

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

PAULO MACEDO:
IMPLICAÇÕES FISCAIS DECORRENTES DAS
PROPOSTAS DE LEI DO ORÇAMENTO

J. C. GOMES DOS SANTOS:
POLÍTICA FISCAL PARA 1994

ANTÓNIO LOBO XAVIER:
RECURSO CONTRA A ADMISSÃO DA
PROPOSTA DE LEI Nº 78/VI

ARLINDO CORREIA:
APARELHOS DE MEDIDA FISCAL - A EXPERIÊNCIA
ITALIANA

JOÃO ESPANHA:
REGIME FISCAL DOS PRODUTOS DO RAMO
VIDA

NOV/DEZ 93

ANO 5

MENSAL

2000\$00

(C/IVA incluído)

59

60

2 **Nota de Abertura**
O aumento das receitas fiscais

3 **PAULO MACEDO**
Implicações fiscais decorrentes das propostas de lei do Orçamento suplementar para 1993 e do Orçamento do estado para 1994

19 **J. C. GOMES DOS SANTOS**
Política Fiscal para 1994

25 **ANTÓNIO LOBO XAVIER**
Recurso do CDS contra a admissão da proposta de Lei n.º 78/VI - "Orçamento Suplementar para 1993"

32 **ARLINDO CORREIA**
Aparelhos de medida fiscal - a experiência italiana

36 **JOÃO ESPANHA**
Regime fiscal dos produtos do ramo vida

71 **Jurisprudência-ANA PAULA DOURADO**
As deduções de pagamentos a empresas seguradoras não residentes e a não - discriminação no Direito Comunitário

85 **Orientações Administrativas**
IRS: Subsídios pela utilização de veículo motorizado não automóvel
IRS: Erro na indicação do agregado familiar
IRS: Bens em estado de uso
IRS/IRC de 1992: Pagamento em prestações
IRS: Abonos suplementares de invalidez
Agravamento fixado pelas Comissões Distritais de Revisão



■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ GERÊNCIA: José Luís Santos Silva ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: J. M. F. M.
■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. ≡ R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. ≡ 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam, Lda. ■ DISTRIBUIÇÃO: Digilivro. ■
PROPRIEDADE: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ≡ Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 56517/92 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■
PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa • Telef: 815 48 51 ... Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1200\$00 ■ Assinatura anual: 12 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

As deduções de pagamentos a empresas seguradoras não-residentes e a não-discriminação no Direito Comunitário.

**Acórdão do Tribunal de Justiça
28 de Janeiro de 1992**

No processo C - 204/90

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, no termos do artigo 177º do tratado CEE, pela Cour de cassation de Belgique e destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

Hanns-Martin Bachmann
e
Estado Belga,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 48º, 59º, 67º e 106º do Tratado CEE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: O. Due, presidente, R. Joliet, F.A. Schockweiler e F. Grévisse, presidentes de secção, C.N. KaKouris, J.C. Moitinho de Almeida, G.C. Rodrigues Iglesias, M. Díez de Velasco e M. Zuleeg, Juízes,

advogado-geral: J. Micho
secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do recorrente no processo principal, por Jean-Pierre Nemery de Bellevaux, advogado do foro de Bruxelas,
- em representação do recorrido no processo principal, por Ignace Maselis, advogado do foro de bruxelas,
- em representação da República

Federal da Alemanha, por Ernest Röder, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jean-Claude Séché, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência, ouvidas as alegações das partes no processo principal, do Governo dinamarquês, representado por Jorgen Molde, na qualidade de agente, do Governo alemão, do Governo neerlandês, representado por T. Heukels, na qualidade de agente, e da Comissão, na audiência de 3 de Julho de 1991,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Setembro de 1991,
profere o presente

Acórdão

1 - Por acórdão de 28 de Junho de 1990, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de Julho seguinte, a Cour de cassation de Belgique apresentou, nos termos do artigo 177º do Tratado CEE, uma questão prejudicial sobre a interpretação dos artigos 48º, 59º, 67º e 106º do Tratado CEE.

2 - Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe Hanns-Martin Bachman, de nacionalidade alemã, que trabalhava na Bélgica, ao Estado belga, devido à recusa do directeur des contributions directes de Bruxelas-I de admitir a dedução de cotizações pagas na Alemanha nos termos de contratos de seguro de doença e de invalidez, bem como de um

contrato de seguro de vida, celebrados antes da sua chegada à Bélgica, ao total dos seus rendimentos profissionais relativos ao período de 1973 a 1976.

3 - Esta recusa é baseada no artigo 54º do code des impôts sur revenus (a seguir "CIR_"), aplicável ao caso em apreço no processo principal, segundo o qual só as cotizações de seguro voluntário de doença e de invalidez pagas a uma sociedade mutualista reconhecida pela Bélgica e as cotizações de seguro de velhice e por morte prematura pagas na Bélgica podem ser deduzidas aos rendimentos profissionais.

4 - H.-M. Bachman interpôs recurso da referida decisão para a cour d'appel de Bruxelles. Tendo sido negado provimento a esse recurso, solicitou a intervenção da Cour de cassation, que decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se tenha pronunciado a título prejudicial sobre a seguinte questão:

" As disposições do direito fiscal belga que, em matéria de impostos sobre os rendimentos, subordinam a possibilidade de dedução de cotizações de seguro de doença e de invalidez ou de velhice e por morte à condição de essas cotizações serem pagas 'na Bélgica_' são compatíveis com os artigos 48º, 59º, especialmente o primeiro parágrafo, 67º e 106º do Tratado de Roma_ "

5 - Para mais ampla exposição dos factos do litígio no processo principal, da sua tramitação e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

6 - Convém recordar, a título preliminar, que o Tribunal de justiça não tem de se pronunciar, no quadro de um processo baseado no artigo 177º do Tratado CEE, sobre a compatibilidade das normas de direito interno com as disposições do direito comunitário, com vista a permitir a esse órgão jurisdicional julgar da compatibilidade dessas regras com as disposições comunitárias evocadas.

7 - Por conseguinte, há que considerar que, pela questão prejudicial, o órgão jurisdicional nacional procura, essencialmente, saber se os artigos 48º, 59º, 67º, e 106º do Tratado devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a legislação de um Estado-membro subordine a possibilidade de dedução de cotizações de seguro de doença e de invalidez ou de velhice e por morte à condição de essas cotizações serem pagas nesse Estado.

Quanto ao artigo 48º do Tratado

8 - O Governo belga observa que as disposições em causa se aplicam sem distinção de nacionalidade aos trabalhadores belgas e aos trabalhadores nacionais de outros Estados-membros que optem por conservar o benefício de contratos anteriormente subscritos no estrangeiro e que a afirmação da Comissão, segundo a qual essas disposições actuam mais particularmente em detrimento dos contribuintes nacionais de outros Estados-membros, está desprovida de qualquer fundamento.

9 - A este propósito, há que salientar que os trabalhadores que tenham exercido uma actividade profissional num Estado-membro e a seguir trabalhem noutro Estado-membro, ou aí estejam à procura de um emprego, celebraram normalmente os seus contratos de seguro de velhice e por morte ou de seguro de invalidez e de

doença com seguradores estabelecidos no primeiro Estado. Segue-se que as disposições em causa podem actuar particularmente em detrimento desses trabalhadores que, regra geral, são nacionais de outros Estados-membros.

10 - No que toca aos contratos de seguro de velhice e por morte, o Governo belga observa que, embora os nacionais de outros Estados-membros que trabalhem na Bélgica e que sejam beneficiários de tais contratos subscritos anteriormente noutro Estado-membro não possam deduzir as suas cotizações ao total de rendimentos tributáveis na Bélgica, em contrapartida, as pensões, rendas, capitais ou valores de remição que lhes sejam pagos pelos seguradores em execução dos referidos contratos não constituem rendimentos tributáveis, tal como resulta do artigo 32º bis, inserido no CIR pela lei de 5 de Janeiro de 1976 (Moniteur belge de 6.2.1976, p. 81). Se, ao regressarem ao seu país de origem, tiverem de pagar imposto sobre tais montantes, isso não decorre de um entrave à livre circulação de trabalhadores criado pela lei belga, mas da falta de harmonização das legislações fiscais dos Estados-membros.

11 - Esse argumento não pode ser acolhido. Com efeito, são normalmente os nacionais de outros Estados-membros que, após terem trabalhado na Bélgica, regressaram ao seu país de origem, onde a soma de vidas pelos seguros constituem objecto de imposições e se encontram assim impedidos de compensar a impossibilidade de dedução das quotizações em matéria de imposto sobre o rendimento pela não tributação dos montantes devidos pelos seguradores. É certo que tal situação resulta da falta de harmonização das legislações fiscais dos Estados-membros, mas essa harmonização não pode

ser transformada em questão prévia à aplicação do artigo 48º do Tratado.

12 - No que toca aos seguros de invalidez e de doença, o governo belga observa que as disposições em causa não constituem um entrave à livre circulação de trabalhadores, na medida em que um nacional da Comunidade desejoso de aceitar um emprego na Bélgica poderá pôr termo ao seu contrato sem sofrer inconvenientes e celebrar um novo contrato com uma sociedade mutualista reconhecida pela Bélgica, com vista a beneficiar da possibilidade de educação. É aliás o que fará normalmente, dado que a cobertura desses seguros depende do sistema de seguros obrigatórios, o qual varia de um Estado-membro para o outro.

13 - Este argumento também não pode ser acolhido. Com efeito, a necessidade de rescindir o contrato subscrito com um segurador estabelecido num Estado-membro para poder beneficiar da educação prevista noutro Estado-membro, quando o interessado considere que a continuação de tal contrato corresponde aos seus interesses, constitui, pelas diligências e os encargos que aplica, um entrave à sua liberdade de circulação.

14 - Os governos Belga, Alemão, Neerlandês e Dinamarquês consideram que, de qualquer forma, disposições tais como as mencionadas pelo órgão jurisdicional nacional são sofisticadas por razões de interesse geral.

15 - A este propósito, o governo alemão observa que, no que toca aos seguros de velhice e por morte, assim como aos seguros de doença e invalidez, resulta a jurisprudência do tribunal (ver acórdão de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/Alemanha, nº 49, 205/84, Colect., p. 3755) que os Estados-membros podem subordinar a

subscrição dos contratos de seguro com um segurador estabelecido num outro estado-membro a um regime de aprovação, a fim de assegurar a protecção dos consumidores, enquanto tomadores de seguro e segurados. Ora, se os estados-membros não são obrigados a aceitar a subscrição de contratos de seguro que não respeitem essa condição, também não são obrigados a conceder vantagens fiscais a tais contratos.

16 - Esse argumento não pode ser acolhido. Embora, na falta de medidas comunitárias de harmonização, os estados-membros passam, para assegurar a protecção dos seguradores e tomadores de seguro, enquanto consumidores, subordinar a subscrição de certos contratos de seguro à autorização do segurador, tal interesse geral não pode ser invocado para recusar reconhecer a existência de contratos de seguro celebrados com seguradores estabelecidos noutros estados-membros no momento em que o tomador de seguro aí residia.

17 - Os governos belga, neerlandês e dinamarquês consideram que disposições como as do artigo 54º do CIR se impõem dado, por um lado, a dificuldade, se não a impossibilidade, de controlar os atestados correspondentes a pagamento de cotizações efectuadas nos outros estados-membros e, por outro, a necessidade de assegurar a coerência do regime fiscal no domínio dos seguros de velhice e por morte.

18 - No que respeita à eficácia dos controlos fiscais há que salientar que a directiva 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 directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94, a seguir "directiva"), pode ser invocada por um estado-membro a fim de controlar

se foram efectuados pagamentos noutro estado-membro, quando, como é o caso no processo principal, o cálculo corrente do imposto sobre o rendimento deva ter em conta os referidos pagamentos (nº 1 do artigo 1º).

19 - O governo belga observa, todavia, que certos estados-membros não dispõem de qualquer base jurídica para exigir aos seguradores as informações necessárias aos controlos de pagamento efectuados no seu território.

20 - Há que salientar, a este propósito que o número 1 do artigo 8º da directiva não impõe a colaboração das autoridades fiscais dos estados-membros quando a sua legislação ou a sua prática administrativa não permitem à autoridade competente nem efectuar investigações, nem obter ou utilizar informações para as próprias necessidades desses estados-membros. Todavia, a impossibilidade de solicitar tal colaboração não pode justificar a impossibilidade de dedução das cotizações de seguro. Com efeito, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigir ao interessado as provas que julguem necessárias e, eventualmente, de recusar a dedução se tais provas não forem apresentadas.

21 - No que toca à necessidade de preservar a coerência do regime fiscal, o Tribunal de Justiça considerou, no seu acórdão proferido hoje mesmo, Comissão/Bélgica (C-300/90), que existe, na regulamentação Belga, uma ligação entre a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução de contratos de seguro de velhice e por morte. Com efeito, segundo o artigo 32º bis do CIR, já referido, as pensões, rendas, capitais ou valores de remissão de contratos de seguro de vida estão isentos de imposto quando a dedução das cotizações

prevista no artigo 54º não for conseguida.

22 - Segue-se que, em tal regime fiscal, a perda de recitas que resulta da dedução das cotizações do seguro de vida, noção que inclui os seguros de velhice e por morte, ao rendimento total tributável é compensada pela tributação das pensões, rendas ou capitais devidos pelos seguradores. Nos casos em que a dedução de tais cotizações não tenha sido conseguidas, essas somas estão isentas de impostos.

23 - A coerência de tal regime fiscal, cuja concepção cabe a cada Estado-membro, presuppõe, por conseguinte, que, no caso de esse Estado-membro ser obrigado a aceitar a dedução das cotizações de seguro de vida pagas noutro Estado-membro, aquele que possa cobrar o imposto sobre as somas devidas pelos seguradores.

24 - A este propósito, convém declarar que um compromisso do segurador de pagar o referido imposto não pode constituir uma garantia suficiente. Com efeito, se o compromisso não for respeitado, será necessário fazê-lo executar no Estado-membro do estabelecimento e, mesmo para além da dificuldade de um Estado-membro conhecer a existência e o montante dos pagamentos efectuados por seguradores estabelecidos noutro Estado-membro, não é possível por razões de ordem pública possam então ser invocadas para impedir a cobrança do imposto.

25 - É certo que tal compromisso poderia ser, em princípio, acompanhado o depósito de uma caução pelo segurador, mas daí resultariam encargos suplementares para este, que deveriam ser repercutidos nos prémios de seguro, de modo que os segurados, que poderiam, além disso,

estar sujeitos a dupla tributação sobre as somas devidas em execução dos contratos, deixariam de ter qualquer interesse em manter tais contratos.

26 - É certo que existem convenções bilaterais entre certos Estados-membros que admitem a dedução fiscal das cotizações pagas no Estado-membro contratante que não aquele que concede tal vantagem e reconhecem a um só Estado-membro o poder de tributar as somas devidas pelos seguradores em execução dos seus contratos. Tal solução só é todavia possível por essa via ou pela adopção, pelo conselho, das medidas de coordenação ou de harmonização necessárias.

27 - Segue-se que, no estado actual do direito comunitário, a coerência de tal regime fiscal não pode ser assegurada por disposições menos restritivas que as que estão em causa no litígio do processo principal e que qualquer outra medida que permita garantir a cobrança, pelo Estado em causa, do imposto previsto pela sua legislação sobre as somas devidas pelos seguradores em execução dos seus contratos teriam consequências semelhantes às que resultam da impossibilidade da dedução das cotizações.

28 - Tendo em conta o que precede, há que admitir que, no domínio dos seguros de velhice ou por morte, disposições tais como as da lei belga em causa são justificadas pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal em que se inserem e que, por conseguinte, tais disposições não são contrárias no artigo 48º do Tratado.

29 - Há, todavia que declarar que o artigo 32º *bis* do CIR é aplicável apenas a partir do ano 1975 e que, por isso, cobre semelhante uma parte do período em causa. Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, com base nos

desenvolvimentos que precedem, se, quanto à parte distante do referido período as disposições por eles mencionadas eram necessárias para atingir o objectivo de interesse geral acima indicado.

30 - Cabe da mesma forma ao órgão jurisdicional nacional apreciar se, no que toca aos seguros de doença e de invalidez, às referidas disposições eram igualmente necessárias para atingir esse objectivo.

Quanto ao artigo 59º do Tratado

31 - Convém notar, a este propósito, que disposições como as da lei belga em causa constituem uma restrição à livre prestação de serviços. Com efeito disposições que implicam o estabelecimento do segurador num Estado-membro, para que os segurados possam beneficiar, nesse Estado, de certas deduções fiscais, desencorajam os segurados de se dirigirem aos seguradores estabelecidos num outro Estado-membro e, portanto, constituem, para estes últimos, um obstáculo à livre prestação de serviços.

32 - Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (vêr acórdão de 4 de Dezembro de 1986), já referidos, nº 52º), a exigência de um estabelecimento é todavia compatível com o artigo 59º do Tratado, caso constitua uma condição indispensável para atingir o objectivo de interesse geral procurado.

33 - Ora, tal como resultam das considerações acima desenvolvidas, tal é o caso no que toca aos seguros de velhice e por morte, para o período posterior a 1975. No que toca aos anos anteriores, assim como aos seguros de doença e de invalidez, cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar se as disposições por ele referidas eram igualmente necessárias para garantir a coerência do regime fiscal de que fazem parte.

Quanto aos artigos 67º, nº 1, e 106º do Tratado

34 - Disposições como as do artigo 54º do CIR não são contrárias aos artigos 67º e 106º do Tratado. Basta salientar a este propósito que, por um lado, o artigo 67º não proíbe as restrições que não visem as transferências de capitais, mas que resultam indirectamente de restrições às outras liberdades fundamentais, e que, por outro, disposições tais como as que estão em legitimo no órgão jurisdicional nacional não impedem pagamento das cotizações de seguro de vidas a seguradores estabelecidos noutro Estado-membro, nem que esse pagamento seja efectuado na moeda do Estado-membro em que o segurador está estabelecido.

35 - Por conseguinte, há que responder à questão prejudicial que os artigos 48º e 59º do Tratado opõem-se a que a legislação de um Estado-membro subordine a possibilidade de dedução de cotizações de seguro de doença ou de invalidez ou de velhice e por morte à condição de essas cotizações serem pagas nesse Estado. Todavia esta condição pode ser justificável pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal aplicável. Os artigos 67º e 106º do Tratado CEE não se opõem a tal legislação.

Quanto às despesas

36 - As despesas efectuadas pelos governos alemão, dinamarquês e neerlandês, bem como pela comissão das comunidades Europeias, que apresentaram observações ao tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre a questão que lhe foi submetida pela Cour de cassation de Belgique, por acórdão de 28 de Junho de 1990, declara:

Os artigos 48º e 59º do Tratado CEE opõem-se a que a legislação de um Estado-membro subordine a possibilidade de dedução de cotizações de seguro de doença e de invalidez ou de velhice e por morte à condição de essas cotizações serem pagas nesse Estado. Todavia, esta condição pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal aplicável. Os artigos 67º e 106º do Tratado CEE não se opõem a tal legislação.

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 28 de Janeiro de 1992

ANOTAÇÃO

1. *A dedução de quotizações de seguro ao total dos rendimentos profissionais apenas no caso de a sociedade mutualista ser reconhecida pela Bélgica, bem como de outras quotizações complementares de seguro que o contribuinte tiver pago na Bélgica. Colocação do problema.*

2. *Conceito de não-discriminação.*

2.1. *A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades.*

2.2. *O conceito de não-*

discriminação: a) no âmbito do Modelo de Convenção OCDE e das convenções de dupla tributação; b) e no âmbito do Direito Comunitário.

2.3. *Situação hipotética: discriminação em razão da nacionalidade, em razão da residência e em razão do local de investimento - discriminação de trabalhadores por conta de outrém em razão da nacionalidade (art.º 48.º Tratado CE), discriminação de empresas beneficiárias dos pagamentos em razão da residência (restrições à livre prestação de serviços) (art.º 59.º para 1 e 60.º para 2.º do Tratado CE), e discriminação de empresas beneficiárias dos pagamentos em razão do local de investimento (art.º 67.º do Tratado CE e directiva do Conselho de 24 de Junho de 1988).*

2.4. *O entendimento das quotizações de seguro como benefícios fiscais ou como despesas pessoais dedutíveis, relacionadas com o princípio da capacidade contributiva - relevância para efeitos do princípio da não-discriminação. A elaboração do seu regime segundo o princípio da troca de utilidades (no contexto de uma economia fechada).*

1. Um nacional da Comunidade que tenha celebrado contratos de seguro previstos no art.º 54.º do Código belga de imposto sobre o rendimento, com uma sociedade não-residente, só pode deduzir as quotizações aos rendimentos profissionais belgas nos seguintes casos: quanto ao seguro voluntário de doença e de invalidez, as quotizações devem ser pagas a uma sociedade mutualista reconhecida pela Bélgica (segundo o governo belga estão

subjacentes a este regime, preocupações de evasão fiscal); no que respeita ao seguro de vida, as quotizações devem ser pagas na Bélgica a empresas belgas ou estabelecimentos belgas de empresas estrangeiras (também neste caso, as mesmas preocupações de evasão fiscal justificarão este regime) (1). Quanto a este último seguro, a impossibilidade de dedução de quotizações é compensada pela não tributação dos capitais ou rendimentos constituídos (valores de remição: ponto 21 do acórdão).

Alega-se no acórdão que esta compensação resulta de uma conexão entre o regime da dedução das quotizações e a tributação dos capitais, e exprime uma certa coerência interna do sistema tributário belga: este é um dos argumentos do Tribunal para se pronunciar a favor da compatibilidade das disposições belgas com o Direito Comunitário, e que analisaremos adiante.

O regime fiscal sobre esta matéria não está harmonizado pelo Direito Comunitário, mas a Comissão apresentou em 1980 uma proposta de directiva de harmonização das disposições relativas à tributação de rendimentos de trabalhadores no interior da Comunidade (JO 1980, C 21, p.6), segundo a qual, a redução de imposto sobre os rendimentos através da dedução à matéria colectável, ou de pagamentos efectuados por uma pessoa singular a uma sociedade de seguros, bancos, fundos de pensão, entre outros, não pode ser recusada pelo facto de o beneficiário dos pagamentos estar situado ou residir noutro território. Segundo o n.º 2 do art.º 9.º da proposta,

o Estado-membro onde o trabalhador auferir os rendimentos pode subordinar a aplicação do n.º 1 à condição de o beneficiário ser submetido a controlo fiscal.

Ora, destas disposições não resulta a harmonização de regimes internos, mas uma regra de não-discriminação em razão da residência ou do local de investimento.

Em todo o caso, já na sequência da jurisprudência do Tribunal (2), a maioria dos autores considera incontroverso (3) que se as disposições do Tratado sobre livre circulação de trabalhadores e livre prestação de serviços têm efeito directo, a obrigação de os Estados-membros respeitarem o princípio da não-discriminação não pressupõe a harmonização fiscal (4).

Trata-se então de saber se:

a)- as referidas deduções das quotizações devem ser incluídas nos elementos relevantes da determinação da matéria colectável (5), como elementos de concretização da tributação segundo a capacidade contributiva, e que como tal não podem ser utilizados discriminatoriamente: a determinação da capacidade contributiva dos residentes postula a inclusão dos elementos necessários à determinação do rendimento como acréscimo patrimonial líquido e de deduções de carácter pessoal (a inclusão de despesas pessoais que embora não tenham contribuído para a formação do rendimento bruto, são dedutíveis porque relacionadas com um conceito de capacidade contributiva (6)); quando para este efeito, se procede à dedução de quantias pagas, não deve ser distinto o tratamento fiscal consoante essas quantias sejam

destinadas a residentes ou não-residentes;

b)- ou se, a referida conexão, entre o regime da dedução das quotizações e a tributação dos rendimentos de capitais, exprime um regime fiscal de tributação cujo objectivo é apenas incentivar a poupança (objectivo de política económica) (7), e não está relacionado com as normas fiscais que manifestam uma concepção de capacidade contributiva. Consequentemente, sendo este o caso, a discriminação tributária deverá ser averiguada tendo em conta o objectivo de política económica subjacente à norma; prosseguindo as normas fiscais diferentes objectivos, e sendo diferentes as funções da política fiscal (8), a não-discriminação em razão da nacionalidade, da residência ou de um outro parâmetro, deve ser assegurada, desde que se cumpra a finalidade do tratamento vantajoso, a todos os contribuintes que se encontrem na situação prevista pela norma (9): existindo um princípio de não-discriminação, essa exigência decorre da característica de generalidade das normas. Por exemplo, no comentário ao art.º 24.º n.º 1 do Modelo de Convenção da OCDE (ponto 4), refere-se que se um Estado tributar de forma diferenciada os nacionais-residentes e nacionais não-residentes, nomeadamente concedendo “benefícios relativos aos encargos familiares”, consoante os cidadãos nacionais sejam residentes ou não-residentes, os não-residentes nacionais de outro Estado contratante têm um tratamento idêntico ao dos não-residentes nacionais do primeiro Estado;

c)- ou ainda, se a norma em causa é uma norma do tipo custo-benefício ou se o regime assenta na ideia dos impostos como troca de utilidades, justificando-se por esta via um tratamento diferenciado entre pagamentos a residentes e a não-residentes/estabelecimentos estáveis de sociedades não-residentes, justificação essa que não valeria para um raciocínio baseado na comparação de capacidades contributivas de sujeitos passivos residentes. A possibilidade de uma opção (entre o direito de deduzir as quotizações desde que seja tributado o capital, e a não tributação aquando da remição do capital, caso não sejam deduzidas as quotizações), atribuída apenas aos sujeitos passivos residentes quanto aos contratos celebrados na Bélgica, assentará nesta concepção.

Daí que também a justificação do regime interno belga com base em argumentos de evasão ao imposto, decorra, em última análise, da tributação segundo o princípio da equivalência: a inadmissibilidade de dedução dos impostos quando as empresas seguradoras não são residentes, nem operam no Estado onde são auferidos os rendimentos do trabalho através de um estabelecimento estável, mesmo que ela se justificasse para apurar a capacidade contributiva, poderá ser fundamentada no receio de não obtenção de receitas, na hipótese da remissão dos capitais - o que ocorreria na ausência desse regime restritivo (10): receitas a que o Estado considera ter direito, como contrapartida da dedução concedida.

2. Conceito de não-discriminação.

2.1. Sobre o conceito de não-

discriminação no Direito Comunitário e respectivo alcance (nomeadamente na ausência de harmonização), já se pronunciou em inúmeros acórdãos o Tribunal de Justiça. No caso *Reyners* (11) foi reconhecido efeito directo ao art.º 52.º, pela primeira vez: o Tribunal considerou que dele emanava um princípio de tratamento nacional, embora seja discutível que este princípio consiga abranger, satisfatória e cabalmente, o significado da não-discriminação prevista na disposição citada: o tratamento nacional proíbe apenas o tratamento menos favorável do não-residente, do cidadão estrangeiro, ou do investimento importado, mas não abarca o tratamento menos favorável do residente ou cidadão relativamente aos rendimentos obtidos no exterior (12). Já o princípio de não-discriminação contido no Tratado CE abrange as referidas situações.

Também quanto às pessoas colectivas, e a propósito de uma questão de Direito fiscal, o Tribunal considerou no Caso *Comissão/França* (13) que os arts. 52.º e 58.º tinham efeito directo. Segundo o Tribunal, das normas comunitárias decorria uma obrigação para o Estado francês, de atribuir um crédito para atenuar a dupla tributação não apenas às sociedades residentes, como ainda a sucursais (estabelecimentos estáveis) situadas no território mas não-residentes - pertencentes a sociedades-mães residentes de outro Estado-membro (arts.º 52.º e 58.º Tratado CE). Da legislação francesa decorria um tratamento discriminatório contrário ao direito de estabelecimento dos cidadãos de um Estado-membro. No

caso *Biehl* (14), a lei luxemburguesa recusava a restituição de pagamentos tributários em excesso aos residentes temporários (sujeitos que deixassem o território a meio do ano fiscal), sendo reconhecido esse direito aos residentes luxemburgueses numa situação idêntica. O Tribunal julgou este regime discriminatório em razão da nacionalidade (art.º 48.º n.º 2 do Tratado CE), porque na maior parte das situações seriam os cidadãos de outro Estado-membro a abandonar o território a meio do ano.

No caso *Stanton/Inasti* (15), o Tribunal entendeu contrário ao direito de estabelecimento, o pagamento de uma contribuição para a segurança social exigido aos indivíduos que prestassem serviços através de um estabelecimento estável nesse Estado, embora sem beneficiarem de uma protecção social complementar; esse pagamento não era exigido aos trabalhadores independentes que exercessem a actividade assalariada nesse Estado.

Ora, a jurisprudência já abundante do Tribunal de Justiça assenta numa interpretação ampla da nacionalidade, critério aferidor da não-discriminação nos artigos sobre livre circulação de pessoas (16).

E não é estabelecida qualquer distinção pelo Tribunal, consoante as categorias de rendimento, de deduções que contribuam para o apuramento do rendimento patrimonial líquido ou de deduções pessoais - nem ela resulta das normas do Tratado.

2.2. a) O conceito de não-discriminação presente nas convenções de dupla tributação celebradas pelos

Estados-membros da Comunidade, e cuja base é o art.º 24.º do Modelo de convenção da OCDE, não é unanimemente delimitado pela doutrina e jurisprudência (17).

Também a interpretação desse conceito presente no art.º 24.º do Modelo de Convenção da OCDE, poderá ser-nos útil para a delimitação do conceito de não-discriminação no âmbito do Direito Comunitário.

Em termos gerais, bem como no quadro das convenções de dupla tributação, e no quadro do Direito Comunitário, a não-discriminação em razão da nacionalidade pressupõe que os cidadãos dos dois Estados contratantes se encontrem nas mesmas circunstâncias (em todas as áreas excepto a nacionalidade), nomeadamente, quando são residentes do mesmo Estado (18). O Modelo de Convenção da OCDE de 1992, acrescentou esta última clarificação, embora, como é reconhecido no comentário ao Modelo, a expressão «nas mesmas circunstâncias» fosse suficiente para se chegar a essa conclusão (19).

No comentário refere-se ainda, que estão «nas mesmas circunstâncias», os contribuintes cujas situações de direito e de facto são análogas (20).

O modelo OCDE assenta, como se pode concluir do exposto, num tratamento diferenciado entre residentes e não-residentes (21).

Ora são recomendáveis duas observações críticas: por um lado, e como defende Kees van Raad, a expressão “nas mesmas circunstâncias” é redundante (22). E se não pode haver discriminação em razão da nacionalidade (ou em razão de qualquer

outro parâmetro), a identidade dos critérios legais adoptados internamente (em cada um dos Estados contratantes) nunca pode servir de base para determinar se as circunstâncias são idênticas (23); as legislações internas devem sim adaptar-se ao elemento que não pode suscitar tratamento discriminatório e que limita o poder tributário interno (24), cabendo, por conseguinte, determinar o alcance da não-discriminação: tratamento nacional, cláusula da nação mais-favorecida, tratamento substancialmente idêntico entre nacionais e não nacionais residentes, etc.

Ao considerarem que as condições legais idênticas são necessárias para que a comparação seja possível, o comentário ao Modelo de Convenção da OCDE e os autores que interpretam o artigo no mesmo sentido, parecem deixar de parte um dos escopos da regra sobre não-discriminação: como outras disposições das convenções de dupla tributação, o alcance da não-discriminação é exactamente, o de limitar o poder tributário interno (embora no Modelo de convenção OCDE se proíba apenas um tratamento menos favorável (25)).

Por isso, mesmo os autores que defendem como necessária a identidade de circunstâncias legais, afirmam que o alcance de todas as normas de não-discriminação é a não aplicação das normas internas discriminatórias, passando a ser aplicadas as regras internas dirigidas aos residentes e/ou nacionais, não se exigindo que o Estado que tributa o residente ou o cidadão de outro Estado, aplique um regime fiscal idêntico ao

do Estado de residência ou de cidadania (26).

Poder-se-á dizer que a coerência interna do sistema belga cria condições legais que permitem subtraí-lo às regras sobre não-discriminação? Por um lado, a ligação invocada entre a dedução de quotizações e pagamento de imposto só é admitida quanto a um dos contratos mencionados. Outros Estados-membros invocaram porém a existência dessa conexão como uma condição das referidas deduções.

E como também decorre do acórdão, há convenções de dupla tributação celebradas pela Bélgica em que os Estados estabelecem mecanismos de controlo fiscal, como uma condição para os segurados poderem beneficiar das referidas deduções (ponto 27 das conclusões do advogado-geral).

Ora, a conexão entre deduções e posteriores receitas fiscais parece decorrer, como já se mencionou (supra ponto 1. c)) e de novo se referirá, de uma concepção tributária assente no princípio da equivalência ou da troca de utilidades.

b) No quadro do Direito Comunitário, a residência não é um pressuposto de circunstâncias idênticas, pois é reconhecido, em certos casos (tributação do investimento, por ex.), e ainda que nem sempre de forma explícita, um princípio de não-discriminação em razão da residência. Ao pronunciar-se sobre uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade, a argumentação do Tribunal de Justiça tem subjacente muitas vezes uma discriminação em

razão da residência: refira-se apenas o exemplo do caso Comissão/França, proc. 270/83.

Saber quais as «circunstâncias idênticas» que postulam uma igualdade de tratamento fiscal de nacionais de um Estado-membro, ou de residentes e não-residentes, implica uma averiguação, em cada situação.

No caso das pessoas colectivas, tendo em conta a disposição do art.º 52.º para 1 do Tratado CE, as sociedades residentes e os estabelecimentos estáveis de sociedade não-residentes devem ser tratados de forma idêntica (art.º 52.º) (27).

Do investimento realizado através de sociedades residentes e dos estabelecimentos estáveis, devem ser distinguidos os investimentos temporários (prestações de serviço que não implicam a residência nem a constituição de estabelecimentos estáveis). A livre prestação de serviços não implica, em princípio, um tratamento idêntico entre residentes e não-residentes, pois os laços económicos decorrentes do investimento de residentes e não-residentes como Estado do local de investimento não traduzem circunstâncias idênticas: se os laços criados com o Estado de investimento ou destinatário da prestação de serviços não são idênticos, o tratamento fiscal também não terá de ser.

Quanto às pessoas singulares, e no domínio da não-discriminação de trabalhadores, a não-discriminação tributária postula a igualdade de todas as circunstâncias relevantes, excepto a nacionalidade. O princípio de Direito Comunitário de tributação não-discriminatória implica a comparação

da capacidade contributiva dos contribuintes-residentes num Estado-membro (e cidadãos de um Estado-membro), com vista à tributação segundo o rendimento-acréscimo (cf. art.ºs 48.º do Tratado CE; cf. acerca da livre circulação de trabalho independente 52.º, 58.º, 59.º para 1, 60.º para 2, todos do Tratado CE; e art.º 67.º do Tratado CE, no caso da livre circulação de capitais): no caso das pessoas singulares, a residência deverá ser entendida como um dos parâmetros de comparação, se traduzir uma "verdadeira" igualdade de circunstâncias. Se não traduzir uma igualdade de circunstâncias, e tendo em conta o princípio da livre circulação dos trabalhadores cidadãos residentes comunitários, não haverá razão para tratar diferenciadamente residentes e não-residentes, sendo defensável, numa perspectiva de *jure constituendo*, a tributação segundo o princípio da fonte e a aplicação de uma taxa progressiva, que pondere a parcela de rendimento doméstico no rendimento universal (28).

2.3. Ao averiguarmos se o regime Belga é compatível com as disposições de Direito Comunitário sobre não-discriminação, temos de distinguir duas categorias de pessoas que são, eventualmente, alvo de discriminação: os trabalhadores residentes na Bélgica, anteriormente residentes e trabalhadores noutro Estado-membro, onde celebraram um contrato de seguro, e que, na sua maioria, serão cidadãos de outro Estado (29); e as empresas - companhias de seguro - não residentes na Bélgica e que não tenham um estabelecimento estável neste território

(30), uma vez que para poderem deduzir quotizações, os segurados terão de rescindir contratos com elas celebrados e celebrar novos contratos na Bélgica (pontos 12 e 13 do acórdão).

Caso se verifique, a discriminação poderá conduzir a entraves à livre circulação de trabalhadores (um trabalhador será demovido de exercer uma actividade profissional na Bélgica porque lhe é recusada a possibilidade de deduzir as quotizações pagas pelo seguro de pensão complementar e que entende continuar a pagar ao mesmo segurador - apesar de ser um residente, para efeitos fiscais pelo menos, no Estado onde auferir os rendimentos profissionais), a entraves à livre prestação de serviços (art.º 59.º para 1 Tratado CE; art.º 60.º para 2 Tratado CE), e ainda, à livre circulação de capitais (discriminação em razão do local de investimento - art.º 67.º do Tratado CE). O âmbito do art.º 106.º do Tratado não abrange situações de investimento, mas sim de remunerações, que sejam contrapartida de prestações (31), e por conseguinte, não é aplicável.

No que diz respeito à livre prestação de serviços, a questão que se coloca no acórdão não é apenas a da discriminação entre empresas seguradoras residentes e não-residentes (prestação de serviços por residentes e não-residentes) (art.º 59.º do Tratado CE); da inadmissibilidade de dedução das quotizações pagas a empresas não-residentes e sem estabelecimento estável, resultarão restrições aos destinatários dos serviços (32).

Encontramos por conseguinte, neste caso, três parâmetros orientadores para avaliar a existência de uma

situação de discriminação: discriminação em razão da nacionalidade, em razão da residência e em razão do local de investimento.

O art.º 67.º, e a proibição que dele decorre quanto à discriminação dos capitais em razão do local de investimento e da residência (cidadãos-residentes comunitários que decidam investir num Estado-membro que não a Bélgica, através de residência nesse outro Estado-membro, e sem um estabelecimento estável na Bélgica), não são invocáveis, uma vez que em 1973, a harmonização de capitais ainda estava numa fase embrionária e não era reconhecido efeito directo à disposição mencionada (33).

2.4. Autonomizadas as duas categorias de sujeitos que terão sido alvo de discriminação, cumpre determinar se a proibição de tributação discriminatória abrange o tratamento dado às deduções em causa.

No acórdão parece considerar-se que elas constituem benefícios fiscais (34).

Neste caso, é necessário saber se os benefícios fiscais serão relevantes para delimitar o conceito de não-discriminação (35). Ou se, pelo menos, deverão ser considerados relevantes para efeitos da livre circulação comunitária.

Os elementos relativos à determinação da capacidade contributiva dos residentes não têm de ser estendidos aos não-residentes, desde que se entenda que o Estado de residência deve tributar o rendimento acréscimo patrimonial e o Estado da fonte não; existindo um princípio de não-discriminação com o teor das

normas comunitárias ou do art.º 24.º do Modelo OCDE, os benefícios fiscais também não podem ser discriminatórios, no sentido em que, embora constituam excepções materiais às normas que tributam a capacidade contributiva, devem ser atribuídos a todas as pessoas em circunstâncias idênticas.

Assim, da livre circulação, como um direito autónomo assegurado pelo Tratado, não decorre uma obrigação para os Estados no sentido de estenderem os benefícios fiscais aos pagamentos efectuados a não-residentes, desde que as empresas a quem são feitos esses pagamentos, e tendo em conta o objectivo de política económica da norma que atribui esses benefícios, não se encontrem nas mesmas circunstâncias que as empresas residentes ou com um estabelecimento estável; nem uma obrigação de harmonização de benefícios fiscais (cf. o art.º 7.º n.º 2 do Regulamento 162/68 de 15.10.1968, JO L 257, p.2, sobre livre circulação de trabalhadores na Comunidade: o trabalhador nacional de um Estado-membro deve beneficiar no território de outros Estados-membros, das mesmas vantagens fiscais que os trabalhadores nacionais).

No entanto, no acórdão em análise, o sr. Bachmann era um residente (embora cidadão de outro Estado-membro), encontrando-se nas mesmas condições de outros residentes belgas. O tratamento diferenciado não seria em princípio admissível, sob pena de discriminação indirecta em razão da nacionalidade dos trabalhadores ou discriminação em razão dos destinatários dos pagamentos (empresas seguradoras não-residentes).

Mas a prossecução de objectivos de política económica, nomeadamente de incentivo à poupança, não explica cabalmente a existência das deduções de quotizações de seguro: ao justificar-se este regime no quadro do Estado de bem-estar, e apesar da crise que atravessa esta concepção, elas deverão ser entendidas como despesas pessoais dedutíveis, relacionadas ainda com a tributação segundo o princípio da capacidade contributiva, e referindo-se portanto ao cálculo do rendimento tributável dos residentes.

Sem embargo de uma futura redefinição do papel destas deduções, enquanto elementos concretizadores da capacidade contributiva, não pode existir um regime diferenciado entre sujeitos passivos residentes: consoante os contratos sejam celebrados com empresas residentes, não-residentes com estabelecimento estável, ou não-residentes sem estabelecimento estável.

Como foi referido, no que diz respeito à livre prestação de serviços, existe um tratamento diferenciado entre quantias pagas a residentes ou a não-residentes. Se uma razão para a dedução é beneficiar a poupança, e não existindo, entre as empresas não-residentes e o Estado onde reside o contribuinte que paga a quotização, laços económicos semelhantes aos laços criados pelas empresas residentes ou pelos estabelecimentos estáveis, será admissível esse tratamento diferenciado com base em razões de evasão fiscal.

No que diz respeito às consequências que deste tratamento fiscal podem decorrer para as empresas seguradoras, parece estar aqui subjacente a mencionada concepção

da tributação como troca de utilidades (v. supra, ponto 1., c)).

Uma vez que os sistemas fiscais são ainda pensados de acordo com uma lógica interna (ou de economia fechada), é razoável aceitar que um regime tenha sido estruturado não apenas com base no princípio da capacidade contributiva dos residentes, mas também com a convicção de o Estado obter receitas fiscais: não no sentido de que o objectivo último de todas as normas fiscais é o de obter receitas, mas no sentido de que, concretamente, as deduções são concedidas com a expectativa de o Estado obter receitas fiscais aquando da remissão dos capitais (36).

Do ponto de vista das empresas seguradoras, e tendo em conta a concepção de troca de utilidades, poderíamos considerar que não existe discriminação: aceitando um compromisso entre as duas concepções, um Estado-membro deveria aceitar a dedução das quotizações de seguro pagas noutro Estado, desde que obtivesse o imposto sobre as somas devidas pelos seguradores (v. ponto 26 do acórdão e a referência a acordos de dupla tributação celebrados, no mesmo sentido). E afigurar-se-ia adequada a introdução de medidas de controlo fiscal em relação a empresas não-residentes, como propõe a Comissão. A livre circulação não deveria sobrepor-se, nesta perspectiva, à legitimidade de obtenção de receitas por parte de um Estado-membro.

Mas esta solução seria contrária ao cálculo do imposto segundo o princípio da capacidade contributiva dos residentes (e a igualdade horizontal).

O facto de o direito da dedução só

ser, em regra, permitido pelo Estado de residência, está relacionado também com a concepção de que o Estado de residência tributar os rendimentos obtidos no exterior (os rendimentos universais); se reclama um direito de tributar esses rendimentos, com argumentos de capacidade contributiva (que supostamente exigem a comparação dos rendimentos globais-universais dos residentes), também deverá deduzir pagamentos resultantes de contratos celebrados no exterior, uma vez que, para efeitos da mesma comparação de rendimentos globais-universais de residentes, essas deduções são indispensáveis para apurar a capacidade contributiva (37).

Ana Paula Dourado

Notas

1- Cf. caso *Knoors*, de 7.1.1979, proc. n.º 115/78, Col. 1979, p. 399; segundo o Tribunal, os Estados-membros têm o direito de impedir que os cidadãos nacionais tentem subtrair-se abusivamente à lei interna; no caso *Comissão/França*, de 28.1.1986, proc. n.º 270/83, Col. 1986, pp. 273 ss., o Tribunal negou a possibilidade de um Estado-membro invocar razões de evasão fiscal para se subtrair às obrigações comunitárias de tratar de forma idêntica um estabelecimento estável (não-residente) e uma filial (residente) (art.º 52.º Tratado CE).

2- V. por ex. caso *Reyners*, de 4.6.1974, proc. n.º 2/74, Col. 1974, p. 631; caso *Comissão/França*, de 28.1.1986, proc. n.º 270/83, Col. 1986, p. 273; caso *van Binsbergen*, de 3.12.1974, proc. n.º 33/74, Col. 1974, p. 1299.

3- Cf. *Clay Bouúuert*, *La Règle de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice européenne*, *Journal*

de Droit Fiscal, 1991, p. 275; *Gérard Druesne*, *Droit matériel et politiques de la Communauté européenne*, Paris, 1991, p.89; *Jill Aussant* e outros, *Libre circulation des personnes, des services et des capitaux*. *Transports. Commentaire Mégret*, vol 3, Bruxelas, 1990, pp. 41 e 42; em sentido contrário, a propósito do acórdão *Comissão/França*, *Dominique Berlin*, *Droit financier communautaire*, année 1986 (*Chroniques*), *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1987, p. 117.

4- No entanto no caso *Daily Mail*, de 27.9.1988, proc. n.º 81/87, Col. 1988, p. 5483, o Tribunal decidiu que na ausência de harmonização sobre transferências de sociedades, o Reino Unido poderia sujeitar a transferência da sede da administração central a autorização das autoridades fiscais.

5- Considerando preferível a referência a objecto de imposto, em vez de matéria colectável, v. *Alberto Xavier*, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, p. 250.

6- Sobre a dedução de despesas relacionadas com a obtenção do rendimento e o princípio da capacidade contributiva, v. *J.L. Saldanha Sanches*, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Lisboa, 1991, pp. 53, 55-59; abordando as despesas relacionadas com a obtenção do rendimento e as despesas pessoais na perspectiva da não-discriminação em razão da nacionalidade e da residência, *Kees van Raad*, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer, 1986, pp. 259-263.

7- *Kees van Raad*, em *Nondiscrimination...*, cit., pp. 260 e 261, a propósito da discriminação entre residentes e não-residentes, distingue, quanto à determinação da matéria colectável, entre os elementos relacionados com o objecto tributável (com a produção do rendimento económico corrente) e os elementos que constituem despesas fiscais (subsídios

atribuídos pelo sistema fiscal), relacionados com a prossecução de objectivos de política económica.

8 - V. *Richard Musgrave*, *Fiscal Systems*, New Haven e Londres, 1969, pp. 13-30.

9- *Klaus Vogel* e Co-autores defendem, no que diz respeito ao art.º 24.º do modelo OCDE, que a não-discriminação também abrange as normas com objectivos de política económica, constituindo, por conseguinte, uma limitação a estas normas: ponto 37 (cf. ponto 14): *Klaus Vogel* e Co-autores, *Double Taxation Conventions - A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*, Deventer, 1991; segundo a interpretação do comentário ao Modelo OCDE, corroborada pelos autores, a não-discriminação não abrange os benefícios atribuídos a órgãos públicos, serviços públicos e investimentos com objectivos de benefício público, e que aproveitará apenas o Estado em causa.

10- Aliás, no caso *Daily Mail*, a ratio da legislação do Reino Unido, era exactamente, a de precaver comportamentos de evasão fiscal, embora o Tribunal não tivesse analisado a questão sob este ponto de vista.

11- Caso *Reyners* de 4.6.1974, proc. n.º 2/74, Col. 1974, p.631.

12- V. *Kees van Raad*, *Nondiscrimination...*, cit., p. 257: o autor cita *van den Tempel* que num estudo publicado em 1975, salienta que a cláusula de não-discriminação do Modelo OCDE de 1963, só proíbe a discriminação do investimento importado e não abrange a não-discriminação do investimento exportado.

13- Caso *Comissão/França*, supra referido, de 28.1.1986, proc. 270/83, Col.

Klaus Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, 1977, por ex. pp. 98-99; e ainda, embora não se referindo às terminologias alemã e anglo-saxónica, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1981, pp. 291-293.

35- Respondendo afirmativamente, a propósito do art.º 24.º do Modelo de Convenção OCDE, Klaus Vogel e co-autores, *Double Taxation Conventions...*, cit., ponto 36. Acerca do tratamento não-discriminatório de não-residentes, Kees van Raad, defende que os «elementos subjectivos de tributação» («subject-related tax elements») dos residentes (incluindo benefícios fiscais atribuídos através de deduções) não devem ser alargados aos não-residentes, com base em argumentos de não-discriminação (Kees van Raad, *Non-discrimination...*, cit., pp. 259, 260, 262-263). Estes «elementos subjectivos» demonstrarão que residentes e não-residentes não se encontram nas mesmas circunstâncias.

36- A tributação e o nível de impostos, nos países desenvolvidos, e no quadro de uma economia fechada, serão determinados tendo em conta o crescimento económico: evitando as interferências com a eficiente utilização de recursos e assegurando necessidades de estabilização económica: Richard Musgrave, *Fiscal Systems*, cit., pp. 232-234 e 237.

37- Também o cálculo de pensões de aposentação de trabalhadores assalariados residentes na Bélgica tem em conta a revalorização de pensões atribuídas por outro Estado-membro: arts. 46.º e 51.º para 2 do reglamento 1408/71 de 14.6.1971 (cf. caso *Levatino*, de 22.4.1993, proc. C-65/92).