



SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (2.º TRIMESTRE DE 2017)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

Esta Informação é relativa ao 2.º Trimestre de 2017 e destaca os casos seguintes:

- i. **BERLIOZ**, relativo a sanções e legitimidade de contestar injunções no âmbito da cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade;
- ii. **X**, sobre a *fairness tax* Belga e a distribuição de dividendos economicamente atribuíveis a um estabelecimento estável para uma sociedade não residente;
- iii. **COMISSÃO V. PORTUGAL**, respeitante à introdução no mercado de produtos de tabaco e estampilhas fiscais; e,



A presente Informação destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço email_newsletter@rffadvogados.com.



iv. BECHTEL, relativo à dedução de encargos com contribuições de Segurança Social despendidos num outro Estado-Membro.

1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-682/15

NOME: Berlioz

DATA: 16 de Maio de 2017

ASSUNTO: Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

FACTOS E ENQUADRAMENTO

O caso BERLIOZ visa a interpretação da Directiva 2011/16/EU, sobre a cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade.

Em 3 de Dezembro de 2014, a Administração tributária francesa enviou um pedido de informações à Administração tributária luxemburguesa, no âmbito da auditoria fiscal feita à sociedade por acções simplificada de direito francês COFIMA SAS, por referência à sociedade que a detinha, a saber, a sociedade anónima de direito luxemburguês BERLIOZ INVESTMENT SA (doravante “BERLIOZ”).

A BERLIOZ, enquanto Sociedade-mãe beneficiou dos dividendos que a sua filial, COFIMA, lhe pagou, em regime de isenção de retenção na fonte e a Administração tributária francesa pretendeu obter diversas informações, por parte da sua homóloga luxemburguesa sobre o cumprimento das condições previstas pelo direito francês.



A BERLIOZ forneceu todas as informações requeridas, excepto relativamente aos nomes e endereços dos sócios, ao montante e percentagem de capital detido por cada um deles, considerando estas informações não susceptíveis de serem relevantes para o controlo pretendido pelas autoridades fiscais francesas.

Nesta sequência, e após ter-se recusado a prestar as informações requeridas, em 2015 a Administração tributária do Luxemburgo condenou a Sociedade BERLIOZ numa coima administrativa de € 250.000.

A BERLIOZ procedeu à contestação da referida coima, tendo havido lugar, no âmbito de tal litígio, ao reenvio prejudicial para submeter o assunto à interpretação do Tribunal de Justiça da União Europeia (de seguida, “Tribunal de Justiça”).

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre a competência do Tribunal nacional para examinar o mérito do pedido de informação formulado pelas autoridades francesas.

A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou que o Tribunal nacional, em cumprimento do seu dever de tutela jurisdicional efectiva, deve ter competência para analisar e apreciar a legalidade de uma coima aplicada a um administrado, devida por incumprimento de um pedido de informações.

No que respeita à questão de fundo, o Tribunal de Justiça considera que os pedidos de informação que venham a ser requeridos, neste âmbito, são legais apenas no caso das informações requeridas serem “previsivelmente relevantes” para os efeitos da inspecção



tributária, não podendo os Estados membros exigir ou procurar informações sem fundamento e sem relevância para o fim visado.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça reconhece ao administrado o direito de acesso às informações essenciais do pedido formulado que lhe diz respeito.

O Tribunal recorda, também, que a administração tem a possibilidade de invocar, nos termos da Directiva, a obrigação do segredo oficial para recusar de comunicar certos dados relativos ao pedido de informação, sendo que, as razões de confidencialidade, não podem impedir o administrado de beneficiar, em caso de contestação, das informações suficientes para que a sua causa possa ser apreciada equitativamente perante um tribunal.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Por todo o exposto, concluiu o Tribunal de Justiça que, no âmbito de um recurso interposto por um administrado de uma medida de sanção que lhe tenha sido aplicada pela autoridade requerida por inobservância de prestação de informação, na sequência de um pedido de informações apresentado pela autoridade requerente ao abrigo da Directiva 2011/16/EU, o juiz nacional tem, além da competência para reformar a sanção aplicada, competência para fiscalizar a legalidade dessa decisão, sendo que é, também, reconhecido ao administrado o direito de impugnar a legalidade dessa decisão.



IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Com base na jurisprudência BERLIOZ, os órgãos jurisdicionais portugueses podem, e devem, controlar a legalidade dos pedidos de informações fiscais endereçados por outro Estado-Membro, devendo, nesse âmbito, verificar se as informações solicitadas não se encontram, manifestamente, desprovidas de relevância relativamente à investigação fiscal em causa.

Por outro lado, este limite fixado ao dever de cooperação fiscal e, mais especificamente ao mecanismo de pedido de informação às autoridades de outro Estado membro, assegura ao administrado, a possibilidade de se defender, em situações de não conformidade do pedido de informação com o disposto na Directiva 2011/16/EU, caso as informações em causa não sejam “previsivelmente relevantes”.

Ademais, o administrado visado pelo pedido de informação poderá exigir à Administração tributária portuguesa, o acesso à informação mínima relativo ao respectivo pedido, de modo, se necessário, a poder defender a sua causa, sendo certo que a administração portuguesa poderá reservar a possibilidade de manter secretos certos documentos e informações, se necessário.



2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-68/15

NOME: X

DATA: 17 de Maio de 2017

ASSUNTO: A *fairness tax* Belga e a distribuição de dividendos economicamente atribuíveis a um estabelecimento estável para uma sociedade não residente à luz da liberdade de estabelecimento e da Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas

FACTOS E ENQUADRAMENTO

O presente processo teve origem num litígio que envolve um privado, X, e o *Ministerraad* (Conselho de Ministros da Bélgica), e respeita a um recurso de anulação de disposições de direito nacional que instituem um imposto especial – *fairness tax* –, que sujeita a tributação as sociedades residentes e não residentes quando essas sociedades distribuem dividendos que não constem do seu lucro tributável final, devido ao recurso a benefícios fiscais previstos no ordenamento fiscal nacional.

Foi referido, aquando da apreciação do quadro jurídico aplicável ao caso *sub judice*, que o objectivo da Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas é isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mãe, tal como suprimir a dupla tributação desses rendimentos ao nível da sociedade-mãe.



O referido privado, X, interpôs o recurso de anulação de disposições de direito nacional no Tribunal Constitucional da Bélgica, que determinou o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende indagar acerca da compatibilidade, com o Direito Comunitário, de uma legislação fiscal de um Estado-Membro aplicável a uma situação em que o montante dos lucros distribuídos por uma sociedade, na sequência da utilização de certos benefícios fiscais previstos no regime fiscal do referido Estado, é mais elevado que o resultado tributável final dessa sociedade nesse mesmo Estado-Membro.

Em relação à primeira das questões, o Tribunal de Justiça considerou que a aplicação de uma legislação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, tanto a uma filial de uma sociedade não-residente, como a um estabelecimento estável, trata da mesma maneira as sociedades residentes, incluindo as filiais das sociedades não residentes, e as sociedades não residentes, visto que todas estão sujeitas à “*fairness tax*”, quando exista distribuição de dividendos.

Neste medida, o Tribunal de Justiça considera que a liberdade de estabelecimento estabelecida pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia (daqui em diante, “TFUE”) deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma legislação como a que está em análise, nos termos da qual tanto uma sociedade não residente com estabelecimento estável num Estado-Membro como uma sociedade não residente estão sujeitas a um imposto como a “*fairness tax*”, quando distribuam dividendos, que devido à utilização de benefícios fiscais, não



são incluídos no resultado tributável final, na condição de que o modo de determinação da matéria colectável do imposto não conduza a tratar a sociedade não-residente e forma menos favorável que a sociedade não residente (devendo este juízo de comparabilidade ser realizado pelo órgão jurisdicional de reenvio).

- Por fim, colocou-se a questão de saber se a Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas se opõe a uma legislação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, numa situação em que os lucros recebidos por uma sociedade-mãe da sua sociedade afiliada são distribuídos por essa sociedade-mãe posteriormente ao ano durante o qual são recebidos, sendo submetidos a uma tributação que ultrapassa o limite de 5% previsto na Directiva (recorde-se que a Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas admite que o Estado tribute até 5% ou que admita uma isenção de até 95%).

Tendo presente que um dos objectivos da Directiva é suprimir a dupla tributação dos lucros distribuídos por uma filial à respectiva sociedade-mãe, o Tribunal de Justiça começa considera que é dada a liberdade de escolha às sociedades entre o sistema de isenção e o sistema de imputação, quando a sociedade-mãe (ou o seu estabelecimento estável) recebe lucros distribuídos pela sociedade afiliada, por ocasião da liquidação dessa última.

É ressalvado, no entanto, a possibilidade de os Estados-Membros conservarem a faculdade de prever que os encargos respeitantes à participação e às menos-valias resultantes da distribuição de lucros distribuídos pela filial não sejam dedutíveis no lucro tributável da sociedade-mãe.



Desta forma, a Directiva visa obstar a que os lucros distribuídos a uma sociedade-mãe residente por uma sociedade filial não-residente sejam tributados, num primeiro momento, na esfera da filial e, num segundo momento, na esfera da sociedade-mãe.

É assumido pelo tribunal que a *fairness tax*, no caso de os lucros distribuídos a uma sociedade-mãe residente por uma filial não residente serem distribuídos por essa sociedade-mãe no exercício seguinte ao do seu recebimento, tem como consequência uma tributação desses lucros que ultrapassa o limite de 5% previsto na Directiva e que se consubstancia numa dupla tributação.

Assim, o Tribunal de Justiça, na resposta à questão de saber se a referida dupla tributação é contrária à Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas, considerou que, independentemente de o facto gerador ser a recepção dos lucros ou a sua posterior redistribuição, a Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal nacional da qual resulte que os lucros recebidos por uma sociedade-mãe da sua filial e que são redistribuídos no ano seguinte ao seu recebimento estão sujeitos a uma tributação que ultrapasse o limite de 5% previsto na Directiva.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Em face do exposto, o Tribunal de Justiça considera que a liberdade de estabelecimento deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma legislação como a que está em análise, nos termos da qual tanto uma sociedade não residente com estabelecimento estável num Estado-Membro como uma sociedade não residente estão sujeitas a um imposto como a *“fairness tax”*, quando distribuam dividendos, que devido à utilização de benefícios fiscais, não são incluídos no resultado tributável final, na condição de que o modo de determinação da



matéria colectável do imposto não conduza a tratar a sociedade não-residente e forma menos favorável que a sociedade não residente (devendo este juízo de comparabilidade ser realizado pelo órgão jurisdicional de reenvio).

Porém, o artigo 4.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3 da Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação fiscal nacional, como a que está em causa, na medida em que essa legislação, numa situação em que lucros recebidos por uma sociedade-mãe da sua sociedade afiliada são distribuídos por essa sociedade-mãe posteriormente ao ano durante o qual são recebidos, tem como consequência submeter esses lucros a uma tributação que ultrapassa o limite de 5% previsto na referida disposição.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Não nos parece que emergjam implicações imediatas no ordenamento jurídico-tributário português. Ainda assim, numa era em que são criados impostos, e tendem a proliferar, em Portugal e noutros Estados, sobretaxas, taxas adicionais, autónomas, de solidariedade e especiais, desta decisão podem vir a ser retiradas ilações importantes para a conformação da política e legística fiscal, que deverá tomar em consideração os detalhes delimitadores que o Tribunal de Justiça define, neste caso, quanto à Directiva sociedades-mãe e sociedades afiliadas.



3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-126/15

NOME: Comissão v. Portugal;

DATA: 29 de Junho de 2017

ASSUNTO: Introdução no mercado de produtos de tabaco e marcas fiscais no quadro da livre circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo

FACTOS E ENQUADRAMENTO

Regra geral, a legislação fiscal da União Europeia não autoriza os Estados-Membros a sujeitar os produtos de tabaco a um imposto especial de consumo complementar ao imposto devido ou a limitar a sua distribuição por motivos fiscais.

Em Portugal, por força da legislação aplicável [cfr. artigo 27.º, alínea a), da Portaria nº 1295/2007 de 1 de Outubro de 2007], os maços de cigarros com a estampilha fiscal de um determinado exercício apenas podem ser vendidos e comercializados até ao final do terceiro mês do ano seguinte ao que foram introduzidos no consumo (“medida controvertida”).

Para a Comissão, as medidas previstas no Código dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) já permitem limitar a quantidade de cigarros que pode ser colocada no mercado português. Além disso para que a medida possa ser justificada pelo objectivo de combate à fraude e evasão fiscal, o aumento do imposto especial deveria ser bastante significativo, o que não foi o caso (aumento de 14,7%, em cinco anos). Por outro lado, a Comissão considera também que o prazo previsto não tem suficientemente em conta os períodos de conservação



dos diferentes produtos nem a variação sazonal do volume de negócios. A Comissão considera ainda que as sanções previstas (até € 165.000) são desproporcionadas.

Quanto a prevenção da fraude e evasão fiscal, Portugal afirma e defende que os limites quantitativos previstos no Código do IEC não são suficientes. Além disso, que o prazo de três meses é largamente suficiente considerando que o período médio de rotação dos *stocks* de cigarros é de dois meses. Mais, que os custos de destruição (suportados pelos operadores) não são muito elevados considerando que os impostos especiais de consumo, que representam 78,08% do preço, são reembolsados, neste caso. Assim, a medida responde a objectivos de protecção da saúde pública, em especial a redução do consumo de tabaco, sendo essencial ao sistema de selagem que permite lutar contra o comércio ilícito de tabaco.

Quanto às sanções, Portugal alegou que o montante é graduado em função da gravidade da falta e da situação económica do agente e que deve exceder o benefício que é retirado da infracção.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

De acordo com o entendimento da Comissão, a referida medida controvertida criada em Portugal e decorrente da Portaria n.º 1295/2007, de 1 de Outubro de 2007, viola o disposto na Directiva 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008 relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

Com efeito, considera a Comissão que tal medida criou entraves à circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo, porquanto o receio dos importadores de não conseguirem vender os cigarros no referido prazo de três meses, se não houver aumento da



taxa do imposto especial de consumo, poderá dissuadi-los de realizar aquisições normais, em especial provenientes de outros Estados, e, assim, afectar o comércio a um nível que excede o necessário para combater, designadamente, as introduções no consumo excessivas antes do aumento de um imposto especial de consumo.

Portugal, ao contrário do entendimento da Comissão, considera que tal medida não discrimina entre produtos nacionais e provenientes de outros Estados, sendo esta medida plenamente justificada pelos objectivos de protecção da saúde pública, de protecção da concorrência, de prevenção da fraude e evasão fiscais e, bem assim, que não vai além do necessário para garantir a prossecução desses objectivos.

De acordo com o teor do presente Acórdão, o Tribunal de Justiça considera que os Estados podem, de facto, limitar a venda de cigarros legalmente introduzidos no mercado, no que respeita ao seu período temporal de venda, tal como o presente caso.

A este propósito, salienta o Tribunal, e ao contrário do que faz crer a Comissão, que Portugal, em caso de destruição (ou a nova introdução dos produtos), determina o reembolso do imposto especial de consumo, não obrigando, assim, os operadores a pagar um imposto especial de consumo complementar.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça considera que tal medida não viola de modo desproporcionado os interesses dos operadores económicos, atendendo ao referido reembolso de 78,08% do preço dos cigarros, no caso de destruição ou a nova introdução no consumo dos mesmos.



De acordo com o Tribunal de Justiça, tal medida permite, também, evitar que operadores com maior capacidade financeira beneficiem de uma vantagem competitiva, porquanto, os limites quantitativos previstos no Código dos IEC não são suficientes para combater eficazmente a introdução no consumo de quantidades excessivas de cigarros, antecipando, desta forma, um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo.

No que respeita ao período temporal limite de três meses, do ano seguinte, ao ano constante da estampilha fiscal dos maços de cigarros, para efeito de venda e comercialização dos maços introduzidos no consumo, o Tribunal de Justiça considerou que tal prazo se apresenta como razoável e não curto de mais, como argumentado pela Comissão.

Com efeito, o Tribunal de Justiça considera que a referida Portaria n.º 1295/2007 prevê diversos tipos de prazos, consoante o tipo de tabaco que esteja em causa (por exemplo, os charutos e cigarrilhas podem ser objecto de comercialização e venda ao público até ao final do quinto ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta). Além disso, os operadores económicos têm sempre a possibilidade de apresentar prova de que os maços foram introduzidos em quantidades normais.

Relativamente ao argumento da Comissão respeitante à inexistência de aumento significativo do imposto especial de consumo sobre os produtos de tabaco, em Portugal, entendeu o Tribunal de Justiça que um tal entendimento não poderá ser acolhido, porquanto a medida controvertida ora em apreço se aplica, também, no caso de não existir aumento desta taxa.

Adicionalmente, e em conformidade com o entendimento preconizado por Portugal, o Tribunal de Justiça considerou que esta medida é justificada pelos objectivos de protecção da saúde pública, de protecção da concorrência, de prevenção da fraude e evasão fiscais.



Contudo, e não obstante o exposto, o Tribunal de Justiça considera, por outro lado, que Portugal, ao prever a presente medida controvertida não cumpre as obrigações decorrentes do disposto na Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro na parte em que esta determina que *“As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível no Estado-Membro em que é efectuada a introdução no consumo (cfr. artigo 9.º, primeiro parágrafo da referida Directiva), violando assim, o princípio da proporcionalidade.*

DECISÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça considerou procedente parte do entendimento da Comissão na parte em que, a referida Portaria, ao prever que os cigarros introduzidos no consumo num determinado ano já não possam ser comercializados nem vendidos, uma vez decorrido o referido prazo de três meses, quando não haja aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre esses produtos que produza efeitos no ano seguinte, Portugal não acolhe, de facto, o disposto na Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 (cfr. artigo 9.º, primeiro parágrafo), porquanto, as condições de exigibilidade e a taxa especial do imposto especial de consumo a aplicar não são as vigentes na data em que os maços de tabaco são introduzidos no consumo, violando, assim, o princípio da proporcionalidade.

Por outro lado, a acção foi julgada improcedente quanto ao restante entendimento da Comissão, tendo, assim, o Tribunal de Justiça entendido que Portugal não se encontra em situação de incumprimento, porquanto, tal medida é justificada pelos objectivos de protecção da saúde pública, de protecção da concorrência, de prevenção da fraude e evasão fiscais.



IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Nos termos da decisão ora em apreço, esclarece-se que, quando não haja aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre o tabaco, e quando tenha havido uma introdução excessiva no consumo, o Estado Português não está a cumprir as obrigações impostas pela Directiva 2008/118/CE, violando assim, o princípio da proporcionalidade.

Neste âmbito, tanto quanto nos parece, poderá ser ponderada a introdução de algumas alterações nas disposições aplicáveis em Portugal, e ser feita a aplicação casuística das normas em apreço, por forma a efectivar um reajustamento do enquadramento legal à realidade e uma efectiva acção para a prossecução dos objectivos de protecção da saúde pública, de protecção da concorrência, de prevenção da fraude e evasão fiscais.

4.

NÚMERO DO PROCESSO: C-20/16

NOME: Bechtel

DATA: 22 de Junho de 2017

ASSUNTO: Dedução de encargos com contribuições de Segurança Social despendidos num outro Estado-Membro

FACTOS E ENQUADRAMENTO

O Sr. WOLFRAM BECHTEL, alemão, e a Sr. MARIE-LAURE BECHTEL, francesa, eram, em 2005 e 2006, casados e residentes fiscais na Alemanha, sendo que o Sr. Bechtel auferiu nos anos



de 2005 e 2006 rendimentos como funcionário público alemão e a Sra. BECHTEL auferiu rendimentos enquanto funcionária da administração tributária francesa.

No exercício da sua profissão, a Sra. BECHTEL auferiu, em 2005, € 22.342 e, em 2006, € 24.397, tendo sido deduzidas, à retribuição bruta da Sra. BECHTEL, retenção na fonte, a contribuição para a pensão civil, a contribuição para a pensão de reforma sobre o valor bruto das compensações mensais por conhecimentos técnicos especializados, a contribuição para o complemento de seguro de doença dos agentes das finanças, a contribuição para o complemento de seguro de invalidez e de apoio na viuvez dos funcionários públicos da administração tributária, a contribuição dos trabalhadores por conta de outrem para o seguro de doença e a contribuição para a pensão de reforma complementar no sector público.

Estes rendimentos auferidos pela Sra. BECHTEL foram isentos de imposto na Alemanha, ao abrigo da Convenção de Dupla Tributação concluída entre a Alemanha e a França. Contudo, o rendimento, com excepção das rubricas “pensão civil” e “pensão civil sobre o valor bruto das compensações mensais por conhecimentos técnicos especializados”, foi considerado para efeitos de aplicação dos escalões progressivos de imposto (isenção com progressividade).

Defendendo que as contribuições cobradas sobre o vencimento da Sra. BECHTEL deveriam ter sido deduzidas do montante do rendimento a reter para efeitos da determinação no âmbito da reserva de progressividade, o casal impugnou a liquidação, tendo, no âmbito de tal litígio, sido o órgão jurisdicional de reenvio apresentado uma questão prejudicial no sentido apurar se a livre circulação de trabalhadores prevista no Tratado de Funcionamento da União Europeia se opõe a uma disposição segundo a qual as contribuições para a caixa nacional de pensões e o seguro de doença franceses, prestadas por um trabalhador da administração pública Francesa que reside na Alemanha, contrariamente ao que sucede com contribuições



comparáveis, prestadas pela segurança social alemã por um trabalhador que exerce a sua actividade na Alemanha, não reduzem a matéria colectável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quando a retribuição, de acordo com a convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a Alemanha e a França, não pode ser tributada na Alemanha, contribuindo apenas para o aumento da taxa aplicável a outros rendimentos.

Foi, apresentada uma outra questão prejudicial, subsidiária e em caso de resposta afirmativa à primeira, pretendo confirmar se a resposta positiva se mantém ainda que as contribuições tenham sido consideradas, em França, para efeitos de redução da carga fiscal ou pudessem ter sido devidamente consideradas para efeitos de redução da carga fiscal mas não o tenham sido, por falta de pedido específico nesse sentido.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça começa por salientar que qualquer nacional da União Europeia, independentemente do seu lugar de residência e da sua nacionalidade, que tenha usado do direito de livre circulação dos trabalhadores e que tenha exercido uma actividade profissional num Estado-Membro diferente do da sua residência, é abrangido por essa liberdade.

A circunstância de o trabalhador desempenhar funções na administração pública de um Estado-Membro (França), sendo residente noutro Estado-Membro (Alemanha) não é determinante para efeitos da aplicação da livre circulação de trabalhadores, estando a Sra. BECHTEL abrangida pelo conceito de trabalhador previsto no âmbito da referida liberdade.

A liberdade em questão opõe-se, particularmente, a medidas que possam desfavorecer os cidadãos da União que exercem uma actividade profissional num Estado-Membro diferente do



da sua residência, o que inclui, em especial, os cidadãos da União que pretendem continuar a exercer uma actividade económica num determinado Estado-Membro (França), após terem transferido a sua residência para outro Estado-Membro (Alemanha).

O Tribunal de Justiça nota que a possibilidade de se proceder, na Alemanha, a uma dedução das contribuições para a caixa de pensões e o seguro de doença complementar enquanto despesas especiais, no momento do cálculo do rendimento tributável do contribuinte, constitui um benefício fiscal, na medida em que permite diminuir esse rendimento tributável, bem como a taxa aplicável a esse rendimento.

Analisando os exemplos de rendimentos e despesas nacionais abrangidos pela possibilidade de dedução de "despesas especiais" oferecidos pelo Governo alemão, o Tribunal de Justiça constata que estes não são comparáveis às remunerações em causa no processo.

O Tribunal de Justiça mais observa que o requisito relativo à inexistência de ligação económica directa com as receitas isentas é susceptível de afectar em maior medida os contribuintes residentes que auferem remunerações num Estado-Membro diferente (França) do da sua residência e estão isentos no seu Estado-Membro de residência (Alemanha).

O Tribunal de Justiça conclui que a recusa de dedução das contribuições para a caixa de pensões e o seguro de doença complementar cobradas em França leva a que, por um lado, o rendimento tributável dos contribuintes, como o Sr. e a Sra. Bechtel, é aumentado e, por outro, que a taxa de imposto especial seja calculada, tendo por base este rendimento tributável aumentado, sem que essa taxa seja corrigida pela tomada em consideração dessas contribuições de outro modo, o que não ocorreria se a Sra. BECHTEL tivesse auferido o seu salário na Alemanha e não em França.



Embora a legislação seja indistintamente aplicável, dela resulta um tratamento desvantajoso que é susceptível de dissuadir os trabalhadores residentes de procurar, de aceitar ou de continuar a ocupar um lugar num Estado-Membro diferente do da sua residência. Isto é, o Tribunal de Justiça conclui que está em causa não uma discriminação, mas antes uma restrição da referida liberdade.

No que se refere à análise das possíveis justificações à restrição detectada, o Tribunal de Justiça recorda, por um lado, que é, ao Estado-Membro de residência (Alemanha) que, em princípio, cabe atribuir ao contribuinte a totalidade dos benefícios fiscais inerentes à sua situação pessoal e familiar, uma vez que esse Estado, salvo excepção, é o mais bem colocado para apreciar a capacidade contributiva pessoal do referido sujeito passivo, na medida em que este dispõe do centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais aí centralizados. Por outro lado, observa que a obrigação de tomar em conta a situação pessoal e familiar só pode incumbir ao Estado-Membro de emprego (França) quando o contribuinte obtém a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis resultantes de uma actividade exercida nesse Estado e não auferir rendimentos significativos no seu Estado de residência (Alemanha), pelo que este não está em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em conta da sua situação pessoal e familiar.

Ora, pese embora um contribuinte residente que auferir rendimentos num Estado-Membro diferente (França) do da sua residência (Alemanha) não se encontre numa situação comparável à de um contribuinte residente que auferir rendimentos no seu Estado-Membro de residência, porquanto o Sr. e a Sra. BECHTEL são tributados conjuntamente no Estado-Membro de residência (Alemanha), o Estado-Membro de residência (Alemanha) está em condições de lhe atribuir esses benefícios em razão da falta de rendimento significativo no referido Estado-Membro. Essa circunstância, de tributação conjunta do casal BECHTEL,



coloca-os numa situação comparável à de uma contribuinte residente que auferes os seus rendimentos no seu Estado-Membro de residência (Alemanha).

Em relação à alegada justificação com base na preservação da repartição do poder fiscal entre os Estados-Membros, embora esta possa constituir uma razão imperiosa de interesse geral que permite justificar uma restrição à livre circulação de trabalhadores, o Tribunal de Justiça observa que, no quadro da Convenção de Dupla Tributação aplicável, a Alemanha aceitou livremente a repartição do poder de tributação, renunciando ao direito de tributação dos salários, sem que a mesma Convenção a exonere da sua obrigação de assegurar, na íntegra, a tomada em conta da situação pessoal e familiar dos contribuintes residentes no seu território e que exercem a sua actividade económica em França.

No que se refere à segunda questão prejudicial, o Tribunal de Justiça observa que não dispõe de elementos suficientes relativos ao ordenamento jurídico-tributário francês para se pronunciar em concreto. Porém, em qualquer caso, frisa que a legislação tributária alemã não estabelece uma correlação entre os benefícios fiscais que atribui aos residentes na Alemanha e os benefícios fiscais que lhes possam ser atribuídos no seu Estado-Membro de emprego e que uma justificação segundo a necessidade de preservação da coerência do sistema fiscal exige umnexo directo entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem por um determinado imposto, que não existe no caso concreto.

O Tribunal de Justiça nota, ainda, que o inconveniente resultante da recusa da dedução das contribuições em causa não é compensado pela não tributação desses rendimentos na Alemanha, não podendo a restrição em causa, também, ser justificada pela repartição equilibrada do poder de tributação nem pela preservação da coerência fiscal.



DECISÃO DO TRIBUNAL

A livre circulação de trabalhadores deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma norma de um Estado-Membro nos termos da qual um contribuinte residente nesse Estado-Membro (Sra. Bechtel; Alemanha) e que trabalha na administração pública de outro Estado-Membro (França) não pode deduzir da matéria colectável do imposto sobre o rendimento no seu Estado-Membro de residência (Alemanha) as contribuições para a caixa de pensões e o seguro de doença cobradas sobre o seu salário no Estado-Membro de emprego (França), diversamente do que sucede com as contribuições comparáveis pagas à segurança social do seu Estado-Membro de residência (Alemanha), quando, em aplicação da convenção para evitar a dupla tributação entre os dois Estados-Membros, o salário não pode ser tributado no Estado-Membro de residência do trabalhador (Alemanha) e apenas aumenta a taxa de tributação aplicável aos outros rendimentos.

AS IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Na medida em que a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – relativo à delimitação negativa dos rendimentos decorrentes de trabalho dependente, em especial quanto às prestações efectuadas pela entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada –, puder ser interpretado e aplicado pela Administração tributária num sentido em que não aceite a referida delimitação negativa quanto a prestações efectuadas por entidades patronais para regimes de segurança social num outro Estado-Membro, pode a interpretação da livre circulação de trabalhadores vertida neste Acórdão do Tribunal de Justiça opor-se a tal aplicação da norma portuguesa, em especial em casos de tributação de conjunta de cônjuges ou unidos de facto.



Cabe salientar, ainda, que o Tribunal de Justiça parece admitir a possibilidade, que fica em aberto, de uma Convenção de Dupla Tributação exonerar um Estado da obrigação de assegurar na íntegra a tomada em conta da situação pessoal e familiar dos contribuintes residentes no seu território e que exercem a sua actividade no outro Estado Contratante. A redacção do referido parágrafo permite induzir que tal acordo convencional caberia no âmbito da legítima repartição do poder de tributação dos Estados. Porém, noutros casos (e.g. o recente caso X, C-283/15), o Tribunal de Justiça revelou-se concretamente mais proteccionista das situações pessoais e familiares (naquela que é denominada como *always somewhere approach* ou *overall approach*, entre outras designações), pelo que não é, ainda assim, claro que a doutrina estabelecida no caso *Kerckhaert-Morres* pudesse prevalecer caso uma Convenção de Dupla Tributação contivesse tal provisão.

Lisboa, 23 de Agosto de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira

Marta Machado de Almeida

Jorge S. Lopes Sousa

Michel Veloso Vieira

Soraia João Silva

Margot Lopes Martins