessão, desde que os seus direitos não estejam prescritos nos termos do ordenamento jurídico nacional.»