



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**O MÉTODO FRACIONÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE  
JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA**

**António Freitas Vilar**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,  
sob a orientação do  
Mestre Dinis Tracana

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa  
Lisboa, 26 de Março de 2018

*Ao Mestre Dinis Tracana,  
por toda a disponibilidade, apoio e amizade.*

## Índice

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>5</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2. AS LIBERDADES DE CIRCULAÇÃO DE PESSOAS .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1. O direito geral de circulação .....</b>	<b>7</b>
<b>2.2. A liberdade de circulação de trabalhadores .....</b>	<b>8</b>
<b>2.3. A liberdade de estabelecimento .....</b>	<b>10</b>
<b>3. ANÁLISE À JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA ANTERIOR AO ACÓRDÃO X .....</b>	<b>11</b>
<b>3.1. Schumacker .....</b>	<b>11</b>
3.1.1. <i>Enquadramento</i> .....	11
3.1.2. <i>Comentário</i> .....	12
<b>3.2. De Groot .....</b>	<b>16</b>
3.2.1. <i>Enquadramento</i> .....	16
3.2.2. <i>Comentário</i> .....	18
<b>3.3. Comissão contra Estónia .....</b>	<b>21</b>
3.3.1. <i>Enquadramento</i> .....	21
3.3.2. <i>Comentário</i> .....	22
<b>3.4. Kieback .....</b>	<b>23</b>
3.4.1. <i>Enquadramento</i> .....	23
3.4.2. <i>Comentário</i> .....	24
<b>3.5. Conclusões intermédias.....</b>	<b>26</b>
<b>4. ANÁLISE AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA X .....</b>	<b>27</b>
4.1.1. <i>Quadro jurídico neerlandês</i> .....	27
4.1.2. <i>Factos do caso</i> .....	27
4.1.3. <i>Raciocínio do Tribunal de Justiça</i> .....	28
<b>4.2. Comentário.....</b>	<b>29</b>
4.2.1. <i>Capacidade contributiva</i> .....	29
4.2.2. <i>Método fracionário</i> .....	30
4.2.3. <i>Âmbito de aplicação material do acórdão</i> .....	34

4.2.4. <i>Âmbito de aplicação territorial do acórdão</i> .....	38
4.3. <b>Questões em aberto após o caso X</b> .....	39
4.4. <b>Procedimento e fundamento para fixação do método fracionário</b> .....	43
<b>5. REPERCUSSÕES DO ACÓRDÃO X NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS</b> .....	<b>45</b>
<b>6. CONCLUSÃO</b> .....	<b>50</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>54</b>
<b>JURISPRUDÊNCIA</b> .....	<b>60</b>

## Abreviaturas

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CE	Comissão Europeia
CDT	Convenção para Evitar a Dupla Tributação
Cfr.	Confrontar
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CMOCDE	Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE
DUE	Direito da União Europeia
<i>e.g</i>	<i>Exempli gratia</i>
EEE	Espaço Económico Europeu
EEK	Coroa Estónia
EFTA	Associação Europeia de Livre Comércio
EUA	Estados Unidos da América
EUR	Euros
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
n.º	Número
n.ºs	Números
NLG	Florim Neerlandês
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p.	Página
pp.	Páginas
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

## 1. Introdução

A tributação de pessoas singulares não residentes tem vindo a ser amplamente discutida desde *Schumacker*<sup>1</sup>. O problema consiste em determinar a existência da obrigação do Estado da fonte tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um sujeito passivo não residente que aufera a totalidade ou quase totalidade dos seus rendimentos nesse Estado, quando o Estado da residência não o possa fazer por os rendimentos aí auferidos serem insuficientes.

A questão está relacionada com o âmbito de aplicação do princípio da não discriminação, que tem suscitado inúmeras questões enquanto fundamento de incompatibilidade de disposições nacionais com os Tratados<sup>2</sup>. Por um lado, não é certo qual o parâmetro de comparabilidade a adotar, por outro, a existência de uma justificação para a diferença de tratamento nem sempre é linear.

Segundo o Tribunal de Justiça da União Europeia, em matéria de tributação direta, pessoas singulares residentes e não residentes não se encontram, em regra, numa situação comparável. Com efeito, o rendimento auferido no território de um Estado-Membro por um não residente constitui, na maioria dos casos, apenas uma parte do seu rendimento global, centralizado no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pode mais facilmente ser aferida no local do centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, o que corresponderá, na larga maioria das vezes, ao local da residência habitual.

A dúvida que se coloca é, pois, saber qual o critério exigido para distinguir as situações de comparabilidade e determinar em que medida é permitida uma discriminação com base nesse critério, ou seja, qual a extensão da obrigação de tratamento equivalente aos residentes, na falta de uma justificação válida.

O presente trabalho incide sobre as deduções de carácter pessoal e familiar a conceder pelos Estados-Membros aos sujeitos passivos não residentes. O nosso estudo pretende fazer uma análise da evolução jurisprudencial do Tribunal sobre o critério de repartição da obrigação dos Estados-Membros aferirem a capacidade contributiva dos sujeitos

---

<sup>1</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

<sup>2</sup> Cfr. arts. 2.º e 3.º, n.º 3 do TUE; 18.º, 19.º, 40.º, n.º 2, 45.º, 49.º, 56.º, 110.º, 157.º, n.º 2 TFUE. O princípio tem ainda relevância no Direito Fiscal Internacional. Cfr. 24.º CMOCDE.

passivos não residentes. É dada especial relevância ao acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15, que vem alterar décadas de corrente jurisprudencial.

Assim, faremos, em primeiro lugar, uma breve análise às liberdades fundamentais aplicáveis na maioria da jurisprudência sobre a compatibilidade de normas internas de tributação de pessoas singulares não residentes com as disposições do TFUE.

Em segundo lugar, atentaremos aos casos mais relevantes conexos com o método fracionário de repartição para aferição da capacidade contributiva. Desta forma, será possível proceder a uma análise comparativa, destringendo as vantagens e desvantagens das diversas soluções da jurisprudência, permitindo, também, dar ênfase às novidades do mais recente acórdão sobre a matéria.

Em terceiro lugar, procede-se ao comentário ao acórdão X e faz-se referência a problemas práticos de aplicação do método fracionário. Nestes capítulos abordaremos os factos do caso, o mérito da decisão e prováveis zonas de fronteira com que o Tribunal terá de lidar no futuro.

Por último, debruçar-nos-emos sobre o procedimento e fundamentação para fixação da obrigação emanada do acórdão X e as repercussões da decisão no ordenamento jurídico português.

## **2. As liberdades de circulação de pessoas**

### **2.1. O direito geral de circulação**

A introdução da cidadania europeia, pelo Tratado de Maastricht de 1992, marcou um significativo aprofundamento do processo de integração europeia. Ficou então claro que todos os nacionais dos Estados-Membros são, complementarmente, cidadãos nacionais dos seus países de origem e cidadãos da UE, o que determina, por si, o direito à não discriminação em razão da nacionalidade. Com efeito, a cidadania europeia surge de mãos dadas com a proibição de discriminação: de acordo com os arts. 18.º e 21.º do TFUE, a mera qualidade de cidadão da União confere, no âmbito de aplicação dos Tratados, a proibição de *“toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”* e o *“direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros”*<sup>3</sup>. A

---

<sup>3</sup> Sem prejuízo dos limites impostos pela Diretiva 2004/38/CE, relativa ao direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União e dos membros das suas famílias no território dos Estados-Membros.

cidadania europeia é por isso fundamento de um estatuto de igualdade jurídica, assente no princípio da discriminação em razão da nacionalidade. O princípio abrange não apenas discriminações ostensivas, mas também quaisquer outras que, apesar de baseadas noutros critérios (diferentes da nacionalidade), conduzam ao mesmo resultado<sup>4</sup>.

Como refere JOÃO FÉLIX NOGUEIRA, apesar do Tribunal se referir ao dispositivo como um direito, este reveste uma aptidão de sindicância idêntica à atribuída às liberdades<sup>5</sup>. Segundo o TJUE, “*o estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, permitindo aos que de entre esses nacionais se encontrem na mesma situação obter, no domínio de aplicação ratione materiae do Tratado, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das exceções aí previstas, o mesmo tratamento jurídico. [...] uma vez que fez uso dos direitos de livre circulação e de permanência conferidos pelo artigo 18.º, n.º 1, CE, P. Turpeinen pode, pois, invocar esta disposição contra o seu Estado de origem*”<sup>6</sup>.

Por último, e ao contrário do que ocorre no âmbito de proteção conferido pelas liberdades fundamentais, o exercício do direito de circulação não depende da existência de uma razão económica subjacente e é aplicável independentemente do motivo da deslocação<sup>7</sup>.

## **2.2. A liberdade de circulação de trabalhadores**

A livre circulação de trabalhadores é uma das quatro liberdades fundamentais instituídas no TFUE, que visam garantir a existência e funcionamento do mercado comum<sup>8</sup>. Esta liberdade tem por conteúdo a proibição de “*toda e qualquer discriminação em razão da*

---

<sup>4</sup> Vide parágrafo n.º 26 do acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

<sup>5</sup> Vide FÉLIX NOGUEIRA, JOÃO, *Direito Fiscal Europeu – o Paradigma da Proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central de compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Wolters Kluwer, (2010), pp. 206 e 213.

<sup>6</sup> Vide parágrafos n.º 18 a n.º 23 do acórdão do TJUE de 9 de novembro de 2006, *Turpeinen*, C-520/04.

<sup>7</sup> Imagine-se o direito de um cidadão reformado, após a reforma, se deslocar para outro Estado-Membro sem intenção de aí exercer uma atividade económica.

<sup>8</sup> Cfr. arts. 3.º, n.º 2 do TUE; 4.º, n.º 2, a), 20.º, 26.º e 45.º a 48.º do TFUE. São ainda relevantes os seguintes instrumentos juridicamente vinculativos da União: a Diretiva 2004/38/CE, relativa ao direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União e dos membros das suas famílias no território dos Estados-Membros; o Regulamento (CE) n.º 883/2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social, bem como o Regulamento (CE) n.º 987/2009, que estabelece as suas modalidades de aplicação; e o Regulamento (UE) n.º 492/2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União.

*nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, remuneração e demais condições de trabalho”*<sup>9</sup>.

A liberdade de circulação de trabalhadores compreende o direito a deslocar-se livremente no território dos Estados-Membros para responder a ofertas de emprego efetivamente feitas, a residir num dos Estados-Membros para nele “*exercer uma atividade laboral nas mesmas condições aplicáveis aos trabalhadores nacionais*” e a “*permanecer no Estado-Membro depois de nele ter exercido uma atividade laboral*”<sup>10</sup>

<sup>11</sup>.

Os nacionais dos diversos Estados-Membros têm, pois, acesso às mesmas condições de trabalho que os nacionais do Estado-Membro de emprego, nomeadamente nas questões relativas à contratação, despedimento, remuneração, formação profissional, exercício dos direitos sindicais e, mais relevante para o nosso estudo, ao mesmo tratamento fiscal<sup>12</sup>.

O âmbito de aplicação da liberdade de circulação de trabalhadores não se encontra limitado aos nacionais dos Estados-Membros. O Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, celebrado em 1992, entre os Estados-Membros da então Comunidade Económica Europeia e os Estados-Membros da EFTA, assegura a livre circulação entre os trabalhadores dos respetivos Estados signatários<sup>13</sup> (embora não assegure o mesmo tratamento fiscal). Neste domínio, o âmbito de aplicação do Acordo é idêntico ao consagrado no TFUE<sup>14</sup>. Por sua vez, o Acordo sobre a Livre Circulação de Pessoas concluído em 1999 entre a UE e a Suíça, proíbe a discriminação entre trabalhadores em razão da nacionalidade, estatuidando especificamente que os trabalhadores do outro

---

<sup>9</sup> Cfr. art. 45.º, n.º 1 TFUE.

<sup>10</sup> Cfr. art. 45.º, n.º 3 TFUE.

<sup>11</sup> Sobre a noção de “*trabalhador*”, vide o parágrafo n.º 25 do acórdão do TJUE de 27 de junho de 1996, *Asscher*, C-107/94 – “[...] deve ser considerado «trabalhador», [...] qualquer pessoa que exerça actividades reais e efectivas, com exclusão de actividades de tal modo reduzidas que se apresentem como meramente marginais e acessórias. A característica essencial da relação de trabalho é a circunstância de uma pessoa realizar, durante certo tempo, em benefício de outra e sob a sua direcção, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração (acórdão de 3 de Julho de 1986, *Lawrie-Blum*, 66/85, n.17)”.

<sup>12</sup> O art. 7.º, n.º 2 do Regulamento (UE) n.º 492/2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União determina que um trabalhador de outro Estado-Membro beneficia das mesmas vantagens sociais e fiscais concedidas aos trabalhadores nacionais.

<sup>13</sup> A Suíça não chegou a ratificar o Acordo em resultado do referendo de 2 de Maio de 1992.

<sup>14</sup> A letra do art. 28.º do Acordo tem um conteúdo equivalente ao art. 45.º do TFUE, com as devidas adaptações.

Estado contratante e os seus familiares beneficiam das mesmas vantagens fiscais e sociais aplicáveis aos seus nacionais<sup>15</sup>.

### **2.3. A liberdade de estabelecimento**

Os arts. 49.º a 55.º do TFUE tratam da liberdade fundamental de estabelecimento. Esta liberdade constitui uma chave mestra para a construção do mercado comum, garantindo a criação de condições de livre e leal concorrência entre empresas e profissionais liberais, permitindo às empresas a reorganização das suas atividades dentro do espaço europeu. Esta liberdade visa assegurar que não sejam criadas restrições aos nacionais de outros Estados-Membros, tanto pelo Estado de emprego como pelo Estado de origem, que onerem ou impossibilitem o estabelecimento de não residentes, distorcendo o funcionamento do mercado comum.

Nos termos do art. 49.º, são titulares da liberdade de estabelecimento tanto os indivíduos cidadãos da UE, como as pessoas coletivas: *“a liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais”*.

A liberdade de estabelecimento exercida a título individual distingue-se da liberdade de circulação de trabalhadores na medida em que esta se aplica a situações referentes aos profissionais por conta de outrem e aquela refere-se ao exercício dos trabalhadores por conta própria<sup>16</sup>. Por outro lado, o estabelecimento envolve um elemento de instalação estável e duradouro, pelo que, ao contrário da atividade de prestação de serviços, tem carácter permanente e não temporário<sup>17</sup>.

Por fim, o seu exercício pode ser feito a título principal ou secundário. O exercício desta liberdade a título principal consiste na criação de um primeiro estabelecimento no território de um Estado-Membro ou na transferência de um estabelecimento principal existente no território de um Estado-Membro para outro Estado-Membro. O exercício da liberdade de estabelecimento a título secundário significa a constituição de uma agência, sucursal ou filial de uma entidade com sede num Estado-Membro, noutro

---

<sup>15</sup> Cfr. art. 9.º, n.ºs 1 e 2 do Anexo I do Acordo sobre a Livre Circulação de Pessoas.

<sup>16</sup> Vide FÉLIX NOGUEIRA, JOÃO, *supra* nota 5, p. 208.

<sup>17</sup> Não analisaremos a liberdade fundamental de prestação de serviços devido à sua escassa aplicação pela jurisprudência em matéria de tributação de não residentes.

Estado-Membro, e está limitado aos nacionais de um Estado-Membro já estabelecidos no território de outro Estado-Membro<sup>18</sup>.

### **3. Análise à jurisprudência do Tribunal de Justiça anterior ao acórdão X**

Procedemos, agora, ao enquadramento e análise crítica de quatro acórdãos do TJUE que consideramos fulcrais para a compreensão da evolução da jurisprudência sobre a compatibilidade de normas tributárias internas aplicáveis a não residentes com as liberdades fundamentais.

#### **3.1. *Schumacker***<sup>19</sup>

##### 3.1.1. *Enquadramento*

R. Schumacker, cidadão de nacionalidade belga e residente na Bélgica, exercia uma atividade de trabalho por conta de outrem na Alemanha. Os rendimentos do agregado familiar de Schumacker eram constituídos exclusivamente pelos rendimentos deste. A legislação alemã previa um regime de tributação diferente dos trabalhadores assalariados com base no critério da residência. Os trabalhadores residentes eram tributados sobre a totalidade dos seus rendimentos (princípio da universalidade), ao passo que os trabalhadores não residentes eram sujeitos a tributação apenas sobre a parte dos rendimentos auferidos na Alemanha (princípio da territorialidade). O problema do caso suscitou-se quando Schumacker se viu incapaz de exercer um conjunto de direitos relacionados com a capacidade contributiva. A legislação fiscal alemã não permitia que Schumacker, ao contrário dos contribuintes residentes, pudesse efetuar o *splitting* conjugal; regularizar anualmente o imposto liquidado através da retenção na fonte, não podendo beneficiar da restituição, no final do ano, de eventuais excessos de cobrança; e deduzir certas despesas de domínio social. A questão fulcral residia, então, em determinar se o tratamento fiscal aplicado a Schumacker era contrário à liberdade fundamental de livre circulação de trabalhadores.

Em primeiro lugar, o TJUE reiterou que, embora a fiscalidade direta seja um dos últimos redutos de soberania dos Estados-Membros e esteja arredada da esfera de competência da União, é inadmissível qualquer atuação dos Estados que possa pôr em

---

<sup>18</sup> Cfr. art. 49.º TFUE.

<sup>19</sup> Acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

causa o correto funcionamento do mercado comum, restringindo o alcance das liberdades fundamentais<sup>20</sup>.

Em segundo lugar, o TJUE decidiu que, apesar dos residentes e não residentes não estarem, em regra, em matéria de tributação direta, numa situação comparável, a diferença de tratamento fiscal torna-se discriminatória quando: (i) o não residente obtenha a totalidade ou quase totalidade do seu rendimento no Estado de emprego (critério do rendimento)<sup>21</sup> e (ii) o Estado da residência não possa tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar na medida em que o rendimento aí obtido é insuficiente para ser submetido a tributação (critério da residência)<sup>22</sup>. Subsequentemente, a discriminação ocorre, na aceção do Tribunal<sup>23</sup>, ao ser negado ao não residente o acesso ao mesmo tratamento fiscal aplicável aos residentes, por estarem reunidos os critérios do rendimento e da residência. Cabe, portanto, ao Estado da fonte conferir-lhe a totalidade das vantagens fiscais, tal como é exigido pelo princípio europeu da igualdade de tratamento.

### 3.1.2. Comentário

Quando o residente e o não residente se encontrem numa situação comparável, o princípio da igualdade de tratamento exige que o Estado da fonte elimine a discriminação, concedendo ao não residente a aplicação das mesmas regras fiscais aplicáveis aos residentes. A questão que se coloca imediatamente a seguir é saber onde começa e acaba o termo comparabilidade, nomeadamente, o exato âmbito do critério do rendimento.

A maioria dos Estados-Membros, por forma a cumprirem com os requisitos da jurisprudência *Schumacker*, fazem depender a aplicação do regime aplicável aos residentes da obtenção, por parte dos não residentes, de, pelo menos, 90% dos seus rendimentos globais, no Estados da fonte. A Comissão Europeia, por sua vez, propõe

---

<sup>20</sup> Vide parágrafo n.º 24 do acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

<sup>21</sup> *Schumacker* auferia a maioria dos seus rendimentos na Alemanha.

<sup>22</sup> Vide parágrafo n.º 47 do acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

<sup>23</sup> Sobre a noção de “discriminação”, vide parágrafo n.º 30 do acórdão do TJUE de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

que a percentagem mínima de rendimento deva corresponder a 75% do rendimento global<sup>24</sup>.

A utilização de uma percentagem mínima do rendimento<sup>25</sup> como requisito de aplicabilidade do critério do rendimento é resultado da falta de densificação do próprio critério do rendimento. Com efeito, não é linear o que se deva entender por “*totalidade ou totalidade do rendimento*”. Os Estados-Membros acabaram, deste modo, por formular um critério formal arbitrário, desconforme com o princípio da igualdade. O seguinte exemplo de WATTEL é ilustrador da discrepância de tratamento que resulta da sua aplicação<sup>26</sup>. Um não residente que aufera 92% do seu rendimento global no Estado da fonte (que tributa apenas os rendimentos obtidos no seu território) é tratado fiscalmente como um residente nesse Estado, pelo que vê a sua situação pessoal e familiar ser aí considerada em 100%, e recebe ainda 8% das vantagens concedidas no Estado da residência (que tributa os rendimentos mundiais mas apenas concede deduções pelos rendimentos obtidos no seu território)<sup>27</sup>. Em oposição, um não residente que aufera 88% do seu rendimento global no Estado da fonte não vê a sua situação pessoal e familiar ser aí considerada, enquanto no Estado de origem dispõe apenas de 12% dos benefícios. Muito embora a diferença de rendimento auferido entre os dois casos difira apenas em 4%, no primeiro caso, o contribuinte vê a totalidade do seu rendimento ser considerado para efeitos de atribuição de vantagens, enquanto no segundo, apenas 12% do rendimento total é tomado em consideração<sup>28</sup>.

Outro exemplo de WATTEL<sup>29</sup>: de acordo com *Schumacker*, o Estado de emprego apenas deve tomar em consideração as despesas do não residente quando o Estado de origem não se encontre em condições de fazê-lo. Ora, pode ocorrer que o Estado de

---

<sup>24</sup> Cfr. art. 2.º da Recomendação da Comissão de 21 de dezembro de 1993 (94/79/CE).

<sup>25</sup> Tal requisito é frequentemente apelidado de “*tudo dentro/tudo fora*” ou “*sempre algures*”, por obrigar o Estado da fonte a tomar em consideração toda a situação pessoal e familiar do não residente ou a desconsiderá-la por completo.

<sup>26</sup> WATTEL, PETER J., *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, *European Taxation*, Volume 40, Number 6, (2000), p. 216.

<sup>27</sup> Como explicaremos adiante, o pressuposto de que o Estado da residência apenas concede deduções pelo *pro rata* dos rendimentos aí auferidos desaparece após o acórdão *De Groot*. *Vide pp. 16 a 18.*

<sup>28</sup> “*In the Schumacker case the proposed solution seemed reasonable, because, in the facts, total income was located in the country of source, so that in fact the source country could effectively tax global income*”. *Vide VANISTENDAEL, FRANS, The consequences of Schumacker and Wielockx: Two steps forward in the tax procession of Echternach*, *Common Market Law Review*, Volume 33, Number 2, (1996), p. 261.

<sup>29</sup> *Vide WATTEL, PETER J., supra nota 26, p. 216.*

origem tenha tomado a opção de estabelecer uma taxa proporcional com uma percentagem reduzida, em troca da eliminação da maioria das deduções objetivas e subjetivas, típicas de um sistema fiscal que aplique taxas progressivas elevadas. Neste caso, um contribuinte que aufera a totalidade do seu rendimento no Estado de emprego não perde quaisquer deduções como resultado do exercício das liberdades consagradas nos Tratados, pois estas nunca existiram no Estado da residência, em primeiro lugar<sup>30</sup>. Deverá o Estado da fonte conceder, ainda assim, as suas deduções pessoais e familiares, ao não residente? Não cremos. Não há uma discriminação nos termos do parágrafo 38 do acórdão *Schumacker*<sup>31</sup>, visto que o Estado de origem nunca tomaria em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, independentemente da obtenção nesse Estado de rendimentos. Neste caso, a jurisprudência *Schumacker* leva a que o sujeito passivo fique com um rendimento menor do que se auferisse a totalidade dos rendimentos num só Estado. Por um lado, no Estado da residência, não lhe vê ser aplicável uma taxa reduzida (sem, contudo, perder o direito à concessão de uma dedução, visto não existir aí nenhuma), por outro, no Estado da fonte, não lhe vê serem concedidas deduções porque não há uma discriminação.

Em segundo lugar, de acordo com os parágrafos n.ºs 31 e 32 do acórdão *Schumacker*, o Tribunal entende que o Estado de origem é o Estado com melhores condições para tomar em consideração a capacidade contributiva do não residente, pois esta pode “*mais facilmente ser apreciada no local onde (o não residente) tem o centro dos interesses pessoais e patrimoniais*”, o que corresponde, em regra, ao local da residência. Por conseguinte, sempre que o Estado da residência esteja em condições de tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte, deverá fazê-lo<sup>32</sup>.

A nosso ver, a conclusão do Tribunal enferma por não tomar em consideração o mecanismo previsto na Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da

---

<sup>30</sup> “*A fallacy underlying the Schumacker case law is the tacit assumption that all Member States have more or less the same tax system as regards the taking into account of personal ability to pay*”. Vide TERRA, BEN/WATTEL, PETER, *European Tax Law*, Student edition, Wolters Kluwer, (2012), p. 527.

<sup>31</sup> “*A discriminação de um não residente que aufera o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos familiares num Estado-membro diverso do da sua residência consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego*”.

<sup>32</sup> O Tribunal parte do princípio que o Estado da residência tributa os rendimentos dos seus residentes segundo o princípio da universalidade. O raciocínio deixa de fazer sentido num sistema puramente territorial.

fiscalidade<sup>33</sup>, que estabelece as regras e procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução das suas legislações internas. Nos termos da Diretiva, qualquer administração fiscal (*e.g.* Estado da fonte) pode pedir à administração fiscal de outro Estado-Membro (*e.g.* Estado da residência) a comunicação de informações que considere necessárias para o correto controlo da situação tributária dos seus sujeitos passivos. Neste domínio, não existe qualquer obstáculo que não o de efetuar o próprio procedimento de troca de informações<sup>34</sup>. É, aliás, o próprio Tribunal que, ironicamente, reconhece, no parágrafo n.º 45 do acórdão, que a aplicação da Diretiva resolve o problema da eficácia dos controlos fiscais, justificação alegada pelo Finanzamt como fundamento de validade da discriminação.

Por outro lado, o TJUE refere, também no parágrafo n.º 32, que, em matéria de dupla tributação, de acordo com os princípios estabelecidos no Direito Fiscal Internacional, nomeadamente na CMOCDE, compete, em princípio, ao Estado da residência, “*tributar o contribuinte de maneira global, tomando em consideração os elementos inerentes à sua situação pessoal e familiar*”. Importa referir que a CMOCDE, ao contrário do que diz o TJUE, não impõe uma obrigação ao Estado de origem de tomar em consideração as circunstâncias pessoais e familiares dos seus contribuintes residentes. A CMOCDE prevê, somente, que o Estado de origem tem o direito de tributar os rendimentos mundiais dos seus residentes e a obrigação de evitar a dupla tributação através do método da isenção ou do crédito de imposto, deixando na competência dos Estados-Membros saber em que medida devem tomar em consideração a capacidade contributiva dos seus residentes. Ademais, apesar dos tratados celebrados entre os Estados-Membros se basearem na CMOCDE, se alguma das suas disposições tiver por

---

<sup>33</sup> Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011.

<sup>34</sup> Apontamos para o facto de, nalguns casos, a troca de informações ser automática, de acordo com o art. 8.º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011. A Diretiva aplicável à data do acórdão (Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977) previa já esta forma de cooperação administrativa, embora o âmbito de aplicação fosse bastante mais reduzido (tornava-se mister que as informações fossem determinadas no âmbito de um processo de consulta – cfr. art. 3.º). A Diretiva previa, ainda, os mecanismos de troca de informações mediante pedido e troca espontânea de informações o que, não obstante o seu menor escopo de aplicação, deveria ter sido tido em conta pelo Tribunal.

efeito um resultado incompatível com o DUE, este último prevalece, obrigando os Estados-Membros a renegociar os Tratados<sup>35 36</sup>.

Por fim, a solução do acórdão exacerba o próprio problema. Basta considerar a situação de um sujeito passivo que aufera a totalidade do seu rendimento em vários Estados-Membros sem obter a quase totalidade do seu rendimento mundial nalgum destes. Neste cenário, embora a capacidade contributiva do contribuinte seja desconsiderada, não existe discriminação, visto não se cumprirem os requisitos de aplicação da jurisprudência *Schumacker*.

### **3.2. De Groot**<sup>37</sup>

#### 3.2.1. *Enquadramento*

F. de Groot, residente nos Países Baixos, exercia atividades assalariadas em diversos Estados-Membros (Alemanha, França, Reino Unido), incluindo os Países Baixos. De acordo com as CDT celebradas entre os Países Baixos e os Estados da fonte, a competência para tributar os rendimentos de fonte estrangeira de F. de Groot pertencia aos últimos.

Para calcular o imposto devido pelos sujeitos passivos residentes que auferem parte dos seus rendimentos noutra Estado-Membro, a legislação neerlandesa estabelecia, em primeiro lugar, o método da isenção com progressividade e a possibilidade de dedução de despesas relacionadas com a situação pessoal e familiar do sujeito passivo (tal como os montantes pagos a título de pensão de alimentos). Em segundo lugar, ao valor obtido mediante este cálculo era subtraído o montante da isenção de imposto a conceder a título dos rendimentos auferidos e tributados nos diversos Estados-Membros onde o sujeito passivo obteve rendimentos. Para calcular este montante, o imposto sobre o rendimento mundial era multiplicado por uma fração de proporcionalidade que

---

<sup>35</sup> Cfr. os acórdãos do TJUE de 28 de janeiro de 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, e de 21 de setembro de 1999, *Saint-Gobain*, C-307/97.

<sup>36</sup> “*International tax law views cross-border positions as not comparable to purely domestic positions because they entail a loss or a conflict of taxing power, whereas internal market thinking views them as comparable as long as income is taxed somewhere in the internal market and expenses and losses are deductible somewhere in the internal market*”. Vide TERRA, BEN/WATTEL, PETER, *supra* nota 30, p. 453.

<sup>37</sup> Acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2002, *De Groot*, C-385/00.

continha, no numerador, o rendimento ilíquido estrangeiro e, no denominador, o rendimento ilíquido global<sup>38</sup>.

Esquemáticamente:

	(1) Rendimentos auferidos	(2) Deduções concedidas	(3) Taxa de imposto	(4) Imposto a pagar $3*(1-2)$	(5) Fração $(B+C+D) / (A+B+C+D)$	(6) Remoção da dupla tributação $4*5$	(7) Imposto final a pagar $4-6$
<b>Países Baixos</b> (A)	89.665,00 €	178.230,00 €	50%	52.826,00 €	≈60%	31.695,60 €	21.130,40 €
<b>Alemanha</b> (B)	74.396,00 €	-	-	-	-	-	-
<b>França</b> (C)	84.812,00 €	-	-	-	-	-	-
<b>Reino Unido</b> (D)	35.009,00 €	-	-	-	-	-	-

Os montantes pagos pelo sujeito passivo por força da sua obrigação de alimentos, e a quota-parte do rendimento isenta de imposto, tomados em consideração no cálculo do imposto sobre o rendimento global não são, portanto, deduzidos do rendimento ilíquido global que constitui o denominador da fração de proporcionalidade. Daqui resulta que as deduções inerentes à situação pessoal e familiar do sujeito passivo pela totalidade do seu rendimento só são imputadas nos impostos devidos nos Países Baixos pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo neste Estado-Membro, ou seja, de Groot apenas podia deduzir as suas despesas pessoais na proporção do rendimento auferido no Estado de origem.

O TJUE concluiu que a legislação neerlandesa constituía um obstáculo à livre circulação de trabalhadores: *“há que concluir que a aplicação da fração de proporcionalidade conduziu, todavia, a que este [F. de Groot] apenas beneficiasse das deduções ligadas à sua situação familiar e pessoal pelo pro rata dos rendimentos que*

<sup>38</sup> F. de Groot auferiu, no ano em causa, 282.881 NLG (74.395 NLG na Alemanha, 84.812 NLG em França, 35.009 NLG no Reino Unido e 89.665 NLG nos Países Baixos), e pagou a título de pensão de alimentos 178.230 NLG (o acórdão não refere o valor de qualquer outra dedução). Por forma a calcular o imposto a pagar, multiplicava-se o valor de 105.651 NLG (283.881 NLG – 178.230 NLG), pela taxa progressiva do escalão aplicável (e.g. 50%), o que resulta em 52.826 NLG.

Tendo em conta que cerca de 60% do rendimento mundial era obtido no estrangeiro, a fração aplicável era 60/100. Assim, multiplicava-se 52.826 NLG (imposto a pagar) por 0.6, o que resulta em 31.695,60 NLG. De seguida, subtraía-se o imposto a pagar por esse valor 21.130,40 NLG (52.826 NLG – 31.695,60 NLG). O valor total a pagar de imposto, nos Países Baixos, seria, portanto, 21.130,40 NLG.

O resultado não corresponde ao valor efetivamente pago por F. de Groot nos Países Baixos. O exemplo serve somente para ilustrar o modo de cálculo do imposto, através de dados do acórdão.

*auferiu nos Países Baixos. Devido ao facto de ter exercido o direito à livre circulação, F. de Groot perdeu, conseqüentemente, o benefício de parte das deduções fiscais previstas na legislação neerlandesa e que podia requerer na sua qualidade de residente nos Países Baixos*<sup>39</sup>. O TJUE exigiu, por esse motivo, que os Países Baixos concedessem a F. de Groot a totalidade das deduções aplicáveis nesse Estado, ainda que auferisse aí apenas 40% do seu rendimento, proibindo a utilização do *pro rata*<sup>40</sup>.

### 3.2.2. Comentário

Ao contrário dos restantes acórdãos analisados no presente trabalho, o acórdão *De Groot* trata da discriminação por parte do Estado da residência. Em nossa opinião, porém, não há discriminação, nem por parte do Estado da residência, nem por parte do Estado da fonte<sup>41</sup>. O resultado é consequência de uma disparidade.

A decisão extravasa o âmbito de competência do Tribunal. Conforme referem BEN TERRA e PETER WATTEL, os Tratados da UE não impõem que os Estados eliminem a dupla tributação<sup>42</sup>. Sem qualquer medida unilateral ou CDT, o TJUE nada pode fazer para evitar a dupla tributação<sup>43 44</sup>. Obrigar o Estado da residência a eliminar a fração de proporcionalidade vai para além daquilo que exige o princípio da não discriminação, porquanto os Estados-Membros são livres de conceber os seus sistemas fiscais, o que inclui a faculdade de limitar a dedução conferida na proporção dos rendimentos obtidos no seu território. O princípio da não discriminação obriga não mais que, uma vez dado determinado tratamento fiscal aos residentes, o mesmo seja aplicável aos não residentes.

---

<sup>39</sup> Vide parágrafo n.º 91 do acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2002, *De Groot*, C-385/00.

<sup>40</sup> Tecnicamente, a solução do TJUE resulta na subtração ao denominador da fração (60/100) pela totalidade das despesas pessoais e familiares incorridas nos Países Baixos (100% - pensão de alimentos e outras despesas). O montante da dedução fica, assim, superior ao que resulta da aplicação do método do *pro rata*.

<sup>41</sup> BEN TERRA e PETER WATTEL consideram haver discriminação por parte dos Estados da fonte. Vide TERRA, BEN/WATTEL, PETER, *supra* nota 30, p. 533.

<sup>42</sup> *Ibid*, p. 532.

<sup>43</sup> “[...] *double taxation as a result of «exercise in parallel» of taxing power is insoluble under the treaty freedoms*”. *Ibid*, p. 533.

<sup>44</sup> O próprio TJUE vem reconhecer, em decisões posteriores, relativas ao regime de tributação de grupos de sociedades, que “[...] *a liberdade de estabelecimento não pode ser entendida no sentido de que um Estado-Membro é obrigado a estabelecer as suas regras fiscais em função das de outro Estado-Membro a fim de garantir, em todas as situações, uma tributação que elimine qualquer disparidade decorrente das regulamentações fiscais nacionais [...]*”. Vide parágrafo n.º 43 do acórdão do TJUE de 28 de fevereiro de 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06.

Na ausência da concessão de uma vantagem fiscal aplicável aos residentes, nada exige a concessão dessa mesma vantagem aos não residentes<sup>45</sup>.

O Tribunal enferma por considerar que F. de Groot perdeu parte do benefício da dedução devido à aplicação do método fracionário, e não porque os Estados da fonte se recusaram a aplicar um tratamento similar ao aplicável aos seus residentes ainda que esse tratamento, não seja, em nossa opinião, desconforme com o atual estado do DUE. Tendo as deduções carácter subjetivo, por encontrarem o seu fundamento no princípio da capacidade contributiva, e não sendo elas instrumentais à obtenção do rendimento (como as deduções objetivas), não devem elas ser alocadas a uma parte específica do rendimento, devendo antes incidir sobre a totalidade do rendimento, a dividir proporcionalmente pelos Estados na medida do rendimento obtido em cada um. Daí que o método *pro rata* seja mais compatível com o mercado comum.

Considere-se o seguinte exemplo: Um sujeito passivo auferir 25.000 EUR (15.000 EUR no Estado A e 10.000 EUR no Estado B). O Estado A concede deduções de carácter pessoal e familiar no valor de 2.500 EUR. O rendimento tributável nesse Estado é, por isso, 22.500 EUR. Assumindo que a taxa aplicável é de 40%, o imposto devido é 9.000 EUR. De seguida, o Estado A elimina a dupla tributação no valor aproximado de 3.600 EUR ( $10.000 \text{ EUR} / 25.000 \text{ EUR} * 9.000 \text{ EUR}$ ). O valor total a pagar no Estado A é 5.400 EUR ( $9.000 \text{ EUR} - 3.600 \text{ EUR}$ ).

Suponhamos que o Estado B não concede deduções dado que o contribuinte não cumpre com o critério do rendimento. Assumindo que a taxa aplicável no Estado B é também de 40%, o valor final de imposto a pagar em ambos os Estados é 9.400 EUR ( $5.400 \text{ EUR} + 4.000 \text{ EUR}$ ).

Caso o contribuinte tivesse auferido a totalidade do seu rendimento (25.000 EUR) no Estado A, teria pagado de imposto 9.000 EUR ( $22.500 \text{ EUR} * 40\%$ ), menos 400 EUR que na situação anterior. Este valor (400 EUR) corresponde ao valor das deduções alocadas ao rendimento obtido no Estado B. A proporção do rendimento obtida no Estado B é 40% ( $10.000 \text{ EUR} / 25.000 \text{ EUR}$ ). Ora, 40% do valor das deduções (2.500

---

<sup>45</sup> “*This has little to do with non-discrimination. Rather, it is a policy choice in that the ECJ requires the home state to remove double taxation even though [...] double taxation, as such is not contrary to the fundamental freedoms*”. Vide BAMMENS, NIELS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD Doctoral Series, Volume 24, (2012), p. 661.

EUR) são 1.000 EUR. Depois da aplicação da taxa do Estado A (40%), o resultado é 400 EUR. Visto que 40% do rendimento é obtido no estrangeiro (e, por isso, isento no Estado A), 40% da vantagem perde-se. Daí que quanto maior a percentagem do rendimento obtido no Estado da fonte, maior a desvantagem (até ser atingido o limite dos 90%).

O Tribunal, em *De Groot*, por forma a eliminar a desvantagem que resulta da falta de atribuição de deduções por parte dos Estados da fonte (por não se preencher o critério da percentagem do rendimento), decide alocar as deduções ao rendimento obtido no Estado de origem. Assim, pegando no nosso exemplo, a dedução concedida no Estado A aumenta 400 EUR para 4.000 EUR ( $10.000 \text{ EUR} / 22.500 \text{ EUR} * 9.000 \text{ EUR}$ ), pois subtrai-se do denominador da fração as despesas incorridas no Estado da residência. O valor do imposto a pagar é 9.000 EUR (5.000 EUR no Estado A + 4.000 EUR no Estado B). Repare-se que o valor de imposto a pagar é exatamente o mesmo que o contribuinte pagaria se auferisse rendimentos apenas no Estado A, ou seja, a desvantagem foi removida<sup>46</sup>.

Se o Estado A utilizasse o método da isenção do rendimento (em oposição à isenção com progressividade), não haveria lugar à aplicação do *pro rata*, uma vez que aquele expurgava os rendimentos obtidos no estrangeiro da sua base tributável. Assim, aplicaria uma taxa menor (e.g. 30%) sobre uma base tributável também mais reduzida (15.000 EUR). Teríamos, pois, um total de imposto a pagar de 3.750 EUR ( $12.500 * 30\%$ ).

Vejamos, através de outro exemplo, a aplicação do *pro rata* quando o Estado A aplica o método do crédito de imposto e o imposto a pagar no Estado da fonte é superior ao do Estado da residência.

Um sujeito passivo auferir 10.000 EUR no Estado A e 8.000 EUR no Estado B, tendo direito a vantagens relacionadas com a capacidade contributiva no Estado A no valor de 12.000 EUR. O valor resultante após a subtração do valor das deduções é 6.000 EUR. Assim, o montante de imposto a pagar no Estado A é 2.400 EUR ( $6.000 * 40\%$ ). Após a eliminação da dupla tributação no Estado A, no valor de 1.066,67 EUR ( $8.000 \text{ EUR} /$

---

<sup>46</sup> *Ibid*, pp. 659-660.

18.000 EUR \* 2.400 EUR), o imposto final a pagar no Estado A é 1.333,33 EUR (2.400 EUR – 1.066,67 EUR).

O imposto a pagar no Estado B é 3.200 EUR (8.000 EUR \* 40%). Assim, o imposto final a pagar em ambos os Estados é 4.533,33 EUR (1.333,33 EUR no Estado A + 3.200 EUR no Estado B).

Ao aplicar o raciocínio do Tribunal em *De Groot*, o Estado A eliminaria a dupla tributação no valor de 3.200 EUR (2.400 EUR \* 8.000 / 6.000) e o valor do imposto final a pagar seria - 800 EUR (2.400 EUR – 3.200 EUR). Como o Estado A apenas concede o crédito de imposto até ao limite do valor do seu próprio imposto, a eliminação é limitada ao montante de 2.400 EUR.

Por fim, é importante notar que o Estado de origem estava em condições de tomar em consideração a situação pessoal e familiar de F. de Groot. Este ponto é fulcral uma vez que não se encontrava reunido o critério da residência, essencial, como veremos de seguida, para a determinação do Estado com obrigação de tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo.

### **3.3. Comissão contra Estónia**<sup>47</sup>

#### *3.3.1. Enquadramento*

Após a apresentação de uma queixa por parte de uma cidadã estónia, residente na Finlândia, sobre o cálculo do imposto estónio feito sobre as suas pensões, a Comissão Europeia deu início a uma ação por incumprimento contra a Estónia.

A queixosa, depois de ter atingido a idade da reforma na Estónia, passou a residir na Finlândia, onde trabalhou e adquiriu o direito a uma pensão. Assim, passou a auferir duas pensões de reforma, na Estónia e na Finlândia, de montante idêntico. A pensão auferida na Estónia encontra-se sujeita ao imposto sobre o rendimento, ao passo que, na Finlândia, tendo em consideração o nível reduzido dos seus rendimentos mundiais, a queixosa não se encontrava sujeita a imposto. Por outro lado, a soma das duas pensões

---

<sup>47</sup> Acórdão do TJUE de 10 de maio de 2012, *Comissão contra Estónia*, C-39/10.

ultrapassava ligeiramente o limiar da dedução suplementar sobre a base tributável prevista na lei estónia<sup>48</sup>.

O Tribunal considerou que a Estónia incumpriu com as suas obrigações perante a UE ao não conceder aos pensionistas não residentes o benefício das deduções previstas na lei para os seus pensionistas residentes. Para o TJUE, o facto de a pensão auferida não ser tributável no Estado da residência (Finlândia), por força da legislação fiscal deste Estado, por ser de reduzido montante, faz nascer a obrigação do Estado de emprego (Estónia) em tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, muito embora este obtenha nesse Estado rendimentos inferiores a 75% do seu rendimento global<sup>49</sup>.

### 3.3.2. Comentário

Tomando em atenção a jurisprudência firmada em *Schumacker*, poder-se-ia pensar que a diferença de tratamento dada pela Estónia não constituiria uma restrição à livre circulação de pessoas, uma vez não dar lugar a uma discriminação na aceção do Tribunal (ausência do critério do rendimento). Não obstante, o TJUE considerou que a Estónia não cumprira com as obrigações que lhe incumbiam por força do art. 45.º TFUE, devendo facultar aos pensionistas não residentes as mesmas vantagens fiscais concedidas aos residentes.

O acórdão revela que, para o TJUE, o critério relevante para aferir se o Estado da fonte deve tomar em consideração a capacidade contributiva dos não residentes encontra-se, não no critério da percentagem do rendimento mundial obtida no Estado da fonte (critério do rendimento), mas sim na possibilidade do Estado da residência poder tomar em consideração a situação pessoal e familiar dos seus residentes (critério da residência). O acórdão dita, por essa razão, a prevalência do critério da residência sobre o critério do rendimento. O Estado de emprego deverá tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, relativamente aos rendimentos aí obtidos quando o Estado da residência não esteja em condições de o fazer, independentemente da percentagem do rendimento total obtida no Estado da fonte.

---

<sup>48</sup> “Se uma pessoa singular residente auferir uma pensão paga por um Estado contratante nos termos da lei [...], é aplicada ao rendimento da pessoa uma dedução suplementar correspondente ao montante dessas pensões, até ao limite máximo de 36 000 EEK durante o exercício fiscal”.

<sup>49</sup> A lei do imposto sobre o rendimento da Estónia permitia aplicar as deduções nela prevista apenas aos não residentes que auferissem, pelo menos, 75% do seu rendimento mundial nesse Estado.

### 3.4. *Kieback*<sup>50</sup>

#### 3.4.1. *Enquadramento*

De acordo com a legislação neerlandesa, um não residente que aufera rendimentos tributáveis pode optar por (i) ser considerado residente fiscal durante o ano fiscal em que aí aufera rendimentos ou (ii) ser tributado como um não residente. No primeiro caso, o sujeito passivo é tributado pelo rendimento mundial e pode deduzir juros de empréstimos para compra de casa para habitação, no segundo é tributado de acordo com o rendimento aí obtido e não pode deduzir os referidos juros. Aos residentes neerlandeses é dada ainda uma terceira opção: a de realizarem um *splitting* ao ano fiscal. Durante a parte do ano em que residem nos Países Baixos, os contribuintes são tributados de acordo com o rendimento mundial e podem deduzir do imposto sobre o rendimento os juros do empréstimo para habitação própria, durante a restante parte do ano, são apenas tributados os rendimentos que, eventualmente, aí auferiram.

Kieback, residente na Alemanha, exerceu atividades assalariadas nos Países Baixos de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2005, tendo posteriormente emigrado para os Estados Unidos. Durante o tempo que trabalhou nos Países Baixos, Kieback adquiriu e viveu numa habitação na Alemanha e optou por ser tributado como um não residente (opção (ii)).

Em 2005, as autoridades fiscais neerlandesas desconsideraram o “rendimento negativo” na declaração de rendimentos de Kieback, relacionado com a sua habitação, por Kieback não ter auferido pelo menos 90% do seu rendimento nos Países Baixos.

A dedução tão pouco foi concedida na Alemanha uma vez que, de acordo com a legislação alemã, Kieback não auferiu rendimentos suficientes que permitissem a sua dedução<sup>51</sup>.

O Tribunal considerou não existir obrigação de os Países Baixos deduzirem *pro rata* os juros de um empréstimo hipotecário pelos 3 meses em que Kieback trabalhou nesse país, por este não ter auferido aí “a totalidade ou quase totalidade dos rendimentos

---

<sup>50</sup> Acórdão do TJUE de 18 de junho de 2015, *Kieback*, C-9/14.

<sup>51</sup> Não nos foi possível aferir se Kieback foi considerado, na Alemanha, residente durante todo o ano fiscal em causa ou somente até à sua saída.

*familiares de que beneficiou durante todo o ano*”<sup>52</sup>. Não se pode presumir que o Estado onde o sujeito passivo auferiu parte dos seus rendimentos antes de ter emigrado para outro Estado, a fim de exercer aí uma atividade profissional, esteja em melhores condições de aferir a capacidade contributiva do contribuinte do que o Estado ou os Estados para o quais este se deslocou, a fim de aí residir.

Por fim, o TJUE esclarece que o facto de a deslocação ter sido feita para um Estado terceiro é irrelevante para concluir que o Estado onde o sujeito passivo exercia a sua atividade profissional antes da deslocação se encontra em melhores condições para tomar em consideração os rendimentos negativos de Kieback.

#### 3.4.2. Comentário

Como vimos, para o TJUE, o Estado da residência é, em princípio, o Estado que se encontra em melhores condições de tomar em consideração a situação pessoal e familiar do sujeito passivo. A novidade do caso está, pois, no facto do Tribunal perfilhar esse entendimento, mesmo quando sujeito passivo se desloca a meio do ano para um Estado terceiro. Tomando por medida o ano em causa, o Tribunal determinou que Kieback auferiu a maioria do seu rendimento nos EUA<sup>53</sup>, pelo que não existe obrigação para os Países Baixos deduzirem os juros do empréstimo hipotecário<sup>54</sup>. Por outras palavras, os EUA são o país com melhores meios para apreciar a capacidade de contributiva de Kieback, enquanto Estado da residência do sujeito passivo.

O mais intrigante em *Kieback* é o facto do TJUE, apesar de reconhecer que Kieback emigrou para os EUA e aí obteve a maioria dos seus rendimentos, ter decidido não analisar a aplicação do critério da residência, especialmente após a importância que lhe atribuiu após *Comissão contra Estónia*. De facto, apenas analisa o critério do rendimento, tendo considerado que os Países Baixos não tinham obrigação de tomar em consideração os rendimentos negativos de Kieback, por este não obter aí a quase totalidade do seu rendimento. Como indica HANNELORE NIESTEN, o Tribunal deverá ter considerado problemático reconhecer um Estado terceiro para efeitos de

---

<sup>52</sup> Vide parágrafo n.º 34 do acórdão do TJUE de 18 de junho de 2015, *Kieback*, C-9/14.

<sup>53</sup> Vide parágrafo n.º 11 do acórdão do TJUE de 18 de junho de 2015, *Kieback*, C-9/14.

<sup>54</sup> O TJUE não utiliza, portanto, um critério temporal para determinar a obrigação do Estado da fonte conceder a dedução. Não é relevante determinar a quantidade de tempo em que Kieback auferiu rendimentos nos Países Baixos, mas sim a quantidade dos rendimentos aí auferidos em relação aos rendimentos auferidos durante o ano inteiro.

aplicação do critério<sup>55</sup> e não ser claro dos documentos disponibilizados se a base tributável nos EUA era suficiente para tomar aí em consideração as deduções subjetivas do contribuinte<sup>56</sup>. Tendo em conta que o TJUE interpreta apenas questões de DUE, provavelmente preferiu assumir implicitamente que o Estado terceiro tomaria em atenção a situação pessoal de Kieback, a deixar essa matéria na competência do órgão jurisdicional de reenvio.

O TJUE parece olvidar não haver apenas um (EUA) mas dois Estados da residência (EUA e Alemanha). Este facto faz toda a diferença pois permite-nos cair nos pressupostos da jurisprudência *Schumacker* (critério do rendimento e critério da residência) e determinar a discriminação. Uma situação como a atual, em que a legislação neerlandesa proíbe aos não residentes a possibilidade de serem tributados durante uma parte do ano como residentes e noutra como não residentes (opção *(iii)*), e, conseqüentemente, impossibilita que Kieback deduza os rendimentos negativos relativos aos 3 meses em que aí obteve rendimentos, constitui uma discriminação na aceção do art. 45.º do TFUE<sup>57</sup>. Ao contrário de um não residente alemão que aufera rendimentos nos Países Baixos, um residente neerlandês que emigre para os Estados Unidos ao fim de 3 meses após o início do ano terá direito à dedução dos rendimentos negativos relacionados com a sua habitação.

Um último ponto. A maioria dos Estados concede deduções proporcionalmente apenas a partir do momento em que o sujeito passivo se torna residente no seu território e mantém essa qualidade<sup>58</sup>. Esta análise de proporcionalidade está relacionada com o momento temporal, com o período durante o qual o sujeito passivo é residente, pelo que não se deve confundir com o método fracionário referido em *De Groot* (proporção do rendimento)<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> NIESTEN, HANNELORE, *Case X v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income*, EC Tax Review, Volume 26, Issue 4, (2017), p. 210.

<sup>56</sup> GROOT, ISABELLA DE, *Case X (C-283/15) and the Myth of “Schumacker’s 90% Rule”*, Intertax, Volume 45, Issue 8 & 9, (2017), p. 574.

<sup>57</sup> Perfilhamos, portanto, a solução do Advogado-Geral Sharpston.

<sup>58</sup> Cfr. arts. 16.º, n.º 3 e 78.º, n.º 5 do CIRS.

<sup>59</sup> “*This differs from the proportional approach based on the percentage of income earned and is much easy to determine*”. Vide PEETERS, BART, *Kieback: When Schumacker Emigrates...*, EC Tax Review, Volume 25, Issue 2, (2016), p. 58.

### 3.5. Conclusões intermédias

Residentes e não residentes não têm direito às mesmas vantagens fiscais relacionadas com a capacidade contributiva pois não se encontram numa situação comparável. Os Estados-Membros, enquanto Estados da fonte, podem, sem infringir o DUE, restringir a concessão das vantagens aplicáveis aos não residentes. Os Estados da residência, por seu turno, têm obrigação de conceder aos seus residentes a totalidade das vantagens fiscais, independentemente do lugar da obtenção do rendimento (*De Groot*).

Em oposição, quando a maioria do rendimento seja obtido no Estado da fonte, e o Estado da residência não possa tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, por insuficiência de rendimentos aí auferidos, a dita obrigação transfere-se para o Estado da fonte. Nesse caso, um não residente encontra-se numa situação comparável aos não residentes (*Schumacker*).

O critério do rendimento não é suficientemente bem densificado pelo Tribunal. Os Estados, por forma a cumprir com esse requisito, adotam um critério formal, contrário ao mercado comum, que leva ao tratamento díspar de situações relativamente semelhantes. Essa diferença de tratamento tem consequências importantes pois aumenta significativamente a carga tributária incidente sobre os não residentes europeus.

Não obstante, o Tribunal já ignorou a verificação do critério do rendimento, estabelecendo a obrigação do Estado da fonte conceder uma dedução relacionada com situação pessoal de um sujeito passivo não residente, ainda que este aufera menos que a “totalidade ou quase totalidade” do seu rendimento mundial nesse Estado (*Comissão contra Estónia*). O critério da residência é, portanto, o único critério verdadeiramente relevante.

Quando o não residente emigra para um Estado terceiro a meio do ano, não tendo auferido rendimentos no Estado de origem, não se pode concluir que o Estado da fonte se encontre em melhor situação para aferir a capacidade contributiva do que o Estado para o qual o contribuinte se desloca (*Kieback*). Não há, portanto, obrigação para o Estado da fonte em conceder deduções de carácter pessoal e familiar se a maioria do rendimento durante o ano foi obtido no novo Estado de residência.

#### **4. Análise ao acórdão do Tribunal de Justiça X<sup>60</sup>**

Analizamos de seguida o acórdão X. Após o enquadramento dos principais factos do caso, procedemos a uma análise crítica, servindo-nos da jurisprudência até agora analisada como contraponto de comparação face à decisão agora examinada.

##### **4.1. Enquadramento**

###### *4.1.1. Quadro jurídico neerlandês*

A lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o rendimento (“lei neerlandesa”) tributa os residentes e não residentes pelo rendimento do trabalho e pelo rendimento proveniente “da habitação”<sup>61</sup>. No caso de a habitação ser considerada “própria”, a lei neerlandesa presume que o seu titular obtém rendimentos através dela, tributando o valor desses rendimentos fictícios através da aplicação de uma percentagem sobre o valor da habitação. Dos rendimentos calculados desta forma, podem ser deduzidas certas despesas relacionadas com a aquisição do imóvel, tal como os juros de um empréstimo hipotecário. Se as despesas forem superiores aos rendimentos, o rendimento considera-se “negativo” e pode ser subtraído da base tributável.

###### *4.1.2. Factos do caso*

O senhor X, nacional neerlandês e residente em Espanha, auferiu a totalidade do seu rendimento nos Países Baixos e na Suíça, onde detinha participações maioritárias em duas sociedades. Os rendimentos obtidos com a sociedade sediada nos Países Baixos correspondiam a 60% do seu rendimento global, auferindo os restantes 40%, através da sua sociedade com sede na Suíça<sup>62</sup>. X não auferiu qualquer rendimento em Espanha.

Em conformidade com as convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre Espanha e os respetivos Estados da fonte, os rendimentos de origem neerlandesa foram tributados nos Países Baixos e os de origem suíça, na Suíça.

A administração fiscal neerlandesa tomou em consideração os rendimentos negativos relativos à habitação em Espanha de X, visto este ter optado por ser tributado de acordo com o regime aplicável aos residentes, ficando sujeito a uma obrigação fiscal integral.

---

<sup>60</sup> Acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>61</sup> Os não residentes nacionais de outro Estado-Membro com o qual os Países Baixos tenham celebrado uma CDT podem optar pelo regime previsto na lei para os residentes, desde que estejam sujeitos a imposto no Estado da residência.

<sup>62</sup> Não conseguimos obter informação sobre a natureza do rendimento.

Posteriormente, X aferiu que a sua carga fiscal seria menor se não tivesse sido equiparado aos residentes (tributação pelo rendimento mundial), ou seja, se tivesse a possibilidade de deduzir os seus rendimentos negativos nos Países Baixos sem para tal ter de optar pelo regime aplicável aos residentes<sup>63</sup>, pelo que X renunciou ao seu pedido de equiparação a residentes e impugnou a liquidação nos órgãos jurisdicionais neerlandeses. Para tal, alegou que a disposição fiscal neerlandesa, que impedia a dedutibilidade dos rendimentos negativos a não residentes, violava as disposições dos Tratados relativas à livre circulação, independentemente da possibilidade destes poderem optar pela equiparação a residentes.

O seu pedido foi julgado improcedente pelos Tribunais de primeira e segunda instância, tendo recorrido para o órgão jurisdicional de última instância, o Supremo Tribunal dos Países Baixos. Este último teve dúvidas quanto ao alcance da jurisprudência do caso *Schumacker*.

Assim, o Supremo decidiu suspender a instância e submeter um conjunto de questões prejudiciais ao TJUE.

O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber (i) se o art. 49.º do TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento, se opõe a uma legislação, como a neerlandesa, que proíbe a possibilidade de dedução dos rendimentos negativos a um não residente que obtém 60% dos seus rendimentos nesse Estado e não auferir qualquer rendimento no Estado da residência e (ii) quais os Estados obrigados a conferir a dedução conexcionada com a situação pessoal do sujeito passivo e em que proporção.

#### 4.1.3. *Raciocínio do Tribunal de Justiça*

O Tribunal decide, a título preliminar, identificar a liberdade de estabelecimento como a liberdade fundamental aplicável. Da jurisprudência do Tribunal resulta que um residente de qualquer Estado que detenha uma participação no capital de uma sociedade de outro Estado, que lhe confira uma influência certa e decisiva nas decisões dessa sociedade<sup>64</sup>, está abrangido pela liberdade fundamental de estabelecimento.

---

<sup>63</sup> O que teria como consequência ser tributado na Suíça pelos rendimentos obtidos nesse Estado, que correspondem a 40% do seu rendimento global.

<sup>64</sup> Cfr. com os acórdãos do TJUE de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98; de 3 de novembro de 2003, *ITELCAR*, C-282/12.

Quanto à primeira questão, o Tribunal entende que uma disposição fiscal, como a neerlandesa, que não tome em consideração a dedução de rendimentos negativos, quando o não residente auferir aí 60% do seu rendimento total e não possa ver a sua situação pessoal e familiar ser atendida no Estado de origem, por não obter aí rendimentos que lhe permitam obter tal dedução, é violadora da liberdade fundamental de estabelecimento. Este entendimento não pode ser infirmado pelo facto de X ter também obtido rendimentos na Suíça, na medida em que “o critério determinante continua a ser o da impossibilidade de um Estado-Membro tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um contribuinte para efeitos fiscais”<sup>65</sup>. O Tribunal refere, ainda, a importância do alcance da jurisprudência firmada em *Lakebrink*, para precisar que o alcance da jurisprudência *Schumacker* é extensiva a todas as vantagens fiscais relacionadas com a “capacidade contributiva do não residente que não são tidas em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego”<sup>66</sup>.

Na resposta dada à segunda questão, o Tribunal admite a aplicação do método fracionário como critério de repartição da obrigação de tomar em consideração a capacidade contributiva do não residente. Tendo em conta a falta de harmonização dos Estados-Membros nesta matéria e a necessidade de encontrar uma solução que simultaneamente evite o cúmulo de vantagens fiscais e a desconsideração de toda a situação pessoal e familiar, a solução passa por tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo na proporção dos rendimentos auferidos em cada Estado. Cabe ao sujeito passivo o ónus de prestar às autoridades fiscais todas as informações sobre os seus rendimentos mundiais, de modo a que estas possam determinar a percentagem de rendimento obtida no Estado da fonte<sup>67</sup>.

## 4.2. Comentário

### 4.2.1. Capacidade contributiva

No acórdão *Lakebrink*<sup>68</sup>, relativo à possibilidade de dedução no Estado da fonte (Luxemburgo) de perdas resultantes da locação de imóveis situados no Estado da residência (Alemanha), o Tribunal de Justiça considerou que a *ratio* do conceito de

---

<sup>65</sup> Vide parágrafo n.º 42 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>66</sup> Vide parágrafo n.º 34 do acórdão do TJUE de 18 de julho de 2007, *Lakebrink*, C-182/06.

<sup>67</sup> Vide parágrafo n.º 48 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>68</sup> Acórdão do TJUE de 18 de julho de 2007, *Lakebrink*, C-182/06.

discriminação no acórdão *Schumacker* “*respeita a todas as vantagens fiscais ligadas à capacidade contributiva do não residente que não são tidas em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego, podendo a capacidade contributiva ser, de resto, qualificada como fazendo parte da situação pessoal do não residente na aceção do acórdão Schumacker*”<sup>69</sup>. A dedução de despesas com a locação de bens imóveis é, portanto, relevante na aferição da capacidade contributiva dos contribuintes.

O Tribunal concluiu, nos termos do parágrafo n.º 26 do acórdão *X*, que o mesmo raciocínio se aplica no caso de juros e despesas relativas a dívidas contraídas para a aquisição da habitação: “*tomada em consideração de rendimentos negativos relativos a um bem imóvel situado no Estado-Membro de residência do contribuinte constitui um benefício fiscal relativo à sua situação pessoal, que é pertinente para apreciar a sua capacidade contributiva*”.

#### 4.2.2. Método fracionário

O acórdão *X* apresenta uma solução inédita na jurisprudência do Tribunal. É neste acórdão que o TJUE determina, pela primeira vez, a obrigação do Estado da fonte conceder uma vantagem fiscal ao não residente na proporção dos rendimentos obtidos nesse Estado<sup>70</sup>.

O método fracionário pode ser sumariado da seguinte forma: (i) aplicam-se as taxas e as deduções previstas na legislação do Estado da fonte ao rendimento mundial do não residente, (ii) multiplica-se o imposto que daí resulta pelo resultado da divisão do rendimento obtido no estrangeiro (no numerador) pelo rendimento mundial (no denominador) e (iii) subtrai-se ao imposto o resultado dessa multiplicação<sup>71</sup>.

*Cálculo do imposto de acordo com as regras aplicáveis aos residentes*

↓

$$\frac{\text{Rendimento obtido no estrangeiro}}{\text{Rendimento mundial}} = \text{Fração}$$

<sup>69</sup> Vide parágrafo n.º 34 do acórdão do TJUE de 18 de julho de 2007, *Lakebrink*, C-182/06.

<sup>70</sup> Ao contrário de *De Groot*, o TJUE aceitou a alocação *pro rata* das deduções de carácter pessoal e familiar. A diferença essencial face *X* reside no facto de, em *De Groot*, o Estado da residência poder tomar em atenção a capacidade contributiva do seu residente.

<sup>71</sup> Vide RAAD, KEES VAN, “*Non -Residents - Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates*”, *World Tax Journal*, Volume 2, Number 2, (2010), p. 160.

↓

$$\text{Imposto} \times \text{Fração} = X$$

↓

$$\text{Imposto} - X = \text{Imposto final a pagar}$$

O método fracionário, também conhecido por “*cake model*”<sup>72</sup>, é há muito defendido pela doutrina<sup>73</sup>, por remover uma incongruência resultante das disparidades entre as leis domésticas: os Estados-Membros, enquanto Estados da residência, reduzem o montante das deduções pessoais concedidas aos residentes, na proporção dos seus rendimentos obtidos no estrangeiro, ao mesmo tempo que, enquanto Estados da fonte, consideram ser dever do Estado da residência tomar em consideração as deduções pessoais dos rendimentos auferidos por não residentes no seu Estado, por ser esse o Estado com melhores meios para determinar a capacidade contributiva do contribuinte<sup>74 75</sup>. A incongruência desaparece, no entanto, com o “modelo do bolo”, porquanto obriga o Estado da fonte a tomar em consideração as deduções pessoais e familiares que foram “ignoradas” pelo Estado da residência, garantindo a neutralidade no tratamento fiscal das situações transfronteiriças<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> Por garantir que cada Estado-Membro fica com um parte da obrigação de tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo. Vide RAAD, KEES VAN, *Fractionele belastingheffing van EU buitenlands belastingplichtigen*, in *Liberale gift. Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, J. Verburg ed., Deventer: Kluwer, (2012), pp. 522-523, ex vi NIESTEN, HANNELORE, *supra* nota 55, p. 211.

<sup>73</sup> KEES VAN RAAD foi o primeiro autor a defender o método. Vide RAAD, KEES VAN, *Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals - A Proposal*, Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, (2001), p. 220. Vide, ainda, WATTEL, PETER J., *supra* nota 26, pp. 210-223; MONSENEGO, JÉRÔME, *The Impact of Schumacker on the Taxation of Cross-Border Commuters*, Tax Notes International, Volume 69, Number 7, (2013), pp. 681-687; NIESTEN, HANNELORE, *Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet*, EC Tax Review, Volume 24, Issue 4, (2015), pp. 185-201; BARDINI, CHIARA, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, Intertax, Volume 38, Issue 1, (2010), p. 19.

<sup>74</sup> Vide WATTEL, PETER J., *supra* nota 26, p. 215.

<sup>75</sup> “[...] the reason for the source country not to grant these reliefs to non-resident taxpayers is that these taxpayers are supposed to enjoy such benefits in their residence country. An extension of these benefits to them by the source country is assumed to give them double benefits and thereby an advantage over the source country’s resident taxpayers”. Vide RAAD, KEES VAN, *supra* nota 71, p. 155.

<sup>76</sup> Alguns Estados introduziram o método por meio das suas CDT. É o caso das convenções belgas celebradas com França, Países Baixos e Luxemburgo. Nos termos do art. 25.º, n.º 2 da Convenção celebrada entre a Bélgica e França, “*Personal deductions, allowances and reductions of tax, on account of civil status or family responsibilities granted by the other State to its own residents shall be granted to the persons mentioned in the preceding sentence, but shall be reduced by the ratio of the remuneration arising in that other State to the total professional income, wherever arising, of which the persons are the beneficiaries*”.

Por forma a garantir a correta aplicação do método, permitindo que a situação pessoal e familiar do não residente seja tida em consideração na correta proporção dos rendimentos obtidos no Estado da fonte, o TJUE faz cair sobre o não residente o ónus de informar a administração tributária desse Estado sobre os seus rendimentos mundiais. Nada impede, porém, que as administrações fiscais, no âmbito da Diretiva de assistência mútua, cooperem entre si as trocas de informações que considerem previsivelmente relevantes para a administração e a execução das suas legislações internas<sup>77</sup>.

Para além de remover a referida incongruência, o sistema fracionário apresenta vantagens de outra ordem.

Em primeiro lugar, coaduna-se perfeitamente com o princípio da subsidiariedade consagrado no art. 5.º do Tratado<sup>78</sup>. Os Estados-Membros mantêm a soberania sobre a sua política fiscal pois cada Estado-Membro mantém a liberdade de fixar tributos, com as características que lhes aprouver. O rendimento, os sujeitos passivos, as deduções objetivas e subjetivas, os benefícios fiscais, o método de eliminação da dupla tributação, as taxas aplicáveis, enfim, o âmbito de incidência objetivo e subjetivo mantém-se na esfera de competência dos Estados-Membros. A fiscalidade direta não deixa, por isso, de se manter como o último reduto de soberania dos Estados-Membros perante a União.

Em segundo lugar, a aplicação deste regime permite anular outro efeito pernicioso resultante da diferença entre as taxas aplicáveis a residentes e não residentes. Na verdade, a desvantagem que resulta para o sujeito passivo, ao ver serem-lhe negadas determinadas vantagens fiscais no Estado da fonte, é em grande medida mitigada pela aplicação de uma taxa proporcional, em regra de valor mais reduzido que a aplicável caso se tomasse em consideração a capacidade contributiva global do não residente<sup>79</sup>. O

---

<sup>77</sup> Relevante é, neste domínio, a troca automática de informações obrigatória relativa, nomeadamente, a rendimentos do trabalho e da propriedade e rendimentos de imóveis. Nos termos deste procedimento, cada Estado-Membro deve comunicar à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro as informações disponíveis sobre os períodos de tributação posteriores a 1 de janeiro de 2014 relativas a residentes nesse outro Estado-Membro. Cfr. art. 8.º, n.º 1 da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011.

<sup>78</sup> Vide WATTEL, PETER J., *supra* nota 26, p. 222.

<sup>79</sup> A maioria dos Estados tributa os seus não residentes através da aplicação de uma taxa proporcional, o que resulta, em regra, num valor mais reduzido face à aplicação de uma taxa progressiva. “*For reasons of efficiency, for particular categories of income resident taxpayers and, more frequently, non-resident taxpayers [...] may instead be subject to tax on the gross amount thereof, at a (relatively low) flat tax rate. The amount of tax so due supposedly approximates the amount that results from the application of regular tax rates to the net amount of the income*”. Vide RAAD, KEES VAN, *supra* nota 71, p. 155.

método fracionário elimina o “*benefício da progressividade*”<sup>80</sup>, pois permite a tributação, no Estado da fonte, pelo rendimento mundial, o que resulta na aplicação de uma taxa de imposto mais elevada<sup>81</sup>. O método remove, portanto, uma segunda incongruência resultante das disparidades entre leis fiscais nacionais: os Estados-Membros, enquanto Estado da residência, calculam a taxa de imposto tomando em atenção o rendimento mundial do residente e, enquanto Estado da fonte, tomam apenas em consideração o rendimento aí obtido<sup>82</sup>.

O Tribunal não tece nenhum comentário acerca da progressividade da taxa aplicável no Estado de emprego. Consideramos que se encontra na discricionariedade dos Estados-Membros a possibilidade de aplicação de uma taxa progressiva aos não residentes, pelo seu rendimento mundial, sabendo de antemão que, caso não o façam, estarão a conferir uma dupla vantagem, com a consequente perda de receita<sup>83 84 85</sup>.

Repare-se que o Estado da fonte é o único Estado em presença que consegue remover as duas incongruências (a vantagem e a desvantagem) ao mesmo tempo. Daí que o método fracionário faça recair uma obrigação (concessão de deduções *pro rata*) e um ónus (tributação pela progressividade) ao Estado da fonte.

---

<sup>80</sup> Vide WATTEL, PETER J., *supra* nota 26, p. 212.

<sup>81</sup> Esta observação comporta exceções. Para os sujeitos passivos não residentes que obtenham rendimentos reduzidos, a taxa liberatória pode ser superior à que resulta da aplicação dos escalões de progressividade. Neste caso, a equiparação a residentes resulta na aplicação de uma taxa de imposto mais reduzida que a aplicação das taxas gerais previstas para não residentes.

<sup>82</sup> Vide WATTEL, PETER J., *supra* nota 26, p. 210.

<sup>83</sup> “[...] *the non-resident receives the benefits without disadvantages. To prevent cherry-benefits without disadvantages, the legislation could introduce a progression scheme for non-residents*”. Vide NIESTEN, HANNELORE, *supra* nota 55, p. 213.

<sup>84</sup> “[...] *we can expect that some countries will probably consider a reform for its source-based tax regime to compensate its tax loss due to the granting of personal deductions. These changes may take the form of applying progressive rates corresponding to worldwide income of the individual taxpayer [...]. If that happens, we may start seeing that fewer and fewer differences will exist between the source-based taxation and the residence-based taxation of individuals*”. Vide CHEN, SHAOMEI, *What we can expect from the CJEU’ decision in X v Staatssecretaris van Financien (Case C-283/15) with respect to the Schumacker doctrine*, Kluwer International Tax Blog, (2017).

<sup>85</sup> Uma vez mais, há exceções à regra geral. A progressividade nem sempre resulta na aplicação de uma taxa mais elevada do que no caso da aplicação de uma taxa proporcional.

Em terceiro lugar, o método evita a perda de receita fiscal por parte do Estado da residência<sup>86</sup>. Caso os sujeitos passivos auferam remunerações em diversos Estados-Membros, torna-se manifestamente desproporcional fazer incidir sobre o Estado da residência o encargo de facultar a totalidade das deduções, não obstante a perda de receita fiscal não ser considerada uma justificação válida para a desigualdade de tratamento.

Em suma, a *fractional approach* permite que (i) cada Estado-Membro conceda deduções fiscais na proporção da base tributável a que tem direito de tributar, (ii) aplique taxas progressivas tendo em atenção o rendimento mundial do sujeito passivo, não dando lugar a uma vantagem injustificada, e (iii) o tratamento fiscal aplicável seja exatamente igual ao aplicável a residentes numa situação puramente doméstica.

#### 4.2.3. *Âmbito de aplicação material do acórdão*

O Tribunal limita a aplicação do *pro rata* aos casos em que o não residente “*não aufera, no território do Estado-Membro onde se situa a sua habitação, rendimentos que lhe permitam ter direito a dedução equivalente*”<sup>87</sup>. O critério fracionário aplica-se, portanto, somente às situações em que (i) o Estado da residência não possa tomar em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, por (ii) este não auferir aí rendimentos que permitam proceder a uma “dedução equivalente” à aplicável pelo Estado da fonte. Mantém-se, portanto, o critério da residência de *Schumacker*, que leva, a título de exemplo, a que um sujeito passivo residente em Portugal, com rendimentos auferidos em Espanha e França, tenha direito a ver serem-lhe concedidas deduções pelo

---

<sup>86</sup> De acordo com as alegações do Governo belga, as quais perfilhamos, no acórdão *De Groot*, “*Este Estado [fonte] deveria poder tributar os não residentes com base nos seus rendimentos globais e conceder as vantagens fiscais ligadas à situação pessoal e familiar do sujeito passivo na proporção dos rendimentos auferidos no seu território [...] obrigar o Estado de residência a conceder, unicamente à parte a que respeita os seus rendimentos, todas as vantagens fiscais ligadas à referida situação faria com que este Estado suportasse na íntegra o peso dos referidos benefícios fiscais. Esta solução não seria equitativa, uma vez que o Estado de residência assume o essencial dos serviços públicos prestados ao sujeito passivo e conduziria a um resultado desproporcionado em relação ao objetivo prosseguido pelo artigo 48.º do Tratado*”. Vide parágrafos n.ºs 63 e 64 do acórdão do TJUE de 12 de dezembro de 2002, *De Groot*, C-385/00.

<sup>87</sup> Vide parágrafo n.º 43 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

*pro rata* consoante aufera rendimentos em Portugal que permitam tomar aí em consideração a sua capacidade contributiva<sup>88</sup>.

Não cremos que a referida limitação seja necessária e consideramo-la resultado de uma incorreta aplicação do termo de comparabilidade. Apesar de sufragar a aplicação do *pro rata*, o Tribunal continua a servir-se da solução protagonizada em *Schumacker*: a comparação é feita entre um não residente que obtenha uma parte do seu rendimento no Estado da fonte e um residente que obtenha aí o seu rendimento total<sup>89</sup>. Ora, a comparabilidade na *fractional approach* é feita entre um não residente que obtenha uma determinada percentagem de rendimento no Estado de emprego e um residente que obtenha aí a mesma percentagem de rendimento<sup>90</sup>. O termo de comparabilidade já não parte, por isso, da assunção de que residentes e não residentes não estão, em regra, em situações não comparáveis.

Lamentavelmente, o TJUE não se bastou com a enunciação do princípio geral formulado em *Schumacker*. Complexificou a própria aplicação do critério do bolo com expediente ao uso da expressão “*dedução equivalente*”. É que, para além da ausência de rendimentos que permitam a dedução de despesas no Estado da residência, torna-se ainda indispensável que as deduções previstas na legislação fiscal do Estado da fonte gozem de conteúdo “*equivalente*” às deduções previstas no Estado da residência.

A solução é manifestamente infeliz. Não apenas não resolve o problema da não discriminação, como ainda complica o método utilizado para a eliminar. Em primeiro lugar, não é certo o que se deve entender por “*equivalente*”, o que dificulta desde logo o reconhecimento e a correlação entre as deduções fiscais de carácter pessoal e familiar de

---

<sup>88</sup> É por este motivo que a jurisprudência *Schumacker* não foi ainda derogada. Enquanto o Estado da residência tiver possibilidade de tomar em consideração a capacidade contributiva do seu residente, não há lugar à aplicação do *pro rata* por parte dos Estados da fonte. No parágrafo 30, o TJUE refere expressamente que, em matéria de impostos diretos, as situações de residentes e dos não residentes não se encontram, em regra, numa situação comparável e que a capacidade contributiva do não residente pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, ao local da sua residência habitual.

<sup>89</sup> Vide parágrafo n.ºs 37 e 38 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>90</sup> O resultado objeto da comparação poderá, esse sim, ser diferente. Mas a parâmetro de comparabilidade é o mesmo. Qualquer diferença no imposto pago a final resulta da necessidade de dividir a parte do rendimento tributado no Estado da fonte e a parte tributada no Estado da residência. Se um residente e um não residente auferirem, no mesmo Estado, 1.000 EUR, e tiverem 100 EUR de despesas dedutíveis, o residente (assumindo que aufera apenas rendimentos no Estado de residência) poderá deduzir os 100 EUR, enquanto o não residente deduzirá apenas na proporção do rendimento aí obtido (e.g. 50).

cada um dos 28 ordenamentos jurídicos da UE<sup>91</sup> <sup>92</sup>. O requisito vem apenas aumentar o risco de litigiosidade entre os contribuintes não residentes e as autoridades fiscais dos Estados-Membros.

Em segundo lugar, em resultado das disparidades entre os sistemas jurídicos, tal juízo pode levar à inaplicabilidade de qualquer dedução, quer no Estado da fonte, quer no da residência<sup>93</sup>. Por um lado, não se pode forçar um Estado-Membro a conferir, ainda que de forma proporcional, uma vantagem fiscal que não esteja prevista normativamente para os seus próprios residentes. Por outro lado, casos há em que apesar do contribuinte não ter direito a uma determinada dedução no Estado da residência, também não pode beneficiar das deduções do Estado fonte por não existir entre elas um carácter de equivalência. Repare-se, aliás, que essa deveria ter sido o entendimento do próprio acórdão, dado que a legislação espanhola não prevê a concessão de uma dedução de rendimentos negativos relativos a um bem imóvel<sup>94</sup>. X não tem possibilidade de obter em Espanha uma “*dedução equivalente*” à obtida nos Países Baixos. A impossibilidade de invocação da dedução em Espanha, independentemente da obtenção nesse Estado de qualquer rendimento, deriva de uma discrepância existente entre as normas espanholas e neerlandesas, pelo que o TJUE deveria ter considerado a situação como uma disparidade entre as legislações nacionais<sup>95</sup>. Longe de eliminar a discriminação, a solução do Tribunal apenas agrava a situação jurídico-tributária dos contribuintes.

---

<sup>91</sup> “*La falta total de armonización, la plena competencia de los Estados miembros, la ausencia siquiera de criterios de coordinación entre dichas medidas y la importante función social, cultural, política y económica que dichas medidas y ventajas desempeñan en los sistemas tributarios de cada país convierten la sugerencia de reparto en muchas ocasiones en una simple quimera*”. Vide PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, *El “prorrato” de las ventajas fiscales personales y familiares, según el TJUE, Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15*, Revista Quincenal Fiscal, Número 1-2 Enero, (2018), p. 32.

<sup>92</sup> GARCÍA PRATS propõe a elaboração prévia de um quadro de correspondência entre as diversas deduções fiscais dos Estados-Membros, por forma a garantir a equivalência. *Ibid*, p. 32.

<sup>93</sup> A solução do acórdão acaba, assim, por, ironicamente, poder dar lugar a uma discriminação nos exatos termos do acórdão: “*a discriminación consiste no facto de a situação pessoal e familiar de um não residente, que aufera o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares num Estado-Membro diferente do da sua residência, não ser tida em conta no Estado-Membro de residência nem no Estado-Membro de emprego*”. Vide parágrafo n.º 34 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>94</sup> Vide PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, *supra* nota 91, p. 38.

<sup>95</sup> Deste modo, o TJUE não apenas formulou um requisito inoperante, como ainda o aplicou incorretamente.

Em terceiro lugar, o juízo pode ainda dar lugar a situações de *cherry picking*, na medida em que os operadores transfronteiriços podem ser induzidos a desenvolver as suas atividades num determinado Estado-Membro com a intenção de usufruir das vantagens fiscais que lhes resultem favoráveis face às vantagens concedidas nos seus Estados de origem.

Pelas razões em cima expostas, dever-se-ia ter optado pela aplicação do critério fracionário também nas situações em que o Estado da residência tenha capacidade para aferir a capacidade contributiva do seu residente, muito embora esta solução levante problemas de dupla dedução, como será discutido adiante<sup>96</sup>.

Por fim, tendo em consideração o próprio escopo da decisão, não fica claro se o critério fracionário é aplicável aos casos em que haja um único Estado da fonte. Com efeito, o acórdão transparece a ideia que o Tribunal se viu “obrigado” a adotar, no caso concreto, a regra do *pro rata*, exatamente por existirem dois Estados da fonte e ser impossível conceder a dedução através da jurisprudência *Schumacker*. Tendo em conta a jurisprudência anterior, o método fracionário parece ser inaplicável quando haja um único Estado da fonte. No entanto, por forma a evitar um estado de esquizofrenia fiscal, no qual um sujeito passivo residente em Portugal com rendimentos auferidos em Espanha e França teria direito a ver serem-lhe concedidas deduções pelo *pro rata* consoante auferisse rendimentos num dos Estados da fonte, concluímos que o método fracionário tem de ser aplicável às situações em que haja um único Estado de emprego<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> Vide p. 48.

<sup>97</sup> No mesmo sentido, GARCÍA PRATS: “Aserto que, por obvio, se verificará en cualquier situación, puesto que la mayor parte de las rentas pueden obtenerse en un solo Estado – sea de la residencia o de la actividad-no residencia – o en varios Estados”. Vide PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, *supra* nota 91, p. 11.

#### 4.2.4. Âmbito de aplicação territorial do acórdão

Ainda que o acórdão se refira unicamente aos Estados-Membros da UE, consideramos que a jurisprudência despoleta os seus efeitos no território do EEE, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal<sup>98</sup>.

Relativamente à aplicabilidade do método por parte da Suíça, o silêncio do Tribunal leva-nos a crer que se torna necessária a intervenção do Comité Misto<sup>99</sup> para clarificar o alcance e eficácia da decisão. Para o TJUE, “*a circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no de um Estado terceiro, é irrelevante para a resposta dada à segunda questão*”<sup>100</sup>.

A conclusão do Tribunal é lamentável pois podia ter mencionado, tal como o Advogado-Geral Melchior Wathelet, a existência do Acordo sobre a Livre Circulação de Pessoas, de 1999, celebrado entre a UE e a Suíça, com entrada em vigor no dia 1 de junho de 2002<sup>101</sup>. Para Wathelet, o art. 16.º, n.º 2 do Acordo<sup>102</sup> justifica a oponibilidade da decisão à Suíça, visto estarmos perante a aplicação da jurisprudência *Schumacker*, que por sua vez é anterior ao Acordo<sup>103</sup>.

Quanto a nós, consideramos que o silêncio do Tribunal vai no sentido da inaplicabilidade do acórdão à Suíça, na medida em que o mesmo se desvia em vários pontos da decisão *Schumacker*. Caberá ao Comité Misto averiguar as implicações da jurisprudência a pedido de uma das partes contratantes.

---

<sup>98</sup> “*El Tribunal [...] no considera, ni formula expresamente, que los Estados no miembros pertenecientes al Espacio Económico Europeo queden obligados al cumplimiento de dicha sentencia, a pesar de que la misma afecta al alcance de la libertad de establecimiento que se formula en idénticos términos para dichos Estados. De ahí que, a nuestro entender, la obligación deba predicarse también para dichos Estados, aunque no fueran el Estado del tribunal remitente*”. Vide PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, *supra* nota 91, p. 24.

<sup>99</sup> Cfr. art. 16.º, n.º 2 do Acordo sobre a Livre Circulação de Pessoas celebrado entre a União Europeia e a Confederação Suíça.

<sup>100</sup> Vide parágrafo n.ºs 30 e 52 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>101</sup> Vide parágrafos n.ºs 68 a 70 das Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, apresentadas em 7 de setembro de 2016.

<sup>102</sup> “*Na medida em que a aplicação do presente Acordo implique conceitos de direito comunitário, ter-se-á em conta a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data da sua assinatura. A partir desta data, a Suíça será informada da evolução dessa jurisprudência*”.

<sup>103</sup> Vide parágrafo n.º 70 das Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, apresentadas em 7 de setembro de 2016.

O Tribunal ignorou também o problema da inexistência de trocas de informações em matéria fiscal entre os Estados-Membros e a Suíça<sup>104 105</sup>.

### 4.3. Questões em aberto após o caso X

Elabora-se agora uma série de problemas práticos a que a aplicação da regra *pro rata* pode conduzir.

Suponhamos que de acordo com a legislação nacional do Estado da residência A, o sujeito passivo tem uma base tributável de 500 EUR, pelo que pode apenas deduzir 50% dos juros do empréstimo hipotecário, no valor de 1.000 EUR (*e.g.* o restante rendimento está isento). Tendo em conta que, de acordo com o TJUE, os Estados-Membros devem assegurar que toda a situação pessoal e familiar dos contribuintes seja tomada em consideração<sup>106</sup>, a questão que se coloca é se os Estados de emprego B e C têm a obrigação de tomar em consideração os restantes 50% dos juros. Não perfilhamos a opinião de ISABELLA DE GROOT, segundo a qual há lugar a uma repartição *pro rata* dos juros remanescentes na proporção do rendimento obtido em cada Estado de emprego<sup>107</sup>. Uma vez aplicado o método *pro rata*, exigir aos Estados da fonte a tomada em consideração de deduções que não são concedidas pelo Estado da residência (por a base tributável ser aí inferior ao valor dos juros a deduzir da própria base tributável), é cair novamente no erro de impor aquilo que o princípio da não discriminação não exige. Os Estados-Membros são livres de conceber os seus sistemas fiscais, incluindo a liberdade de determinar as deduções aplicáveis aos seus residentes e não residentes. O facto do rendimento do sujeito passivo não ser suficiente para poder usufruir da totalidade das deduções aplicáveis no Estado da residência não faz nascer nos Estados

---

<sup>104</sup> Vide NIESTEN, HANNELORE, *supra* nota 55, p. 207.

<sup>105</sup> O Supremo Tribunal Neerlandês notou que a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro não tem aplicação e que a CDT celebrada entre os Países Baixos e a Suíça não contém disposições sobre intercâmbio de informações.

<sup>106</sup> Cfr. parágrafo n.º 47 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, X, C-283/15.

<sup>107</sup> Vide, GROOT, ISABELLA DE, *supra* nota 56, p. 575.

da fonte a obrigação de tomar em atenção o remanescente<sup>108</sup>. O princípio da não discriminação não obriga a que os Estados de emprego tomem em consideração as deduções que não foram conferidas pelo Estado da residência. Obriga, isso sim, a que, uma vez dada determinada dedução fiscal aos seus residentes, os Estados de emprego não deixem de conferir a mesma vantagem aos não residentes e, caso não o façam, haja uma justificação válida e proporcional face ao objetivo visado.

Por maioria de razão, as perdas do sujeito passivo que possam ser compensadas em anos posteriores no Estado da residência não devem ser tomadas em consideração pelos Estados de emprego. O paralelismo com a jurisprudência do Tribunal em matéria de tributação de grupos de sociedades é, neste domínio, relevante. Efetivamente, o TJUE já decidiu, em *Marks & Spencer*<sup>109</sup>, que a norma do Estado da empresa-mãe que não permita a dedução de perdas incorridas pelas suas subsidiárias noutros Estados-Membros não é incompatível com a liberdade de estabelecimento se houver possibilidade de dedução dessas mesmas perdas, no Estado-Membro da subsidiária, em exercícios futuros. Esta solução, apesar de consentânea com a soberania dos Estados, não deixa de poder levantar problemas. Na verdade, grande parte das legislações fiscais baseia os seus códigos sobre tributação do rendimento das pessoas coletivas no pressuposto de que estas têm um exercício fiscal contínuo, sem um período limitado. É este pressuposto que permite, por exemplo, a implementação do reporte de prejuízos fiscais. Ora, o mesmo não é verdade para as pessoas singulares, quer pela sua maior facilidade de deslocação para outro Estado, quer por terem um período de vida necessariamente finito.

Um problema conexionado com o cômputo do método fracionário ocorre quando a maioria das despesas do sujeito passivo (e.g. 80%) são efetuadas num Estado (residência ou fonte), embora o rendimento aí obtido corresponda, por exemplo, apenas

---

<sup>108</sup> O próprio TJUE reconhece a diferença entre as disparidades resultantes da aplicação em simultâneo de diversas legislações nacionais e a restrição e discriminação. Apesar do Tribunal se referir ao regime de tributação de grupos de sociedades, o paralelismo crê-se evidente: “[...] a liberdade de estabelecimento não pode ser entendida no sentido de que um Estado-Membro é obrigado a estabelecer as suas regras fiscais em função das de outro Estado-Membro a fim de garantir, em todas as situações, uma tributação que elimine qualquer disparidade decorrente das regulamentações fiscais nacionais, uma vez que as decisões tomadas por uma sociedade quanto ao estabelecimento de estruturas comerciais no estrangeiro podem, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosas ou desvantajosas para essa sociedade (v. acórdão *Deutsche Shell*, já referido, n.º 43)”. Vide parágrafo n.º 50 do acórdão do TJUE de 23 de outubro de 2008, *Krankenheim Ruhesitz*, C-157/07.

<sup>109</sup> Vide acórdão do TJUE de 13 de dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03.

a 50% do rendimento mundial. É uma consequência da discrepância entre a proporção do rendimento obtido e a proporção das despesas realizadas em cada Estado. O Estado em causa apenas concede deduções na proporção do rendimento aí obtido, pelo que o contribuinte acabará por perder direito às deduções que teria caso auferisse rendimentos apenas nesse Estado.

Por outro lado, não é claro se o método fracionário é aplicável a todos os tipos de deduções fiscais, em virtude da dificuldade da concessão de forma proporcional em certos casos<sup>110</sup>. Com efeito, algumas deduções dependem da possibilidade de aferição da totalidade do rendimento familiar. A possibilidade de realização do *splitting* conjugal, por exemplo, depende da possibilidade de tomar em atenção os rendimentos de ambos os cônjuges. Deverá o Estado de emprego tomar em consideração o rendimento de ambos os cônjuges quando apenas um destes obtenha a totalidade do seu rendimento no seu Estado? Como proceder quanto a deduções que dependam da consideração do rendimento mundial do agregado familiar?

Tão pouco é claro se há um limite à taxa aplicável pelos Estados da fonte aos não residentes que optem por não ser tributados de acordo com o *pro rata*. Não cremos que, caso a taxa aplicável pelo Estado da fonte seja superior à taxa aplicável aos seus residentes, haja discriminação, na medida em que foi dada a possibilidade aos não residentes por serem tributados de acordo com os residentes. Não obstante, a escolha do não residente será sempre determinada em função do menor pagamento de imposto, pelo que o problema não se deverá colocar.

É ainda inegável que o método fracionário levanta relevantes problemas de aplicação por parte das administrações tributárias, ainda que o ónus da prova de apresentação dos rendimentos mundiais do sujeito passivo caiba ao próprio. De facto, se a obrigação de apresentação da declaração dos rendimentos ocorrer, no Estado da residência, numa data posterior à do Estado da fonte, o sujeito passivo não tem como provar a obtenção dos seus rendimentos mundiais no Estado da fonte. Para obstar a tal situação, os Estados-Membros podem prever a suspensão da obrigação de declaração de rendimentos mundiais até ao momento do seu cumprimento no Estado da residência.

---

<sup>110</sup> Vide PEETERS, BART, *supra* nota 59, p. 66, e NIESTEN, HANNELORE, *Proportional Granting of Personal and Family Allowances Following AG Opinion in X v. Staatssecretaris van Financiën (Case C-283/15)*, European Taxation, Volume 57, Number 2/3, (2017), pp. 101-102.

Tomando por base o acórdão *Kieback*, pode ainda perguntar-se se a resposta seria igual à dada em *X* se *X* emigrasse para outro Estado-Membro da UE a meio do ano e auferisse aí rendimentos substanciais. É importante lembrar que o Estado-Membro de destino provavelmente considerará, para efeitos de concessão de vantagens, somente os rendimentos obtidos a partir do momento em que *X* passou aí a residir (residência parcial). Dever-se-á manter inalterada a jurisprudência *Kieback*, não ficando os Países Baixos obrigados a conceder a vantagem, ou deverá aplicar-se a jurisprudência *X*? De acordo com o próprio acórdão *X*, que toma ainda por base *Schumacker*, e tendo em consideração que o (novo) Estado da residência pode tomar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo (por este auferir aí rendimentos que o permitam), os Países Baixos não se encontrariam obrigados a conceder a dedução, ainda que proporcionalmente apenas face ao tempo aí passado pelo sujeito passivo.

Será curioso, ainda, determinar como será aplicável o método fracionário se o TJUE decidir, no futuro, que o Estado da fonte se encontra obrigado a conceder deduções pelo *pro rata*, inclusive nas situações em que o Estado da residência possa e conceda deduções (como cremos ser correto). Com efeito, tivemos oportunidade de explicar que o método fracionário remove uma incongruência resultante, em parte, pelo facto de o Estado de origem conceder deduções de carácter pessoal e familiar apenas na proporção do rendimento auferido nesse Estado. Ora, em boa verdade, após o acórdão *De Groot*, essa incongruência desapareceu, uma vez que o TJUE considerou incompatível com a liberdade fundamental de circulação de trabalhadores a concessão de deduções de carácter pessoal e familiar apenas na proporção do rendimento aí obtido. Assim, todos os Estados ficaram obrigados a conceder deduções aos seus residentes tomando por base os seus rendimentos mundiais. Em consequência, a aplicação do método fracionário, por parte do Estado da fonte, nas situações em que os Estados de origem não limitam o âmbito das vantagens concedidas, traduz-se numa dupla vantagem, dado que parte das despesas vão ser consideradas duplamente para a concessão de benefícios. A única forma de evitar a dupla concessão de benefícios passa por obrigar os Estados-Membros da residência a conceder deduções na proporção dos rendimentos aí obtidos, voltando a uma situação pré-*De Groot*.

Por fim, a política fiscal e social dos Estados-Membros costuma ser tratada em separado. Um determinado imposto que possibilite a dedução de despesas pessoais num

Estado, pode estar abrangido pelo regime de contribuição para a segurança social noutro. Um sujeito passivo pode combinar as medidas sociais de um Estado-Membro com as deduções fiscais de outro Estado por forma a obter uma dupla vantagem<sup>111</sup>.

#### **4.4. Procedimento e fundamento para fixação do método fracionário**

Gostaríamos, por último, de realçar dois pontos relacionados com a esfera de competência do TJUE. O primeiro é relativo ao procedimento judicial adotado para a fixação do critério *pro rata*, o segundo sobre o seu fundamento.

Relativamente ao primeiro, não é claro se o Tribunal extravasou o seu âmbito de competência ao determinar a imposição do método fracionário. O Tribunal, ao responder a uma questão prejudicial, deve oferecer os parâmetros de interpretação e aplicação do DUE que o órgão jurisdicional de reenvio deve seguir, pelo que limita-se a indicar de que maneira o DUE reconhece o direito do contribuinte face ao Estado-Membro e o alcance da obrigação a que esse Estado está obrigado, e não estabelecer uma obrigação repartida entre os Estados. O papel do Tribunal de Justiça é garantir a proteção das liberdades fundamentais consagradas no TFUE através da integração negativa, e não positiva, abstendo-se de impor obrigações que visem corrigir disparidades resultantes da aplicação em paralelo das legislações fiscais dos Estados-Membros.

Quanto ao segundo, é importante notar que o Tribunal refere, em *X*, que a liberdade dos Estados-Membros repartirem entre si o exercício das suas competências tributárias tem como limite “*a necessidade de assegurar aos contribuintes dos Estados-Membros em causa que, no cômputo geral, toda a situação pessoal e familiar seja tomada em consideração*”<sup>112</sup>. Dito limite, tendo como consequência a aplicação do método fracionário pelo Estado da fonte, parece ir além do imposto pelos Tratados.

Com efeito, nem todas as desvantagens fiscais resultantes de uma situação *cross-border* podem ser imputadas a um Estado-Membro: “*In two-country situations, the tax base is located simultaneously in two separate, unharmonized and uncoordinated tax systems which in principle ignore each other’s existence, a situation for which by definition no comparable internal situation is conceivable. Although the disadvantageous tax effect*

---

<sup>111</sup> Vide NIESTEN, HANNELORE, *supra* nota 110, p. 102.

<sup>112</sup> Vide parágrafo n.º 47 do acórdão do TJUE de 9 de fevereiro de 2017, *X*, C-283/15.

*occurs because of the border-crossing of the tax payer or of his income, no single jurisdiction can be blamed for it, as neither of them distinguishes between national and international positions (no discrimination)*<sup>113</sup>. Em situações como a de *X*, a desvantagem é mero resultado do exercício em paralelo de dois poderes tributários distintos, não sendo possível determinar qual dos Estados é responsável pela desvantagem.

O paralelismo com *Marks & Spencer* torna-se uma vez mais evidente. Como refere BRUNO DA SILVA, “*By requiring the UK [Países Baixos] to take the losses [conceder vantagens fiscais] of those subsidiaries [aos não residentes] the Court forced the exercise of tax jurisdiction where such jurisdiction previously did not exist at all. This represented a major breach of a Member State’s sovereignty (the UK) [os Países Baixos]*”<sup>114</sup>. Em matéria de concessão de vantagens relacionadas com a capacidade contributiva, não cabe falar numa obrigação de repartição das mesmas, uma vez não existir, sobre tais vantagens, uma regra de distribuição de competência nas convenções internacionais. O Estado da fonte nunca esteve obrigado, de acordo com a cláusula de não discriminação<sup>115</sup> ou qualquer disposição dos Tratados, a conceder vantagens aos não residentes. Daí que, por forma a contornar a dita limitação, o Tribunal tenha optado por utilizar a expressão “*vantagens equivalentes*”.

O acórdão *X* acaba, assim, por ser mais um caso de aplicação, por parte do Tribunal, da “*always-somewhere approach*”, na medida em que a capacidade contributiva dos sujeitos passivos deve ser tomada em consideração nalgum Estado-Membro, independentemente dessa consideração levar a que o Tribunal delinieie jurisdição fiscal dos Estados-Membros, com a correspondente alocação dos rendimentos positivos e negativos dos sujeitos passivos para as jurisdições convenientes (*e.g.* aquelas que, no caso concreto, conseguem tomar em consideração as despesas pessoais dos sujeitos passivos).

---

<sup>113</sup> Vide TERRA, BEN/WATTEL, PETER, *supra* nota 30, p. 66.

<sup>114</sup> Vide SILVA, BRUNO DA, *From Marks & Spencer to X Holding: A (Critical) Overview and Some Open Issues*, Eucotax, (2011), p. 5, WEBER, DENNIS/SILVA, BRUNO DA, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Eucotax, (2011).

<sup>115</sup> Cfr. art. 24.º CMOCDE.

Repare-se que tal entendimento não significa que o método fracionário deixe de respeitar o princípio da subsidiariedade, no sentido acima descrito<sup>116</sup>, pois os Estados são livres de conceber os seus sistemas fiscais. Simplesmente, o Tribunal impõe que um Estado (Países Baixos) exerça o seu poder tributário numa situação que, de acordo com a sua soberania tributária, tinha previamente optado por não exercer, o que pode, por sua vez, e aí sim, influenciar a própria conceção do seu sistema fiscal<sup>117</sup>.

## **5. Repercussões do acórdão X no ordenamento jurídico português**

O ordenamento jurídico-fiscal português contém disposições que refletem as decisões do TJUE em matéria de tributação de não residentes. Procedemos agora a uma análise sobre as disposições relevantes aplicáveis em matéria de não residentes e sobre a sua compatibilidade com a recente decisão em X.

O art. 17.º-A do CIRS visa satisfazer os requisitos da jurisprudência europeia em matéria de livre circulação de trabalhadores. Aí encontram-se todos os requisitos da doutrina *Schumacker* necessários para cumprimento das obrigações incumbidas pela União.

O direito interno português consagra a possibilidade dos não residentes noutro Estado-Membro ou do EEE adotarem a tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português ou casados<sup>118 119</sup>. É requisito de aplicabilidade do regime a obtenção de, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos globais do sujeito passivo, em território nacional<sup>120</sup> e, caso o sujeito passivo seja residente no EEE, a existência de intercâmbio de informações em matéria fiscal. Os cônjuges não separados de pessoas e bens podem beneficiar do mesmo regime desde que (i) ambos sejam residentes noutro Estado-Membro da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informações, (ii) os rendimentos obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado familiar e (iii) a opção seja formulada por

---

<sup>116</sup> Vide p. 32.

<sup>117</sup> Tributando os não residentes progressivamente, por exemplo.

<sup>118</sup> Cfr. art. 17.º-A do CIRS, aditado pela Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009). A redação atual é da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

<sup>119</sup> O artigo estabelece, ainda, a possibilidade para os casados e não separados de pessoas e bens poderem optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar.

<sup>120</sup> Cfr. art. 18.º do CIRS.

ambos os sujeitos passivos ou pelos respetivos representantes legais. Exercida a opção por parte do não residente em ser tributado como um residente, a taxa de imposto aplicável à totalidade dos rendimentos obtidos em território português que seriam sujeitos a englobamento caso fossem obtidos por sujeitos passivos residentes é a taxa que, de acordo com a tabela geral prevista no art. 68.º, n.º 1 do CIRS, corresponde à totalidade do rendimento coletável determinado após as deduções específicas, sendo tomados em consideração os rendimentos mundiais do sujeito passivo (isenção com progressividade)<sup>121</sup> <sup>122</sup>. Por fim aplicam-se as deduções à coleta, desde que essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado de origem, em consonância com a jurisprudência do Tribunal.

Os rendimentos obtidos em território português estão sempre sujeitos a retenção na fonte à taxa aplicável aos rendimentos auferidos por não residentes, sem prejuízo do disposto numa CDT ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português. Esta disposição não viola o princípio da não discriminação visto que (i) as taxas aplicáveis aos não residentes têm um valor idêntico ou reduzido face às aplicáveis aos residentes<sup>123</sup>, (ii) é dada a possibilidade aos não residentes de solicitação da devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do art. 68.<sup>o124</sup>, e (iii) os não residentes podem optar, relativamente a determinadas categorias de rendimento, nomeadamente mais-valias, pela tributação desses rendimentos à taxa que seria aplicável no caso de serem residentes em território português<sup>125</sup>. É de notar a dispensa, neste último caso, e ao contrário do previsto no art. 17.º-A do CIRS, da necessidade de obtenção da totalidade ou quase totalidade do rendimento mundial no Estado Português, como requisito de aplicação do regime.

A decisão em *X* tem importantes consequências para as legislações nacionais dos Estados-Membros. Se o rendimento auferido no Estado da residência não for suficiente

---

<sup>121</sup> O artigo previa, na sua redação anterior, a possibilidade de equiparação aos residentes apenas pelos rendimentos auferidos nas categorias A, B e H (Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro). Este regime, porém, ficava aquém das exigências da jurisprudência europeia em matéria de livre circulação de pessoas.

<sup>122</sup> No caso dos casados e não separados de pessoas e bens, há ainda que considerar o quociente familiar previsto no art. 69.º.

<sup>123</sup> Cfr. arts. 71.º e 72.º do CIRS.

<sup>124</sup> Cfr. art. 71.º, n.º 8 do CIRS.

<sup>125</sup> Cfr. art. 72.º, n.ºs 9 e 10 do CIRS.

para proceder à concessão de deduções subjetivas e se houver diversos Estados da fonte, estes últimos devem repartir a obrigação de tomar em consideração a situação pessoal e familiar do não residente na proporção do rendimento obtido em cada Estado, independentemente da percentagem do rendimento obtido nesse Estado. O critério do rendimento é, por conseguinte, totalmente desconsiderado.

A legislação portuguesa não cumpre com a obrigação emanada do acórdão.

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que a jurisprudência *Schumacker* foi apenas parcialmente derogada. A regra geral continua a ser a da dedutibilidade integral das despesas no Estado da residência, na medida em que este as possa conceder. Somente quando o não residente não auferir rendimentos no seu Estado de residência que confirmem direito a dedução é que se torna aplicável o *pro rata*. Pode-se, portanto, afirmar que para além da jurisprudência do “*tudo ou nada*”, temos agora a jurisprudência do “*parte ou nada*”.

Nestas situações, enquadradas na dita regra geral (em que o Estado da residência tem condições para aferir a capacidade contributiva), não existe obrigação de equiparação no tratamento fiscal aplicável aos não residentes.

Se cairmos nas situações de exceção (quando o Estado da residência não tem capacidade para aferir a capacidade contributiva), existe obrigação de equiparação no tratamento fiscal aplicável aos não residentes, sob pena de discriminação.

Torna-se relevante, portanto, definir como Portugal procederá à determinação do tratamento fiscal a aplicar, ou seja, como deverá aferir se o não residente recai na regra geral de *Schumacker* ou na exceção de *X*.

Desde logo, coloca-se o problema de saber como aferir se o Estado da residência concedeu determinada dedução. O não residente tem o ónus de fazer prova a cerca dos seus rendimentos mundiais no Estado da fonte, mas isso é diferente de provar que o Estado da fonte tenha concedido vantagens relacionadas com a capacidade contributiva. A declaração de rendimentos do Estado da residência não refere quais as deduções concedidas. No caso português, o anexo H da declaração Modelo 3 refere as despesas tidas em consideração (*e.g.* despesas de educação) mas não discrimina o valor das deduções em concreto. Desconhecemos a existência de alguma declaração a entregar

aos sujeitos passivos residentes por parte das autoridades fiscais, que reconheça as vantagens fiscais a estes concedidos. Além disso, as deduções a atribuir pelo Estado da residência podem verificar-se num momento posterior ao momento em que são concedidas as deduções no Estado da fonte, o que levantaria graves obstáculos ao ónus da prova. A única solução passaria necessariamente pelo recurso à Diretiva de assistência mútua<sup>126</sup>.

Além disso, como aferir o conteúdo de equivalência entre as deduções previstas na legislação do Estado da residência e as aplicáveis pelo Estado Português aos seus residentes? Como vimos, de acordo com o acórdão X, este é um requisito essencial para garantir a aplicação do *pro rata*<sup>127</sup>.

Por certo, as diversas soluções do Tribunal levaram a que se tivesse criado uma autêntica manta de retalhos. Por um lado, solucionar o problema através da aplicação automática do *pro rata*, independentemente do rendimento obtido em território português, traduzir-se-ia na concessão aos não residentes de uma dupla vantagem fiscal, na medida em que a mesma situação poderá já ter sido considerada pelo Estado da residência. Na ausência de harmonização europeia sobre a aplicação do critério, o critério do bolo leva necessariamente a esse resultado. Por outro lado, não podemos ignorar que o critério do rendimento, que se traduz pelas legislações fiscais num critério formal de percentagem mínima do rendimento mundial a obter no Estado da fonte, está claramente ultrapassado. Note-se, aliás, que o requisito da “percentagem do rendimento” divergia já da Recomendação da Comissão de 21 de dezembro de 1993 (94/79/CE)<sup>128</sup>, que fixa a percentagem do rendimento total em 75%, e entrava em contradição com a jurisprudência firmada em *Comissão contra Estónia*, pois ignora as

---

<sup>126</sup> A diretiva tem um âmbito de aplicação lato já que, de acordo com o seu artigo primeiro, qualquer informação “*previsivelmente relevante*” para as administrações tributárias dos diversos Estados-Membros é suscetível de ser objeto de cooperação.

<sup>127</sup> Tivemos já oportunidade de tecer vários problemas conexcionados com este requisito. Cfr. pp. 35.

<sup>128</sup> Embora sem violação de qualquer norma jurídica.

situações em que o não residente não obtém rendimentos no Estado de origem, ou os obtém em quantidade insuficiente para aí serem concedidas deduções<sup>129</sup>.

Como resolver, portanto, este problema?

Por ser impossível pedir aos Estados e aos sujeitos passivos que determinem as situações de aplicação do *pro rata*, devido aos onerosos requisitos do acórdão *X*, e por *De Groot* impedir que os Estados restrinjam proporcionalmente a concessão de vantagens atribuíveis a não residentes, a solução “menos má”, ou, de outro modo, a solução possível, passa por conceder aos não residentes uma (possível) dupla vantagem<sup>130</sup>. Cremos que a única solução passa necessariamente por tributar os não residentes (da EU e EEE) pelos seus rendimentos mundiais. A aplicação do *pro rata* pelo Estado português traduz-se em tornar o seu regime (*pro rata*) baseado na referida situação excecional (quando o Estado da residência não tem capacidade para aferir a capacidade contributiva), no regime-regra (que, recorde-se, de acordo com o Tribunal, continua a ser a de que residente e não residentes não estão numa situação similar). Desta forma, não apenas se garante que o não residente vê a sua situação pessoal e familiar ser considerada sempre pelo Estado da fonte, como se evitam problemas completamente desnecessários, de averiguação da correlação entre as deduções de cada Estado e de prova das deduções concedidas pelo Estado da residência, que apenas têm um efeito mais perverso que o próprio impedimento da concessão da vantagem.

Não é a utilização da *fractional approach* em si mesma que leva à atribuição de uma dedução dupla. Este efeito resulta da disparidade das legislações fiscais europeias em matéria de tributação direta, pois não se pode garantir que a dedução concedida de forma proporcional no Estado da fonte sê-lo-á também no Estado da residência. Infelizmente o TJUE considerou, em de *De Groot*, que a concessão de deduções na proporção do rendimento obtido no Estado da residência é incompatível com o princípio

---

<sup>129</sup> “The assumption that the interpretation of the free movement of workers in *Comission v. Estonia* only applies to retirees and not to active employees, is remarkable. This vision is at odds with the principle of sincere cooperation between the Member States of the EU. Indeed, Member States should refrain from any measure that could jeopardize the attainment of the objectives of the Union. Both the *X* judgment and the judgement in *Comission v. Estonia* confirm that the income requirement must be interpreted more broadly”. Vide NIESTEN, HANNELORE, *supra* nota 55, p. 208.

<sup>130</sup> Caso o Estado da residência tenha já tomado em consideração a capacidade contributiva dos seus residentes pelo seu rendimento mundial.

da não discriminação, pelo que eliminou a possibilidade de qualquer compatibilidade entre as concessões proporcionais dadas pelos Estados da residência e da fonte.

Assim, o legislador português deve remover o requisito previsto no art. 17.º-A do CIRS, relativo à necessidade do não residente auferir em território português, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos mundiais, por forma a conceder as deduções, e adotar a aplicação de uma norma que tribute os rendimentos mundiais do sujeito passivo. Com efeito, o n.º 3 do art. 17.º-A do CIRS sujeita a tributação do rendimento às taxas do art. 68.º do CIRS, restringindo, contudo, o seu âmbito de aplicação aos rendimentos obtidos em território português. O legislador deve, pois, proceder à alteração do artigo por forma a englobar o rendimento mundial do sujeito passivo, recaindo sobre este o ónus de proceder à sua determinação<sup>131</sup>, e inserir uma regra de aplicação do método fracionário, restringindo a concessão das vantagens na proporção do rendimento obtido em território português.

Por último, o legislador deve alterar as normas do n.º 8 do art. 71.º, e do n.º 9 do art. 72.º, por fim a abranger todo o tipo de rendimentos, contribuindo para uma maior equidade fiscal no tratamento aplicável a não residentes.

## **6. Conclusão**

A decisão *Schumacker* estabelece as bases do raciocínio do Tribunal de Justiça em matéria de compatibilidade de normas fiscais aplicáveis a pessoas singulares não residentes com as disposições dos Tratados. A situação fiscal do não residente é comparável à do não residente quando (i) este aufera a totalidade ou quase totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego (critério do rendimento) e (ii) o Estado de origem não possa tomar em consideração a capacidade contributiva do residente por insuficiência de rendimentos aí auferidos (critério da residência). Neste caso, tem o Estado da fonte de tomar em consideração a situação pessoal e familiar do não residente de forma similar ao residente, sob pena de discriminação.

Posteriormente, o acórdão *Comissão contra Estónia* vem excluir o critério do rendimento enquanto requisito relevante de equiparação de não residentes a residentes.

---

<sup>131</sup> Não obstante a possibilidade do Estado português poder socorrer à Diretiva de assistência mútua.

Indispensável, torna-se, apenas, que o Estado da residência não possa tomar em consideração a capacidade contributiva do seu residente.

Relativamente à discriminação pelo Estado da residência, o TJUE considera contrário à liberdade fundamental de livre circulação de trabalhadores que este conceda deduções de carácter subjetivo apenas na proporção do rendimento aí auferido (*De Groot*). Segundo aquele, contrário entendimento resultaria numa desvantagem para o sujeito passivo não residente face aos residentes, suscetível de entravar a construção do mercado comum. Em nossa opinião, é metodologicamente errado exigir ao Estado de origem a remoção da desvantagem uma vez que a situação resulta de uma disparidade.

De acordo com *Kieback*, a deslocação efetuada por um sujeito passivo, a meio do ano, para um Estado terceiro, não obriga o Estado da fonte a conceder determinadas deduções de “rendimentos negativos” de um imóvel pelo tempo em que aquele aí auferiu rendimentos. Não se pode presumir que o Estado para o qual o sujeito passivo se desloca a meio do ano se encontra em piores condições para tomar em conta a capacidade contributiva que o Estado da fonte.

Com *X*, os princípios da tributação na fonte e na residência tornaram-se cada vez mais obsoletos no espaço europeu<sup>132</sup>. Apesar do TJUE considerar (ainda) que residentes e não residentes não se encontram, em regra, numa situação comparável, a decisão vem restringir de forma considerável as situações de tratamento diferenciado válidas.

Sempre que (i) o não residente não aufera rendimentos no Estado da residência que permitam a este Estado conceder uma determinada dedução relacionada com a capacidade contributiva do seu residente, e (ii) haja vários Estados da fonte, cabe ao Estado(s) da fonte a concessão dessa dedução na proporção do rendimento aí auferido, face ao rendimento mundial do não residente.

Para tal, considera-se, em primeiro lugar, o rendimento mundial do não residente na determinação da sua base tributável. Em segundo lugar, calcula-se o imposto a pagar tal qual se tratasse de um residente, aplicando-se as mesmas normas de incidência, de isenção, a mesma taxa e, claro está, as mesmas vantagens relacionadas com a capacidade contributiva. Em terceiro lugar, por forma a calcular a percentagem do

---

<sup>132</sup> Vide PAULA DOURADO, ANA, *Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds*, IBFD, (2013), p. 9.

rendimento auferido no estrangeiro, divide-se o rendimento auferido no estrangeiro (numerador) pelo rendimento mundial (denominador). Por último, subtrai-se do imposto final a pagar o valor resultante da multiplicação desse mesmo imposto por aquela percentagem.

O método fracionário é louvável pois permite uma repartição equilibrada do poder tributário, remove discrepâncias resultantes da aplicação em simultâneo de diversos ordenamentos fiscais, e respeita a soberania fiscal dos Estados-Membros.

Todavia, a sua aplicação não deixa de levantar sérios problemas práticos de aplicação, nomeadamente, a impossibilidade de tomar em consideração algumas deduções que dependam da aferição da capacidade contributiva do cônjuge do não residente, que não aufera rendimentos no Estado da fonte; a diferença entre o local das despesas incorridas e do rendimento obtido; e a dificuldade das administrações tributárias dos Estados-Membros conhecerem dos rendimentos mundiais dos não residentes.

Infelizmente, o Tribunal não vem facilitar o âmbito de aplicação do método. Ao exigir que a legislação do Estado da residência preveja uma dedução de conteúdo “equivalente” à prevista no Estado da fonte, o Tribunal vem adicionar um requisito de aplicação desnecessário e de difícil comprovação. O reconhecimento e correlação entre as deduções previstas nos diversos Estados-Membros não se afigura tarefa fácil. Por certo, vislumbramos uma única razão pela qual o TJUE possa ter imposto a verificação do requisito adicional: a falta de fundamento para ele próprio impor o *pro rata*.

Efetivamente, o TJUE infringe a soberania fiscal dos Estados-Membros porque não tem competência para impor uma obrigação de conteúdo positivo, como a concessão de deduções a sujeitos passivos não residentes. Neste âmbito, encontramos paralelo com o acórdão *Marks & Spencer*, na medida em que o TJUE extravasa a sua jurisdição ao impor uma obrigação aos Estados-Membros que não está prevista nos Tratados. Apesar de consentâneo com o princípio da não discriminação e com a soberania dos Estados-Membros, o modelo do bolo não pode ser imposto pelo TJUE ou pela UE, uma vez que a tributação direta se encontra arredada do âmbito de competência destes, e a situação de desvantagem de *X* ser consequência de uma disparidade.

O Estado português deverá eliminar a regra da percentagem do rendimento prevista no art. 17.º-A do CIRS e inserir uma regra de aplicação do método fracionário.

Esta solução poderá traduzir-se na concessão de uma dupla vantagem aos não residentes na medida em que a mesma situação possa já ter sido tida em atenção pelo Estado da residência. Com efeito, enquanto Estados da residência, os Estados-Membros estão proibidos de aferir a capacidade contributiva do não residente na proporção dos rendimentos aí auferidos (*De Groot*). Tal significa que vão tomar em atenção o rendimento mundial do não residente aquando da concessão das deduções de carácter pessoal e familiar.

Não obstante, afigura-se-nos a única solução possível dada a dificuldade prática do não residente (i) fazer prova do conteúdo de equivalência entre as vantagens concedidas pelo Estado da residência e pelo(s) Estado(s) da fonte, e (ii) fazer prova sobre as deduções já concedidas no Estado da residência.

## **Bibliografia**

BAMMENS, NIELS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD Doctoral Series, Volume 24, (2012), pp. 600-607; 621-626; 656-672.

BARDINI, CHIARA, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, Intertax, Volume 38, Issue 1, (2010), pp. 2-20.

BRIAN J., ARNOLD, *International Tax Primer*, Third Edition, Wolters Kluwer, (2016), pp. 43-65.

CHEN, SHAOMEI, *What we can expect from the CJEU' decision in X v Staatssecretaris van Financien (Case C-283/15) with respect to the Schumacker doctrine*, Kluwer International Tax Blog, (2017).

CORDEWENER, AXEL, *Personal Income Taxation of Non-Residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms*, WEBER, DENNIS, *The Influence of European Law on Direct Taxation. Recent and Future Developments*, Eucotax, (2007), pp. 35-75.

COTRUT, MADALINA, *ECJ Direct Tax Compass*, IBFD, (2015), pp. 402-512.

CUNHA, PATRÍCIA NOIRET, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, (2006), pp. 15-24, 141-179, 275-278.

DAHLBERG, MATTIAS, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and Free Movement of Capital*, Eucotax, (2005), pp. 63-70, 76-80, 100-104.

DOUMA, SJOERD, *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, European Taxation, Volume 46, Number 11, (2006), pp. 526-531.

ENGLMAIR, VANESSA, *The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, LANG, MICHAEL/PISTONE, PASCUALE/ SCHUCH, J./ STARINGER, C., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 4th edition, Viena: Linde, (2015), pp. 55-81.

FÉLIX NOGUEIRA, JOÃO, *Direito Fiscal Europeu – o Paradigma da Proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central de compatibilidade de normas tributárias*

*internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Wolters Kluwer, (2010), pp. 205-252.

FÉLIX NOGUEIRA, JOÃO, *Justificaciones y proporcionalidad. Los dos últimos tramos en la jurisprudencia del TJUE en materia de compatibilidad de normas tributarias internas sobre fiscalidad directa con las libertades fundamentales*, JIMÉNEZ MARTÍN, ADOLFO/ GONZÁLEZ, FRANCISCO M. CARRASCO, *Impuestos directos y libertades fundamentales del tratado de funcionamiento de la unión europea*, Thomson Reuters: Editorial Aranzadi Sa, (2016), pp. 255-288.

GRASSI, CLARA MARIA, *Status and impact of the ability to pay principle in the ECJ's case law concerning tax benefits based on personal and family circumstances*, Centre for European Studies at Lund University, (2015), pp. 18-35.

GROOT, ISABELLA DE, *Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"*, *Intertax*, Volume 45, Issue 8 & 9, (2017), pp. 567-576.

HAGEN, BARBARA, *Schumacker Comparability – the Conditions of the Schumacker Doctrine*, DZIURDŹ, KASPER/ MARCHGRABER, CHRISTOPH, *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: Open Issues and Recent Challenges*, Linde, (2015), pp. 20-39.

HENRIQUES, MIGUEL GORJÃO, *Direito da União*, 6ª edição, Almedina, (2010), pp. 587-602.

JONES, JOHN F. AVERY, *A Comment on "Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC allocation of Personal Tax Allowances"*, *European Taxation*, Volume 40, Number 8, (2000), pp. 375-377.

JONES, JOHN F. AVERY, *What is the difference between Schumacker and Gilly?*, *European Taxation*, Volume 39, Number 1, (1999), pp. 2-3.

LANG, MICHAEL, *Direct Taxation: Recent ECJ Developments*, WEBER, DENNIS, *Pending Cases Filed by Dutch Courts: the F.W.L de Groot Case and Related EC Cases before Dutch Courts*, Kluwer Law International, (2003), pp. 171-191.

LARSSON, SOFIA, *The Scope of the Schumacker Doctrine*, Master Thesis, Lund University, (2014).

LAULE, GERHARD/ WEBER, ROBERT, *Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice*, Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 18, (2000).

LENZ, CARL OTTO, *The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters*, Forham International Law Journal, Volume 20, Issue 3, (1996), pp. 638-655.

LYONS, TIMOTHY, *Discrimination on grounds of nationality. Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker*, British Tax Review, Number 4, (1995), pp. 405-411.

MARRES, OTTO, *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation*, Intertax, Volume 39, Issue 3, (2011), pp. 120-125.

MATOS, PEDRO VIDAL, *Reverse Discrimination and Direct Taxation*, Fiscalidade, Outubro-Dezembro, (2010), pp. 43-57.

MENDES, ANTÓNIO ROCHA, *IRC e as reorganizações empresariais*, Universidade Católica Editora, (2016), pp. 110-118.

MONSENEGO, JÉRÔME, *The Impact of Schumacker on the Taxation of Cross-Border Commuters*, Tax Notes International, Volume 69, Number 7, (2013), pp. 681-687.

MORAIS, RUI DUARTE, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, (2014), pp. 20-21.

NIESTEN, HANNELORE, *Case X v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income*, EC Tax Review, Volume 26, Issue 4, (2017), pp. 201-213.

NIESTEN, HANNELORE, *Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet*, EC Tax Review, Volume 24, Issue 4, (2015), pp. 185-201.

NIESTEN, HANNELORE, *Proportional Granting of Personal and Family Allowances Following AG Opinion in X v. Staatssecretaris van Financiën (Case C-283/15)*, European Taxation, Volume 57, Number 2/3, (2017), pp. 99-103.

OLIVEIRA PAIS, SOFIA, *Direito da União Europeia*, 2ª edição, Quid Juris, (2013).

PAULA DOURADO, ANA, *Lições de Direito Fiscal Europeu*, 1ª edição, Coimbra: Wolters Kluwer, (2010), p. 55-66, pp. 75-76.

- PAULA DOURADO, ANA, *Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds*, IBFD, (2013), pp. 3-26.
- PEETERS, BART, *Kieback: When Schumacker Emigrates...*, EC Tax Review, Volume 25, Issue 2, (2016), pp. 58-69.
- PINHEIRO, GABRIELA, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Coimbra Editora, (1998), pp. 136-151.
- PRATS, FRANCISCO ALFREDO GARCÍA, *El “prorratio” de las ventajas fiscales personales y familiares, según el TJUE, Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15*, Revista Quincenal Fiscal, Número 1-2 Enero, (2018).
- RAAD, KEES VAN, *Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals - A Proposal*, Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, (2001), pp. 211-221.
- RAAD, KEES VAN, *Non -Residents - Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates*, World Tax Journal, Volume 2, Number 2, (2010), pp. 154-161.
- RAAD, KEES VAN, *The Impact of the EC Treaty’s Fundamental Freedoms Provisions on EU Member States’ Taxation in Border-crossing Situations – Current State of Affairs*, EC Tax Review, Volume 4, Issue 4, (1995), pp. 190-201.
- SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, (2007), pp. 340-342.
- SCHAPER, MARCEL GUIDO HERWIG, *The Structure and Organization of EU Law in the Field of Direct Taxes*, IBFD, (2013), pp. 173-188.
- SILVA, BRUNO DA, *From Marks & Spencer to X Holding: A (Critical) Overview and Some Open Issues*, Eucotax, (2011), pp. 1-23, WEBER, DENNIS/SILVA, BRUNO DA, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Eucotax, (2011).
- TERRA, BEN/WATTEL, PETER, *European Tax Law*, Student edition, Wolters Kluwer, (2012), pp. 63-66, 522-537.

TRACANA, DINIS, *A Tributação de trabalhadores transfronteiriços – o fim da doutrina Schumacker?*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Número 1 - Primavera, Almedina, (2015), pp. 231-241.

VANISTENDAEL, FRANS, *Ability to Pay in European Community Law*, EC Tax Review, Volume 23, Issue 3, (2014), pp. 121-134.

VANISTENDAEL, FRANS, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the tax freedoms?*, EC Tax Review, Volume 17, Issue 2, (2008), pp. 52-66.

VANISTENDAEL, FRANS, *The consequences of Schumacker and Wielockx: Two steps forward in the tax procession of Echternach*, Common Market Law Review, Volume 33, Number 2, (1996), pp. 255-269.

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, (2014), pp. 98-107.

WATTEL, PETER J., *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, European Taxation, Volume 40, Number 6, (2000), pp. 210-223.

WATTEL, PETER J., *The Schumacker Legacy – Introduction - Taxing Non-resident Employees: Coping with Schumacker*, European Taxation, Volume 35, Number 11/12, (1995), pp. 347-423.

WEBER, DENNIS, *European Direct Taxation, Case Law and Regulations*, Volume I, Third edition, Wolters Kluwer, (2011), pp. 9-12, 16-24, 24-25, 29-30, 32-33, 34-35; 68-69.

WEBER, DENNIS, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Eucotax, (2005), pp. 5-11 e 20-25.

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição atualizada, Almedina, (2016).

ZALASIŃSKI, ADAM, *The Limits of the EC Concept of “Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity*, *Intertax*, Volume 37, Issue 5, (2009), pp. 282-297.

## **Jurisprudência**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 8 de maio de 1990, *Biehl*, C-175/88.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 27 de junho de 1996, *Asscher*, C-107/94.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de maio de 1998, *Gilly*, C-336/96.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 14 de setembro de 1999, *Gschwind*, C-391/97.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de maio de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de dezembro de 2002, *De Groot*, C-385/00.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de junho de 2003, *Gerritse*, C-234/01.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 1 de julho de 2004, *Wallentin*, C-169/03.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de julho de 2005, *Schempp*, C-403/03.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 21 de fevereiro de 2006, *Ritter-Coulais*, C-152/03.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de julho de 2006, *Conjin*, C-346/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 9 de novembro de 2006, *Turpeinen*, C-520/04.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de julho de 2007, *Lakebrink*, C-182/06.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de outubro de 2008, *Renneberg*, C-527/06.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de maio de 2012, *Comissão contra Estónia*, C-39/10.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 28 de fevereiro de 2013, *Ettwein*, C-425/11.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de dezembro de 2013, *Imfield & Garcet*, C-303/12.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de junho de 2015, *Kieback*, C-9/14.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 9 de fevereiro de 2017, *X*, C-283/15.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de junho de 2017, *Bechtel*, C-20/16.