

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

ANTONIO TIZZANO

apresentadas em 25 de Março de 2004(1)

Processo C-315/02

Anneliese Lenz

contra

Finanzlandesdirektion für Tirol

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«Artigos 56.º CE e 58.º CE – Livre circulação de capitais – Regulamentação nacional relativa à tributação dos rendimentos de capitais»

1. Por despacho de 27 de Agosto de 2002, o Verwaltungsgerichtshof submeteu ao Tribunal de Justiça três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 73.ºB e 73.ºD do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE). Com essas questões, o órgão jurisdicional austríaco interroga-se novamente sobre a compatibilidade com o direito comunitário de uma regulamentação nacional que regula de modo diferente a tributação dos rendimentos de capitais consoante provenham de sociedades nacionais ou estrangeiras.

2. Essa questão já foi submetida ao Tribunal de Justiça mediante reenvio prejudicial do Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland no processo C-516/99, Schmid, no qual, no entanto, o Tribunal de Justiça se declarou incompetente porque o órgão de reenvio não tinha a qualidade de órgão jurisdicional (2).

I – Enquadramento legal

A regulamentação comunitária

3. As normas comunitárias relevantes para efeitos do presente processo são os artigos 73.ºB e 73.ºD do Tratado CE. O primeiro dispõe, no seu n.º 1, que «são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros». O segundo precisa, todavia, que:

«1. O disposto no artigo 73.ºB 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;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração de movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. [...]

3. 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 73.º B.»

A regulamentação nacional

4. O sistema tributário austríaco prevê que a tributação dos rendimentos das sociedades de capitais nacionais seja efectuada a vários níveis: a nível das sociedades, mediante a aplicação de um imposto sobre os lucros a uma taxa fixa de 34%; e a nível dos accionistas, através da tributação dos dividendos e dos outros benefícios distribuídos pelas sociedades (os chamados rendimentos de capital).

5. Quanto à tributação dos accionistas, que aqui nos interessa mais directamente, a regulamentação aplicável difere consoante se trate de rendimentos de capital nacionais ou estrangeiros, tendo presente que «serão considerados rendimentos de capitais de origem austríaca os rendimentos de capitais pagos por entidades que tenham domicílio, gerência ou sede na Áustria, ou que sejam filiais nacionais de uma instituição de crédito [...]» (§ 93, n.º 2, da Einkommensteuergesetz 1988; lei de 1988 relativa aos impostos sobre o rendimento, a seguir «EStG») (3) .

a) A tributação dos rendimentos de capital nacionais

6. Quanto a esses rendimentos, a regulamentação austríaca permite aos contribuintes escolher entre duas opções: a aplicação de um imposto especial de carácter liberatório a uma taxa fixa de 25% (a seguir «imposto liberatório»); ou a aplicação do imposto ordinário sobre os rendimentos com uma redução de 50% da taxa (a seguir «taxa reduzida a metade»).

7. No primeiro caso, o contribuinte deverá pagar um imposto de 25% dos rendimentos do capital, os quais, em virtude do chamado carácter liberatório do imposto, já não estarão sujeitos ao imposto ordinário sobre os rendimentos. Os rendimentos de capital não concorrerão, portanto, para determinar o rendimento colectável para efeitos da aplicação deste imposto, com a consequência presumível de reduzir a taxa aplicável, cujo valor varia em função do nível dos rendimentos. O imposto de carácter liberatório é cobrado, em princípio, mediante retenção na fonte (isto é, às sociedades); nalguns casos em que não se possa proceder à retenção na fonte, todavia, é previsto que o imposto seja cobrado «mediante pagamento voluntário à entidade que distribui os dividendos de uma importância igual à retida na fonte sobre os rendimentos de capital» (§ 97 da EStG) (4) .

8. Se o contribuinte decidir não se prevalecer do imposto especial de carácter liberatório, aplicar-se-á, em seu lugar, o imposto ordinário sobre os rendimentos com redução de 50% da taxa. Nesse caso, os rendimentos de capital concorrerão para determinar o rendimento colectável global, com um aumento presumível da taxa aplicável; em contrapartida, no entanto, os rendimentos de capital beneficiarão da redução de «50% da taxa média aplicável ao rendimento total» (§ 37 da EStG) (5) .

b) A tributação dos rendimentos de capital estrangeiros

9. A regulamentação acima descrita aplica-se, como dissemos, apenas aos rendimentos de capital de origem nacional, enquanto os rendimentos resultantes da participação em sociedades estrangeiras estão sujeitos ao imposto ordinário sobre os rendimentos. Isto significa que estes concorrem para determinar o rendimento colectável global, com um aumento presumível da taxa aplicável, e são regularmente submetidos ao imposto sobre os rendimentos sem beneficiar de qualquer redução. Não só não se aplica a esses rendimentos a imposição especial de taxa fixa de 25% com efeito liberatório, como também não beneficiam da redução de 50% da taxa aplicável.

10. Por último, recorda-se que o sistema acima descrito foi alterado por uma lei que entrou em vigor em 1 de Abril de 2002, posterior aos factos do processo e não aplicável ao caso vertente.

II – Matéria de facto e tramitação processual

11. Anneliese Lenz é uma cidadã alemã que reside na Áustria onde, desde 1994, paga os seus impostos.

12. Em 1996, o rendimento de A. Lenz proveio inteiramente de dividendos de sociedades com sede na Alemanha.

13. Relativamente a esse ano, a administração fiscal austríaca calculou o imposto sobre os rendimentos devido por A. Lenz com base na taxa ordinária sobre o rendimento pessoal, sem aplicar o imposto liberatório especial ou a taxa reduzida a metade, previstos nos §§ 37 e 97 da EStG.

14. A. Lenz reclamou contra essa decisão na Finanzlandesdirektion für Tirol, sustentando, em especial, que a não aplicação do imposto liberatório e da taxa reduzida a metade aos rendimentos resultantes da participação em sociedades de outros Estados?Membros é contrária à livre circulação de capitais garantida pelo artigo 73.º?B do Tratado CE. Uma vez que essa reclamação foi rejeitada, A. Lenz interpôs recurso no Verwaltungsgerichtshof. Tendo dúvidas quanto à compatibilidade com o direito comunitário das disposições fiscais nacionais submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O disposto no artigo 73.º?B, n.º 1, conjugado com o disposto no artigo 73.º?D, n.º 1, alíneas a) e b), e n.º 3, do Tratado CE [actuais artigos 56.º, n.º 1, e 58.º, n.º 1, alíneas a) e b), e n.º 3, CE], opõe-se a uma norma, como a do § 97, n.os 1 e 4, da EStG 1988 (lei de 1988 relativa ao imposto sobre o rendimento), conjugado com o § 37, n.os 1 e 4, da EStG, nos termos da qual o sujeito passivo, no caso de dividendos de acções nacionais, pode optar por uma tributação definitiva e global a uma taxa de 25% ou pela tributação a uma taxa igual a metade da taxa média aplicável à totalidade dos rendimentos, enquanto os dividendos de acções estrangeiras são sempre tributados pela taxa normal do imposto sobre o rendimento?

2) Tem relevância para a resposta à primeira questão o nível de tributação do rendimento da sociedade de capitais com sede e direcção noutro Estado?Membro da CE ou num Estado terceiro onde a participação é detida?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: a situação correspondente ao artigo 73.º?B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) pode conduzir a que o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas liquidado, no Estado em que se encontram estabelecidas, às sociedades por acções com sede e direcção noutros Estados?Membros da UE ou em Estados terceiros seja proporcionalmente deduzido do imposto austríaco sobre o rendimento liquidado ao titular dos dividendos?»

15. No presente processo apresentaram observações escritas a recorrente no processo principal, os Governos da austríaco, dinamarquês, francês e do Reino Unido, bem como a Comissão. A recorrente no processo principal, a Áustria, o Reino Unido e a Comissão também intervieram na audiência de 29 de Janeiro de 2004.

16. Na instrução do processo, o Tribunal de Justiça colocou uma questão ao Governo austríaco relativa à legislação fiscal em vigor em 1996.

III – Análise jurídica

Quanto às duas primeiras questões

17. Com as duas primeiras questões, que convém tratar em conjunto, o Verwaltungsgerichtshof pergunta se é compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais uma regulamentação que permite apenas aos titulares de rendimentos de capital de origem nacional optar entre um imposto especial de carácter liberatório e o imposto ordinário sobre os rendimentos com redução de 50% da taxa, enquanto prevê que aos rendimentos de capitais estrangeiros se aplica necessariamente o imposto ordinário sobre os rendimentos sem reduções de taxa. O Verwaltungsgerichtshof pretende, além disso, saber se a resposta a esta questão depende do nível da tributação que atinge, nos outros Estados?Membros ou em países terceiros, as sociedades que obtêm esses rendimentos.

18. Como já referi, foi submetida ao Tribunal de Justiça uma questão análoga no processo Schmid, no qual não se chegou, no entanto, a uma decisão de mérito, porque o órgão de reenvio (o Berufungssenat) não tinha a qualidade de órgão jurisdicional na acepção do artigo 234.º CE. Defendi igualmente a inadmissibilidade do reenvio prejudicial nas minhas conclusões apresentadas em 29 de Janeiro de 2002 nesse processo (6) ; nessa sede, no entanto, analisei, a título subsidiário, o mérito da questão que, no essencial, torna agora a ser apresentada pelo Verwaltungsgerichtshof. Referir-me-ei muito a essas muito conclusões na exposição que farei

em seguida.

19. Como no processo Schmid, para responder à questão acima resumida, há que determinar antes de mais se uma regulamentação do tipo da que está em análise pode implicar uma restrição aos movimentos de capitais na acepção do artigo 73.ºB do Tratado CE, para em seguida apreciar, em caso afirmativo, se a referida regulamentação pode ser justificada nos termos do artigo 73.ºD.

i) Quanto ao carácter restritivo da regulamentação em análise

20. Quanto ao primeiro aspecto, devo antes de mais recordar que «constituem restrições aos movimentos de capitais [na acepção do artigo 73.ºB do Tratado CE] medidas impostas por um Estado-Membro susceptíveis de dissuadir os seus residentes de [...] efectuarem investimentos noutros Estados-Membros» (7) . A esse respeito, o Tribunal de Justiça precisou, em especial, que «o facto de subordinar a concessão de uma vantagem fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares accionistas, como a isenção dos dividendos, à condição de estes provirem de sociedades com sede no território nacional constitui uma restrição aos movimentos de capitais» (8) .

21. Isso na medida em que tal regulamentação:

– por um lado, «tem como efeito dissuadir os nacionais [...] que residem [no Estado-Membro em causa] de investirem os respectivos capitais em sociedades com sede noutro Estado-Membro»;

– por outro, «tem também efeito restritivo quanto às sociedades com sede noutros Estados-Membros, na medida em que lhes levanta um obstáculo à recolha de capitais [no Estado-Membro em causa] visto que os dividendos que paguem aos residentes [desse Estado-Membro] serão tratados, em termos de fiscalidade, de forma menos favorável que os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede [nesse mesmo Estado-Membro], pelo que as respectivas acções ou partes sociais serão menos atractivas para os investidores que residam [no Estado-Membro em questão] que as de sociedades com sede [nesse] Estado-Membro» (9) .

22. Como já sustentei no processo Schmid, se se acolhe esse conceito de «restrição aos movimentos de capitais» na acepção do artigo 73.ºB, não se pode negar a existência de tal restrição em presença de uma regulamentação, como a que está em análise, que para os rendimentos de capital nacionais permite optar entre um imposto de carácter liberatório à taxa fixa de 25% e o imposto ordinário sobre os rendimentos a uma taxa reduzida a metade, enquanto para os rendimentos de capital estrangeiros impõe a aplicação do imposto ordinário sobre os rendimentos sem reduções de taxa. Não há dúvidas, com efeito, que tal regulamentação reserva um tratamento favorável aos rendimentos de capitais nacionais, desencorajando os investidores nacionais de adquirirem participações em sociedades de outros Estados-Membros e colocando a estas últimas um obstáculo à recolha de capitais no Estado-Membro em causa.

23. Como no processo Schmid, entendo, portanto, que ao reservar um tratamento fiscal favorável aos rendimentos de capital nacionais relativamente aos estrangeiros, a regulamentação em análise implica uma restrição aos movimentos de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 73.ºB do Tratado CE.

ii) Quanto à possível justificação da regulamentação em análise com base no artigo 73.ºD

24. Tal conclusão, todavia, não implica necessariamente a incompatibilidade de semelhante regulamentação com as regras sobre livre circulação de capitais.

25. Recordo novamente que, com efeito, nos termos do artigo 73.ºD, n.º 1, do Tratado CE, «o disposto no artigo 73.ºB não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] 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 lugar em que o seu capital é investido» nem o direito de [...] «tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos» (10) .

26. Para responder às duas primeiras questões prejudiciais formuladas pelo Verwaltungsgerichtshof, há ainda que apreciar, portanto, se a regulamentação em análise pode ser justificada com base no artigo 73.ºD, n.º 1, do Tratado CE.

27. A esse respeito, devo antes de mais recordar que essa disposição, na medida em que

autoriza uma derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais (11) , deve ser interpretada restritivamente e, de qualquer modo, não pode justificar disposições e medidas nacionais que constituam «um meio de discriminação arbitrária», ou «uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos [...] tal como definida no artigo 73.ºB» (artigo 73.ºD, n.º 3, do Tratado CE).

28. Daí decorre que as restrições decorrentes de uma regulamentação do tipo da que está em análise podem ser admitidas por força do artigo 73.ºD, n.º 1, apenas quando as diferenças de tratamento entre os rendimentos de capital nacionais e estrangeiros sejam objectivamente justificadas pela diferença das situações ou por razões imperiosas de interesse geral (12) .

29. Recordo, de resto, que relativamente às medidas destinadas a impedir violações da regulamentação fiscal nacional, o Tribunal de Justiça já teve ocasião de esclarecer que «uma medida, que pode ser abrangida pelo artigo 73.º do Tratado, deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a consecução do objectivo que prossegue e não ultrapassar o necessário para o atingir» (13) . Por último, o procedimento deve ser «necessári[o] para a protecção dos objectivos visados», no sentido de que estes não podem ser alcançados «através de medidas menos restritivas da livre circulação de capitais» (14) .

30. Para determinar se as restrições aos movimentos de capitais decorrentes da regulamentação fiscal em questão podem ser admitidas por força do artigo 73.ºD, n.º 1, do Tratado CE, deve apreciar-se antes de mais se, como sustentam os governos intervenientes, as diferenças de tratamento entre os rendimentos de capital nacionais e estrangeiros são objectivamente justificadas e não implicam, portanto, discriminações arbitrárias ou restrições dissimuladas à livre circulação de capitais.

31. A esse respeito, o Reino Unido afirma que as vantagens fiscais previstas na regulamentação em análise são limitadas aos dividendos das sociedades nacionais porque a administração austríaca cobra o imposto respectivo directamente às sociedades que os distribuem. Uma vez que essa modalidade de cobrança não é possível no caso de rendimentos de capital de sociedades com sede noutros Estados-Membros, é tecnicamente impossível alargar-lhes as referidas vantagens.

32. A propósito, recordo antes de mais que apenas o imposto de carácter liberatório é cobrado à sociedade que distribui os lucros, a qual procede, na qualidade de substituto do sujeito passivo, a uma retenção na fonte. Só para essa forma de tributação, portanto, é que subsiste o impedimento técnico à cobrança que, segundo o Reino Unido, coloca os rendimentos de capital estrangeiros numa situação objectivamente diferente em relação aos nacionais, justificando assim o seu tratamento diferenciado.

33. Feita esta observação, recordo que já no processo Schmid considerei a referida argumentação pouco convincente. Com efeito, embora seja verdade que para aplicar, na Áustria, a retenção na fonte é necessária a presença de um substituto do sujeito passivo nesse país, também não é verdade que o imposto de carácter liberatório pressuponha necessariamente uma retenção na fonte. Entendo, com efeito, que, para cobrar um imposto do tipo do que está em análise (caracterizado por uma taxa de 25% e pelo efeito liberatório), podem ser previstas modalidades técnicas diferentes e susceptíveis de serem aplicadas sem problemas igualmente aos rendimentos de sociedades estrangeiras.

34. Como foi salientado também no presente processo pela Comissão, um exemplo nesse sentido é dado pela própria regulamentação austríaca acima descrita, segundo a qual, em determinados casos em que não se pode proceder a retenção na fonte, o imposto de carácter liberatório pode ser cobrado «mediante pagamento voluntário à entidade que distribuiu os dividendos de uma importância igual à retida na fonte sobre os rendimentos dos capitais» (15) . Para os rendimentos provenientes de sociedades estrangeiras, pode prever-se, portanto, semelhante forma de «pagamento voluntário» à administração fiscal, que permita aplicar também a esses rendimentos o imposto de carácter liberatório e eliminar assim as referidas restrições aos movimentos de capitais.

35. No que respeita, em seguida, à redução de 50% da taxa no caso de sujeição dos rendimentos de capital nacionais ao imposto ordinário sobre os rendimentos, todos os governos intervenientes sustentam que essa redução se impõe para garantir a coerência do sistema fiscal nacional e que essa finalidade, à luz dos acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica (16), pode «justificar uma regulamentação que restrinja as liberdades fundamentais» (17). A regulamentação em análise justifica-se, em especial, pelo facto de os lucros gerados pelas sociedades estabelecidas na Áustria serem já submetidos naquele país a um imposto à taxa fixa de 34% e ser portanto incongruente tributar novamente os mesmos lucros no momento da sua distribuição aos accionistas, sujeitando-os integralmente ao imposto sobre os rendimentos.

36. São de opinião diferente a recorrente no processo principal e a Comissão, que consideram injustificado o tratamento diferente dos dividendos consoante provenham de sociedades nacionais ou estrangeiras. A recorrente e a Comissão sublinham, em especial, que a regulamentação em análise não pode ser justificada pela alegada exigência de garantir a coerência do sistema fiscal nacional para evitar uma forma de dupla tributação (em sentido económico), dado que o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre os rendimentos de capitais dizem respeito a sujeitos passivos diferentes.

37. Como já observei no processo Schmid, também me parece que não se pode invocar a exigência referida nos acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica. Recordo, com efeito, que nesses processos «existia umnexo directo, por estar em causa o mesmo contribuinte, entre a atribuição da isenção fiscal e a compensação deste benefício mediante tributação, efectuadas no quadro do mesmo imposto. Tratava-se, na ocorrência, *do nexo entre a dedutibilidade das contribuições e a tributação dos montantes devidos pelos organismos seguradores em cumprimento dos contratos de seguro de reforma e de vida*, que se impunha preservar para salvaguardar a coerência do sistema fiscal em causa» (18). No caso vertente, não subsiste, ao invés, umnexo directo entre o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre os rendimentos de capital, dado que, como no processo Verkooijen, «se trata de dois impostos distintos que atingem contribuintes distintos» (a sociedade e os accionistas) (19).

38. Em conformidade com o acórdão Verkooijen, não considero, portanto, que as restrições aos movimentos de capitais decorrentes da regulamentação em análise possam ser justificadas pela exigência de garantir a coerência do sistema fiscal nacional.

39. Em casos como o vertente, além disso, entendo que, ao contrário do que observou o Governo dinamarquês relativamente à segunda questão, a exigência de coerência do sistema fiscal também não pode ser invocada quando o rendimento das sociedades com sede noutro Estado-Membro seja sujeito nesse Estado a uma tributação pouco elevada.

40. Como observou com razão a Comissão, é, com efeito, injustificado excluir apenas os rendimentos de capital estrangeiros da aplicação do imposto liberatório e da taxa reduzida a metade em consideração do nível de tributação que incide sobre as sociedades. Essa exclusão pressupõe, com efeito, a existência de umnexo directo entre o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre os accionistas que, como se disse, não existe no sistema fiscal austríaco; não é, portanto, coerente criar umnexo deste tipo apenas para a tributação dos rendimentos de sociedades estrangeiras.

41. Mas excluir as referidas facilidades em função da tributação menos elevada das sociedades estrangeiras é injustificado até porque desse modo se acabaria por imputar aos accionistas uma eventual vantagem tributária reconhecida às referidas sociedades, vantagem da qual eles só poderiam beneficiar de modo indirecto e eventual, ou seja, apenas no caso de a tributação menos elevada se traduzir em maiores lucros distribuídos.

42. Mas, sobretudo, desse modo, desencorajar-se-iam os particulares de colocar os seus capitais em sociedades que, gozando noutros Estados-Membros de melhores condições de mercado, podem garantir uma remuneração mais elevada dos investimentos. Isto porque as vantagens decorrentes das diferenças na tributação directa das empresas seriam neutralizadas por um tratamento fiscal penalizador, que privaria definitivamente de conteúdo a própria liberdade dos particulares de fazer circular os seus capitais no interior da Comunidade (20).

43. Por último, para justificar a regulamentação austríaca em análise, o Governo francês sustenta que, se o imposto com carácter liberatório ou a redução de taxa fossem alargados aos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas noutros Estados?Membros, a administração fiscal do país de residência do accionista não poderia controlar de modo eficaz os lucros das referidas sociedades. A regulamentação em análise poderia, portanto, ser justificada na acepção do artigo 73.º?D, n.º 1, alínea b), do Tratado CE, segundo o qual o disposto no artigo 73.º?B do Tratado CE não prejudica o direito de os Estados?Membros «tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos».

44. Em minha opinião, no entanto, essa argumentação não tem fundamento. Como já salientei no processo Schmid, é evidente que a regulamentação em análise não garante de modo algum a eficácia dos controlos fiscais, dado que o tratamento menos favorável reservado aos rendimentos de capital estrangeiros não permite efectivamente controlar se estes são regularmente declarados ao fisco austríaco para serem sujeitos ao imposto ordinário sobre os rendimentos.

45. Do exposto resulta, portanto, que os elementos invocados pelos governos intervenientes não podem justificar, na acepção do artigo 73.º?D, n.º 1, do Tratado CE, as restrições aos movimentos de capitais decorrentes da regulamentação fiscal em análise.

46. Deve, portanto, concluir-se que as disposições conjugadas do artigo 73.º?B, n.º 1, do Tratado CE e do artigo 73.º?D, n.º 1, do Tratado CE se opõem a uma regulamentação do tipo da que está em análise, que permite apenas aos titulares de rendimentos de capital nacionais optar entre o imposto especial de carácter liberatório e o imposto ordinário sobre os rendimentos com redução de 50% da taxa, enquanto prevê que aos rendimentos de capital estrangeiros se aplica necessariamente o imposto ordinário sobre os rendimentos sem reduções de taxa.

47. A não concessão aos titulares de rendimentos de capital estrangeiros da referida faculdade de optar entre duas formas diferentes de imposição não pode ser justificada pelo facto de o rendimento das sociedades com sede noutro Estado?Membro estar sujeito nesse Estado?Membro a uma tributação pouco elevada.

Quanto à terceira questão

48. Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 73.º?B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) se opõe a uma regulamentação fiscal nacional que permite ao contribuinte, que recebe dividendos de sociedades estrangeiras, deduzir proporcionalmente do imposto nacional sobre os rendimentos das pessoas singulares o imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas pago no estrangeiro pela sociedade participada.

49. A recorrente no processo principal e a Comissão contestaram a admissibilidade dessa questão. Trata-se, com efeito, de uma questão puramente hipotética, porque de facto uma dedução deste tipo não é contemplada no ordenamento austríaco.

50. Em qualquer caso, observa a recorrente no processo principal, mesmo que fosse contemplada, essa dedução não eliminaria a discriminação em prejuízo de quem recebe dividendos de sociedades estrangeiras porque, pelo menos em determinadas circunstâncias, esses rendimentos continuariam a ser tributados mais pesadamente do que os rendimentos de capital nacionais.

51. Segundo a Comissão, pelo contrário, na referida eventualidade o direito comunitário não se opõe à dedução mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio, na condição de se aplicar de modo idêntico aos dividendos nacionais e estrangeiros.

52. Segundo os Governos austríaco e dinamarquês, ao invés, a referida dedução, mesmo se aplicada apenas aos rendimentos de capital estrangeiros, é compatível com os artigos 73.º?B e 73.º?D do Tratado CE. Um eventual tratamento fiscal desfavorável desses rendimentos justifica-se, com efeito, pela exigência de garantir a coerência do sistema fiscal nacional e de evitar distorções da concorrência em vantagem dos Estados que adoptem impostos modestos relativamente a sociedades com sede no seu território.

53. Por meu lado, recordo antes de mais que, segundo jurisprudência assente, «a justificação do reenvio a título prejudicial e, em consequência, da competência do Tribunal de Justiça, não é a formulação de opiniões a título consultivo sobre questões gerais ou hipotéticas [...], mas a

necessidade inerente à efectiva solução de um contencioso» (21) .

54. Recordo igualmente que, justamente para preservar essa função do reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça reserva-se uma margem discricionária quanto às apreciações efectuadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais sobre a necessidade e a relevância das questões que lhe são submetidas, a fim de excluir, se for caso disso, a admissibilidade do reenvio (22) .

55. Posto isto, saliento que as disposições invocadas no despacho de reenvio não prevêm a possibilidade de deduzir na Áustria o imposto sobre as sociedades pago noutra Estado-Membro ou em países terceiros. E o despacho de reenvio não permite verificar se a referida dedução pode resultar de outras disposições por via de interpretação contextual.

56. Por outro lado, tendo sido convidado pelo Tribunal de Justiça a fornecer esclarecimentos quanto a esse ponto, o Governo austríaco confirmou que a legislação fiscal em vigor ao tempo dos factos do litígio principal não permitia reconstituir, nem sequer através de uma interpretação extensiva da lei, uma dedução como a referida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

57. Ora, se – como precisou o Governo austríaco – semelhante dedução não pode legitimamente decorrer da legislação nacional, então a recorrente no processo principal e a Comissão têm razão em sustentar que a terceira questão é meramente hipotética.

58. Se a consideração do Governo austríaco está correcta, com efeito, uma resposta do Tribunal de Justiça sobre a referida questão representaria um parecer consultivo sobre as medidas que um Estado-Membro pode adoptar em abstracto para eliminar as restrições à livre circulação de capitais determinadas pela própria regulamentação fiscal. Mas o Tribunal de Justiça resolveria precisamente um problema meramente hipotético sem qualquer relação com o objecto do processo principal.

59. Entendo, portanto, que o Tribunal de Justiça não é competente para se pronunciar sobre a terceira questão prejudicial formulada pelo Verwaltungsgerichtshof.

60. Todavia, no caso de o Tribunal de Justiça, tendo em consideração a complexidade das disposições fiscais em análise e as dúvidas formuladas pelo órgão jurisdicional austríaco, entender que é oportuno responder à questão, essa resposta, em minha opinião, deve ser negativa.

61. Entendo, com efeito, que uma regulamentação fiscal nacional que permite ao contribuinte que recebe dividendos de sociedades estrangeiras deduzir proporcionalmente do imposto nacional sobre os rendimentos das pessoas singulares o imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas pago no estrangeiro pela sociedade participada, determina uma restrição aos movimentos de capitais em princípio proibida pelo artigo 73.º B do Tratado CE, se a referida regulamentação implicar um tratamento fiscal favorável aos rendimentos de capital nacionais. Compete, no entanto, ao órgão jurisdicional nacional verificar se, no caso em apreço, a aplicação dessa forma de dedução penaliza os rendimentos de capital estrangeiros.

62. Acrescento ainda que, ao contrário do que sustentam os Governos austríaco e dinamarquês, a eventual desigualdade de tratamento não pode ser justificada pela exigência de coerência do sistema fiscal nem pela exigência de evitar distorções da concorrência em benefício dos Estados que prevejam uma tributação menos elevada das sociedades, e isto pelos motivos expostos nos n.os 39 a 42.

IV – Conclusão

63. À luz das considerações precedentes, proponho, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais formuladas pelo Verwaltungsgerichtshof nos seguintes termos: «1) As disposições conjugadas do artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1 CE) e do artigo 73.º D, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 58.º, n.º 1, CE) opõem-se a uma regulamentação do tipo da que está prevista pelos §§ 37 e 97 da EStG 1988 (BGBl. 1988, p. 400), na versão publicada no BGBl. 1996, p. 797, que permite apenas aos titulares de rendimentos de capital nacionais optar entre o imposto especial de carácter liberatório e o imposto ordinário sobre os rendimentos com redução de 50% da taxa, enquanto prevê que aos rendimentos de capital estrangeiros se aplica necessariamente o imposto ordinário sobre os rendimentos sem reduções de taxa.

2) A não concessão aos titulares de rendimentos de capital estrangeiros da faculdade referida de optar entre as duas formas diferentes de imposição não pode ser justificada pelo facto de o rendimento das sociedades com sede noutra Estado? Membro estar sujeito nesse Estado? Membro a uma tributação pouco elevada.

3) O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias não é competente para responder à terceira questão que lhe foi submetida pelo Verwaltungsgerichtshof por despacho de 27 de Agosto de 2002.»

1 – Língua original: italiano.

2 – Acórdão de 30 de Maio de 2002, Schmid (C-516/99, Colect., p. I-4573).

3 – BGBl. 1988, p. 400 na versão resultante do BGBl. 1996, p. 201.

4 – Na versão resultante do BGBl. 1996, p. 797.

5 – Na versão resultante do BGBl. 1996, p. 797.

6 – Conclusões de 29 de Janeiro de 2002, Schmid (C-516/99, Colect., p. I-4573, em especial p. 4573).

7 – Acórdão de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica (C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 18); no mesmo sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson (C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 10); de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer (C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 26), e de 14 de Outubro de 1999, Sandoz (C-439/97, Colect., p. I-7041, n.º 19).

8 – Acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 36).

9 – Acórdão Verkooijen, já referido na nota 8, n.os 34 e 35.

10 – Artigo 73.º D, n.º 1, alíneas a) e b).

11 – Acórdão de 14 de Março de 2000, Église de scientologie (C-54/99, Colect., p. I-1335, n.º 17).

12 – V., neste sentido, acórdão Verkooijen, que, relativamente ao artigo 73.º D, n.º 1, alínea a), afirmou, em conformidade com a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, que «já antes da entrada em vigor [dessa disposição], disposições nacionais como as visadas por este artigo, que estabeleciam determinadas distinções, nomeadamente com base na residência dos contribuintes, poderiam ser compatíveis com o direito comunitário se aplicáveis a situações não comparáveis objectivamente (v., nomeadamente, acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225) ou ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, e, nomeadamente, por razões de coerência do regime fiscal (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, n.º 43)».

13 – Acórdão de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, já referido na nota 7, n.º 41.

14 – Acórdão de 14 de Dezembro de 1995, Sanz de Lera e o. (C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Colect., p. I-4821, n.º 23).

15 – § 97, n.º 2, da EStG.

16 – Acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, e Comissão/Bélgica, já referidos na nota 12.

17 – Acórdão Verkooijen, já referido na nota 8, n.º 56.

18 – Acórdão Verkooijen, já referido na nota 8, n.º 57; sublinhado meu.

19 – Acórdão Verkooijen, já referido na nota 8, n.º 58.

20 – Sobre a impossibilidade de justificar um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental pela existência de outras vantagens fiscais v. acórdão Verkooijen, já referido na nota 8, n.º 61. V. também, no que respeita ao artigo 43.º CE, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Recueil., p. 273, n.º 21); de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089, n.º 53); e sobretudo, com referência ao artigo 49.º CE, acórdão de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Colect., p. I-7447, n.os 43 a 45).

21 – V., entre muitos, acórdãos de 15 de Junho de 1995, Zabala Erasun e o. (C-422/93 a C-424/93, Colect., p. I-1567, n.º 29), e de 12 de Março de 1998, Djabali (C-314/96, Colect., p. I-1149, n.os 17 a 20).

22 – Designadamente, o Tribunal de Justiça em diversas ocasiões «considerou não poder

pronunciar-se sobre uma questão prejudicial colocada pelo órgão jurisdicional nacional quando é manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra comunitária, solicitadas pela jurisdição nacional, não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal [ou] quando o problema é hipotético» [acórdão de 13 de Julho de 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, Colect., p. I-6049, n.º 20)]. V. igualmente acórdãos de 16 de Julho de 1992, *Lourenço Dias* (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.os 17 e 18); de 16 de Julho de 1992, *Meilicke* (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.º 25); de 15 de Dezembro de 1995, *Bosman* (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 61), e de 9 de Março de 2000, *EKW e Wein & Co.* (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 52).