



Date de réception : 27/10/2015



Numero di ruolo pubblicato	:	C-194/15
Numero dell'atto	:	9
Numero di registro	:	997858
Data di deposito	:	30/07/2015
Data di iscrizione nel registro	:	31/07/2015
Tipo di atto	:	Osservazioni

	:	Atto
Riferimento del deposito effettuato tramite e-Curia	:	DC44760
Numero del file	:	1
Autore del deposito	:	Luís Inez Fernandes (R756) Portugal



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

**Tribunal de Justiça  
da  
União Europeia**

**Processo n.º C-194/15  
Baudinet e o.**

**OBSERVAÇÕES  
DA  
REPÚBLICA PORTUGUESA**

No pedido de decisão a título prejudicial submetido pela *Commissione Tributaria Provinciale di Torino* (Itália) relativo à interpretação dos artigos 63.º e 65.º TFUE em matéria de eliminação da dupla tributação jurídica internacional.



S. R.  
MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

Lisboa, 30 de julho de 2015

Meritíssimos Senhores Presidente e Juízes  
do Tribunal de Justiça da União Europeia

O **Governo português**, representado por Luís Inez Fernandes, Margarida Rebelo e João Martins da Silva, na qualidade de agentes, tendo sido notificado do pedido de decisão a título prejudicial submetido pela *Commissione Tributaria Provinciale di Torino* (Itália), no processo **C-194/15**, tem a honra de apresentar as suas observações ao abrigo do artigo 23.º do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça, o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

### **I – Matéria de facto**

1. No âmbito de um recurso interposto no processo principal pela recorrente, litígio esse que determinou que o tribunal nacional tenha submetido a presente questão prejudicial e que respeita a liquidações de



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente aos exercícios fiscais de 2007 e 2008, pretende-se saber se a recorrente pode, ou não, deduzir ao imposto devido em Itália, Estado da sua residência, o montante integral da retenção na fonte efetuada em França, pela sociedade «Paul Ricard S.A», quando do pagamento de dividendos à recorrente.

2. Os factos relevantes referentes ao litígio podem resumir-se do seguinte modo. Nos anos de 2007 e 2008 a recorrente, residente em Itália, detinha uma participação acionista qualificada na sociedade «Paul Ricard S.A», a qual se encontrava estabelecida em França e pagou, nos anos em causa, dividendos à recorrente.

3. Nos termos da “Convenção destinada a evitar a dupla tributação, celebrada entre a República Italiana e a República Francesa em 5 de Outubro de 1989” (a seguir “CDT”), a sociedade «Paul Ricard S.A.» reteve na fonte, em França, um montante equivalente a 15% do valor ilíquido dos dividendos a receber pela recorrente.

4. Na sua declaração de rendimentos entregue em Itália, a recorrente pretende deduzir do imposto devido em Itália o montante integral da retenção na fonte efetuada em França.

5. A Administração Fiscal italiana considera que tal crédito de imposto de origem estrangeira, naquele montante, é ilegal, por exceder o que resulta da articulação entre a CDT e a sua legislação interna.

6. Em síntese, com este processo prejudicial pretende-se essencialmente apurar em que medida a retenção convencional efetuada pela sociedade francesa sobre os dividendos pagos aos contribuintes pode, ou não, ser deduzida do imposto italiano por eles devido.



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

## II – Questões submetidas pelo tribunal de reenvio

7. Nestas circunstâncias, a fim de decidir o recurso interposto da decisão de recusa da dedução, o órgão jurisdicional de reenvio considera pertinente que o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronuncie, a título prejudicial, sobre a seguinte questão:

*Devem os artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual, quando um residente desse Estado-Membro, acionista de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, recebe dividendos tributados nos dois Estados, a dupla tributação não é compensada pela imputação, no Estado de residência, de um crédito de imposto pelo menos igual ao montante do imposto pago no Estado da sociedade que distribui os dividendos?*

## III – Enquadramento jurídico

8. Perante a questão prejudicial em apreço, importa conhecer, por um lado, o teor da CDT celebrada entre a República italiana e a República francesa e, por outro, o da lei interna italiana.

9. Nos termos do artigo 10.º da CDT:

*«1. Os dividendos pagos por uma sociedade com sede num Estado a um residente de outro Estado são tributáveis neste outro Estado.*

*2. Porém, esses dividendos também são tributáveis no Estado onde está sediada a sociedade que os paga, em conformidade com a legislação desse Estado, mas, se a pessoa que recebe os dividendos for o seu efetivo beneficiário, o imposto assim aplicado não pode exceder:*

*[...]*

*b) 15% do montante bruto dos dividendos, em todos os outros casos».*

10. Ou seja, nos termos da referida CDT, e em consonância com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (a



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

seguir “modelo OCDE”), existe aqui uma situação de competência tributária partilhada entre o Estado da fonte e o Estado da residência.

11. Para fazer face às situações de competência tributária partilhada de ambos os Estados, ou seja, o da fonte e o da residência, e em que se concretiza efetivamente a tributação nos dois Estados contratantes, dispõe o artigo 24.º da referida CDT que quando elementos de rendimentos tributáveis em França estiverem incluídos na base tributável do imposto sobre o rendimento em Itália, este último Estado «*deve deduzir dos impostos assim calculados o imposto sobre o rendimento pago em França [...]*», sendo certo que, em qualquer caso «*[...] o montante da dedução não pode exceder a parte de imposto italiano imputável aos referidos elementos de rendimento na proporção em que estes participam na formação do rendimento total*».

12. Por sua vez, segundo o despacho de reenvio, a lei interna italiana determina, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto do Presidente da República n.º 917, de 22 de dezembro de 1986, na redação dada pelo Decreto Legislativo n.º 344, de 12 de dezembro de 2003, publicado no G.U. n.º 302, de 31 de dezembro de 1986 - S.O. (a seguir «*Texto Único relativo ao Imposto sobre o Rendimento*» ou «*TUIR*»), o seguinte:

*«O imposto é aplicável ao rendimento global do contribuinte, o qual, no que respeita aos residentes, é constituído pela totalidade dos rendimentos que possui, após dedução dos encargos dedutíveis indicados no artigo 10.º».*

13. Essa norma deve, no caso em apreço, ser interpretada em consonância com o artigo 47.º, n.º 1, do TUIR, que dispõe que:

*«Sem prejuízo dos casos referidos no artigo 3.º, n.º 3, alínea a) 1, os rendimentos distribuídos, sob qualquer forma ou denominação, pelas sociedades ou pelas entidades indicadas no artigo 73.º [...] fazem parte do rendimento tributável global, até 40% do seu montante».*



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

14. No que respeita aos rendimentos provenientes de outros Estados, o artigo 165.º do TUIR, determina o seguinte:

*«Se rendimentos obtidos no estrangeiro concorrerem para a formação do rendimento global, os impostos pagos a título definitivo sobre esses rendimentos no estrangeiro podem ser deduzidos do imposto líquido devido» e isto «até ao montante da parte de imposto correspondente à proporção entre os rendimentos obtidos no estrangeiro e o rendimento global [...]» e, como tal, «[s]e o rendimento obtido no estrangeiro contribuir parcialmente para a formação do rendimento global, o imposto estrangeiro deve igualmente ser reduzido na mesma medida».*

15. Por fim, considerando a questão prejudicial, deve-se ter presente o prescrito pelos artigos 63.º e 65.º TFUE. Assim, determina o referido artigo 63.º que:

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

*2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros».*

16. Prescrevendo o artigo 65.º TFUE o seguinte:

*«1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:*

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

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





MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados.

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 63.º.

4. Na ausência de medidas ao abrigo do n.º 3 do artigo 64.º, a Comissão, ou, na ausência de decisão da Comissão no prazo de três meses a contar da data do pedido do Estado-Membro em causa, o Conselho, pode adotar uma decisão segundo a qual as medidas fiscais restritivas tomadas por um Estado-Membro em relação a um ou mais países terceiros são consideradas compatíveis com os Tratados, desde que sejam justificadas por um dos objetivos da União e compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno. O Conselho delibera por unanimidade, a pedido de um Estado-Membro».

#### **IV – Apreciação jurídica: legitimidade da regulação *sub judice***

17. A título de observação preliminar, sublinha-se que a questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional se refere apenas à compatibilidade das disposições legislativas italianas em causa com os artigos 63.º e 65.º TFUE e não com o artigo 49.º TFUE.

18. Na verdade, da decisão de reenvio não resulta, de forma clara, qual a natureza da participação da recorrente na sociedade «Paul Ricard S.A.», no período em questão. Todavia, há a referir que, segundo jurisprudência constante, exerce o direito de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE, o sujeito passivo residente num Estado-Membro que detém, no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, uma participação que lhe confere *uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade* e lhe permite *determinar as respetivas atividades*.

19. Em todo o caso, no presente processo, os princípios que deverão presidir à análise são, no entender do Governo português, idênticos



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

para efeitos de aplicação dos dois artigos 49.º e 63.º TFUE, pelo que o essencial é saber – dando resposta à questão prejudicial – se o Estado italiano, enquanto Estado da residência da recorrente, está, ou não, obrigado a eliminar a dupla tributação jurídica internacional, através da concessão de uma dedução “*pelo menos*” – na expressão utilizada pelo Tribunal de reenvio na formulação da questão prejudicial – igual ao imposto efetivamente pago no Estado da fonte, no caso em apreço a França, ou seja, em substância, a utilizar o método de “imputação integral”.

20. Como é sabido, a prática internacional tem vindo a admitir, como método adequado de eliminação/atenuação da dupla tributação jurídica internacional, o método designado por “imputação normal” e as suas adaptações – *vide* artigo 23.º-B, n.º 1, segundo parágrafo, do Modelo OCDE.

21. Por conseguinte, a questão que se coloca consiste em saber se, ao agir segundo o determinado na sua lei interna e na CDT entre a República italiana e a República francesa, sobre a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, a administração fiscal italiana está a atuar em violação da liberdade de circulação de capitais, tal como esta se encontra definida nos artigos 63.º e 65.º TFUE.

22. Ora, nesta matéria da eliminação da dupla tributação jurídica internacional, a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem sido clara. Quando dois Estados tributam o mesmo rendimento (o dividendo) na esfera do mesmo contribuinte, existe um caso típico de exercício paralelo de competências fiscais de dois Estados com jurisdição fiscal.

23. Isto não significa, é claro, como aliás o Tribunal de Justiça já deu conta, que possa existir um tratamento menos favorável de um dividendo externo (*v.g.* um dividendo pago por uma sociedade residente em França a uma pessoa singular residente em Itália), face a um dividendo interno (*v.g.*



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

pago por uma sociedade residente em Itália a uma pessoa singular residente em Itália), num mesmo Estado.

24. Mas, não é essa a situação subjacente aos presentes autos. Da decisão de reenvio não decorre que o Estado italiano tribute de forma mais desfavorável os dividendos de origem externa. No caso em apreço, a tributação mais elevada não decorre das normas de um Estado, mas sim do exercício paralelo de competências fiscais por dois Estados distintos.

25. O Tribunal de reenvio apresenta o seguinte exemplo numérico:

*«- no caso de um dividendo de 100.000 euros, distribuído por uma sociedade francesa, é aplicável ao seu montante bruto uma retenção convencional de 15%, num total de 15.000 euros;  
- o dividendo líquido obtido pelo titular das participações é, portanto, de 85.000 euros;  
- por sua vez, a base tributável do dividendo em Itália, correspondente a 40% do montante bruto, é de 40.000 euros;  
- na hipótese de uma taxa média de 30%, o IRPEF devido ao Estado italiano sobre uma base tributável de 40.000 euros é de 12.000 euros;  
- dos 15.000 euros já pagos em França a título de retenção na fonte, os contribuintes teriam o direito de deduzir do imposto apenas 40% da retenção efetuada em França, isto é, 6.000 euros, e, em contrapartida, estariam obrigados a pagar para efeitos de IRPEF os restantes 6.000 euros de imposto líquido aplicável;  
- por conseguinte, sobre o dividendo bruto de 100.000 euros sofreriam uma tributação global de 21.000 euros 9.000 euros dos quais devido ao facto de não se ter deduzido 60% da retenção efetuada no estrangeiro».*

26. No entendimento do Tribunal de reenvio, isto conflitua com o tratamento dado a um dividendo interno, que concorreria apenas em 40% do seu montante para a formação do rendimento coletável e que no caso de um dividendo de 100.000,00 EUR, assumindo uma taxa média de 30%<sup>1</sup>, conduziria a uma tributação global de 12.000,00 EUR.

---

<sup>1</sup> A decisão de reenvio não elabora se existe qualquer outra diferença de tratamento entre os dividendos de origem externa face aos dividendos pagos por sociedades residentes em Itália.



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

27. De facto, existe uma discrepância da tributação global entre um dividendo pago por uma sociedade estabelecida em Itália e um dividendo pago por uma sociedade estabelecida em França.

28. Contudo, essa discrepância não ocorre por força da tributação no Estado da residência que, utilizando o próprio exemplo carreado aos autos pelo Tribunal de reenvio, só tributa em 6.000,00 EUR o dividendo recebido de uma sociedade estabelecida em França, por contraposição aos 12.000,00 EUR cobrados em caso de o dividendo recebido ter sido pago por uma sociedade estabelecida em Itália.

29. Esta discrepância do resultado global de tributação não decorre pois de uma qualquer tributação mais elevada por parte do Estado da residência da recorrente face aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas fora de Itália, mas sim do exercício concorrente de uma competência tributária por outro Estado – que também tem uma pretensão legítima de tributar.

30. Com efeito, os sistemas de impostos diretos continuam a ser da competência nacional de cada Estado-Membro, havendo, em consequência, necessidade de repartir a competência fiscal quando da tributação de um rendimento com conexão efetiva a mais que um Estado.

31. Essa necessidade de repartir a competência fiscal, como acontece com as demais disparidades, deve distinguir-se das restrições proibidas pelo direito da União, porque não resulta apenas de um regime, mas sim da coexistência de dois regimes fiscais separados – isto é, nenhum dos regimes fiscais, por si, é responsável pela desvantagem fiscal – disparidades essas que, sublinhe-se, continuariam a existir mesmo que os sistemas fiscais nacionais possuíssem normas exatamente iguais.



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

32. No direito fiscal internacional, a regra geralmente aceite, na medida em que se pretenda evitar a dupla tributação jurídica, é a de que compete ao Estado da residência decidir se quer ou não evitá-la e de que modo. Por exemplo, um Estado pode decidir evitar a dupla tributação jurídica unilateralmente ou por meio de uma convenção preventiva da dupla tributação, podendo utilizar um método de isenção ou um método de crédito do imposto pago no estrangeiro.

33. Nos termos do direito da União, a faculdade de escolher entre estes critérios e de, através deles, atribuir a competência fiscal compete unicamente aos Estados-Membros.

34. Atualmente, não se encontram critérios alternativos no direito da União e não está prevista qualquer base jurídica para a fixação destes critérios.

35. Como se pode ler no acórdão de 14 de Novembro de 2006 do Tribunal de Justiça, *Kerckhaert-Morres*, C-513/04, n.ºs 20, 22 e 23:

*«20. Em circunstâncias como as do caso em apreço, as consequências desfavoráveis que pudessem resultar da aplicação de um sistema de tributação dos rendimentos como o do regime belga em causa no processo principal decorrem do exercício paralelo por dois Estados-Membros da respetiva competência fiscal. (...)*

*22. Ora, o direito comunitário, no seu estado atual e numa situação como a do processo principal, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da Comunidade. Com efeito, abstração feita da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), da Convenção, de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10), e da Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), não foi adotada, até hoje, no quadro do direito comunitário, nenhuma*



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

*medida de unificação ou de harmonização visando eliminar as situações de dupla tributação.*

*23. Por conseguinte, compete aos Estados-Membros tomar as medidas necessárias para prevenir situações como a em causa no processo principal, utilizando, nomeadamente, os critérios de repartição seguidos na prática fiscal internacional. É esta, essencialmente, a finalidade da convenção franco-belga, que procede a uma repartição da competência fiscal entre a República Francesa e o Reino da Bélgica nestas situações. (...)».*

36. Instado, uma vez mais, a decidir sobre a mesma matéria, o Tribunal de Justiça reiterou o que já havia explanado anteriormente. A este propósito, veja-se o acórdão de 16 de Julho de 2009, *Damseaux*, C-128/08, de que se transcrevem os n.ºs considerados mais relevantes para a decisão dos presentes autos:

*«26 (...) [O]s dividendos distribuídos por uma sociedade com sede num Estado-Membro a um acionista residente noutra Estado-Membro podem ser objeto de dupla tributação jurídica sempre que os dois Estados-Membros decidam exercer a sua competência fiscal e sujeitar os referidos dividendos a tributação na esfera do acionista.*

*27. Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que os inconvenientes que podem resultar do exercício paralelo das competências fiscais dos diferentes Estados-Membros, desde que esse exercício não seja discriminatório, não constituem restrições proibidas pelo Tratado CE (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *Kerckhaert e Morres*, n.ºs 19, 20 e 24, e *Orange European Smallcap Fund*, n.ºs 41, 42 e 47). (...)*

*32. Numa situação em que tanto o Estado-Membro da fonte dos dividendos como o Estado-Membro de residência do acionista podem tributar os referidos dividendos, considerar que compete necessariamente ao Estado-Membro de residência evitar a referida dupla tributação equivaleria a conferir prioridade ao Estado-Membro da fonte na tributação desse tipo de rendimentos.*

*33. Embora essa repartição de competências estivesse conforme, nomeadamente, com a prática jurídica internacional, nos termos em que se reflete no modelo de Convenção fiscal relativa ao rendimento e património elaborado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE), designadamente do seu artigo 23.º-B, é ponto assente que o direito comunitário, no seu estado atual e numa situação como a que está em causa no processo principal, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no*



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

*interior da Comunidade (v. acórdãos, já referidos, Kerckhaert e Morres, n.º 22, e Columbus Container Services, n.º 45).*

34. *Por consequência, embora um Estado-Membro não possa invocar uma Convenção bilateral a fim de escapar às obrigações que lhe incumbem por força do Tratado (v. acórdãos de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, C-170/05, Colet., p. I-11949, n.º 53, e Amurta, já referido, n.º 55), o facto de tanto o Estado-Membro da fonte dos dividendos como o Estado-Membro de residência do acionista poderem tributar os referidos dividendos não significa que o Estado-Membro de residência esteja obrigado, por força do direito comunitário, a evitar os inconvenientes que possam resultar do exercício da competência assim repartida pelos dois Estados-Membros.*

37. Assim, face à jurisprudência constante que se expôs do Tribunal de Justiça, outro não pode ser o entendimento, ou seja, a legislação interna italiana, que concretiza o estabelecido na CDT entre a República italiana e a República francesa, em matéria de atenuação/eliminação da dupla tributação jurídica internacional, não viola o princípio da liberdade de circulação de capitais, sendo a situação dos autos resultado de disparidade decorrente da aplicação concorrente de diferentes sistemas fiscais, italiano e francês, e da inexistência de harmonização da União na matéria em causa.

## V – Conclusão

38. De quanto precede e pelos fundamentos expostos, o Governo português propõe que o Tribunal de Justiça se digne responder no seguinte sentido às questões submetidas pela *Commissione Tributaria Provinciale di Torino* (Itália):

*Os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual os dividendos distribuídos por uma sociedade com sede noutra Estado-Membro a um acionista residente nesse Estado-Membro podem ser*



MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS  
Direção-Geral dos Assuntos Europeus

*tributados nesse Estado-Membro e a qual limita o crédito de imposto pago no estrangeiro ao montante de imposto devido nesse Estado-membro correspondente à proporção daqueles dividendos no rendimento total tributável.*

Os Agentes da República Portuguesa

Luís Inez Fernandes

Margarida Rebelo

João Martins da Silva