

Revista de Direito Tributário

Publicada sob os auspícios do

Instituto Geraldo Ataliba — IDEPE — Instituto Internacional de Direito
Público e Empresarial
Presidente: Prof. Aires Barreto

ISS 0102-7956

Diretores: Eduardo Bottallo, Paulo de Barros Carvalho (coordenador)

Diretores Executivos: Pedro Luciano Marrey Júnior, Fernando Albino e J. Artur
Lima Gonçalves

Fundadores: Aliomar Baleeiro (✚), Antonio Roberto Sampaio Dória (✚), Cléber Giar-
dino (✚), Geraldo Ataliba (✚)

Conselho Editorial: Alberto Xavier, Alcides Jorge Costa, Alfredo Augusto Becker (✚),
Carlos Mário Velloso, Celso Antônio Bandeira de Mello, Gilberto de Ulhôa Canto (✚),
José Souto Maior Borges, Luciano da Silva Amaro, Misabel Abreu Machado Derzi,
Osiris Azevedo Lopes Filho, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO
publicação trimestral de
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, 17º andar - conj. 171
CEP: 04531-940 - São Paulo, SP
Tel. (0xx11) 3078-7205
Fax. (0xx11) 3168-5495
Diretor Responsável: Álvaro Malheiros
Diretora: Suzana Fleury Malheiros

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA
DE LIVROS S.A.
Rua Conselheiro Ramalho, 928
CEP 01325-000 - São Paulo - SP
Tel. (0xx11) 289-0811 - Fax. (0xx11) 251-3756
Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato
Composição: *Scripta*
Impressão: Paym Gráfica e Editora Ltda.

Revista de Direito Tributário

CADERNOS DE
DIREITO
TRIBUTÁRIO

Fundador: Rubens Gomes de Souza (✚)

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Fundador: RUBENS GOMES DE SOUZA (†)

Conselho Internacional: HECTOR VILLEGAS (Argentina) – RUBENS ASOREY (Argentina) – CARLOS PALAO TABOADA (Espanha) – HUMBERTO MEDRANO (Peru) – J. J. FERREIRO LAPATZA (Espanha) – JUAN RAMALLO MASSANET (Espanha) – J. VON HORN JR. (Holanda) – VICTOR UCKMAR (Itália) – FRANCO GALLO (Itália) – JOSÉ LUIZ SHAW (Uruguai) – J. PEDRO MONTERO TRAIHEL (Uruguai)

Conselho Editorial: ADÍLSON DALLARI – AMÉRICO LACOMBE – ANTONIO CARLOS NOGUEIRA REIS – ANTONIO CORREA MEYER – CÉLIO DE FREITAS BATALHA – DIVA PRESTES MALERBI – EDUARDO BOTTALLO – ELIZABETH NAZAR CARRAZZA – ESTEVÃO HORVATH – EUGÊNIO DOIN VIEIRA – HERON ARZUA – JOSÉ ROBERTO VIEIRA – LUIZ CARLOS BETTIOL – MARÇAL JUSTEN FILHO – ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA – PAULO AYRES BARRETO – PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA – RENAN LOTUFO – WAGNER BALERA

SUMÁRIO

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DO CASO "SAINT-GOBAIN" AO CASO "METALLGESELLSCHAFT": O ÂMBITO DO PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO TRATADO DA COMUNIDADE EUROPÉIA E A CLÁUSULA DA NAÇÃO MAIS FAVORECIDA — ANA PAULA DOURADO	7
IL PRINCIPIO COMUNITARIO DI NON DISCRIMINAZIONE NELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO — AUGUSTO FANTOZZI	27
TRANSAÇÃO, ARBITRAGEM E CONCILIAÇÃO JUDICIAL COMO MEDIDAS ALTERNATIVAS PARA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE ADMINISTRAÇÃO E CONTRIBUÍNTES — SIMPLIFICAÇÃO E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA — HELENO TAVEIRA TORRES	40
GLOBALIZACIÓN Y JUSTICIA TRIBUTARIA — JOSÉ OSVALDO CASÁS	65
A CONCEPÇÃO DE FRAUDE FISCAL E SUA SANÇÃO — AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO	103
CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN — EXPERIENCIA ESPAÑOLA Y EUROPEA — ÚLTIMAS TENDENCIAS JURISPRUDENCIALES — LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	108
A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA E A IMPOSIÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINALIDADES LUCRATIVAS — RICARDO LOBO TORRES	129
LOS NUEVOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS PARA EL FOMENTO DE ENERGÍAS RENOVABLES DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO FINANCIERO COMUNITARIO — YANNA G. FRANCO E PEDRO M. HERRERA	136
ANÁLISE JURÍDICA DA PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU — VALÉRIA FURLAN	146

LA REVISIÓN E IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN DERECHO ALEMÁN — TORSTEN EHMCKE E DIEGO MARÍN-BARNUEVO	153
LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE A LAS CAUSAS TRIBUTARIAS — MARTA VILLAR EZCURRA	166
O IMPERATIVO CONSTITUCIONAL DA CULPABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR — EDUARDO FORTUNATO BIM	178

ESTUDOS E COMENTÁRIOS

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS — PAULO SÉRGIO DE MOURA FRANCO	205
IMPOSSIBILIDADE DE USO RETROATIVO DAS INFORMAÇÕES DA CPMF PARA FISCALIZAÇÃO DE OUTROS TRIBUTOS (LEI 10.174/2001) — DANIEL VITOR BELLAN	222
A CONFECÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO SUJEITA-SE AO IPI? — DANIEL BARROS GUZZELLI	231
O SIGILO BANCÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR 105/2001 — FABIANA LOPES PINTO	239

RESENHA

"EL ORDENAMIENTO JURÍDICO FINANCIERO" — HELENO TAVEIRA TORRES	276
--	-----

NOTICIÁRIO

XXI JORNADAS LATINO-AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO — Tema 1: Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico	279
— Tema 2: Aspectos Impositivos de las Empresas de Transporte Aéreo y Marítimo	281

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DO CASO "SAINT-GOBAIN" AO CASO "METALLGESELLSCHAFT": O ÂMBITO DO PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO TRATADO DA COMUNIDADE EUROPEIA E A CLÁUSULA DA NAÇÃO MAIS FAVORECIDA

ANA PAULA DOURADO

Professora da Universidade de Lisboa
e do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças de Portugal

1. Introdução. 2. Âmbito do princípio da não-discriminação relativamente aos estabelecimentos estáveis: o caso "Saint-Gobain": 2.1 Aplicação do art. 24º, n. 3, do Modelo da OCDE e do princípio da não-discriminação do Tratado da CE aos casos triangulares: observações introdutórias – 2.2 Os estabelecimentos estáveis devem ser tratados como residentes, ao abrigo das convenções de dupla tributação, em situações triangulares? – 2.3 Deve o Estado de residência, em situações triangulares, contribuir para eliminar a dupla tributação? 3. O caso "Metallgesellschaft": a não-discriminação e a cláusula da Nação Mais Favorecida: 3.1 A não-discriminação e a tributação de empresas associadas – 3.2 A cláusula da Nação Mais Favorecida. 4. A não-discriminação como um instrumento de livre circulação: um raciocínio de substância "versus" forma subjacente à comparação de contribuintes: 4.1. Situações substancialmente comparáveis – 4.2 O caso das empresas associadas. 5. A não-discriminação aplica-se a todos os tipos de normas das convenções de dupla tributação? 6. Livre circulação e dupla não-tributação na CE.

1. Introdução

Apesar da abundante jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (daqui em diante, também designado por TJCE ou Tribunal) sobre não-discriminação de estabelecimentos estáveis,

não está ainda claramente definido o alcance desta obrigação, nomeadamente, em situações triangulares, quanto ao Estado de residência da sociedade e ao Estado da fonte de investimento passivo, afecto a um estabelecimento estável situado noutro Estado. É certo que tem sido reafirmada a su-

jeição ao princípio da não-discriminação do Tratado da Comunidade Europeia, também por parte das convenções de dupla tributação, celebradas pelos Estados-membros. Mas não foi até agora esclarecido quais são os Estados contratantes que ficam vinculados pelo princípio – para além do Estado-membro onde está situado o estabelecimento estável. Por outro lado, é duvidoso se a aplicação das convenções bilaterais, de um modo compatível com o referido princípio, está vinculada a uma cláusula da Nação Mais Favorecida.¹ O acórdão que mais recentemente ateou estas dúvidas foi o do caso *Saint-Gobain*,² colocando a discussão na ordem-do-dia.

Este caso apresenta alguns traços novos em relação aos anteriormente julgados pelo Tribunal. Desde logo, para além de ser questionado o eventual desacato, pelas convenções bilaterais de dupla tributação, do princípio comunitário de não-discriminação (facto que em si não constituía novidade para o Tribunal), ele diz respeito a uma situação triangular. Tratava-se de uma sociedade residente em França, com um estabelecimento estável na Alemanha. Simplificando um pouco os factos, este detinha (através de duas afiliadas residentes na Alemanha) participações financeiras em dois Estados-membros da Comunidade Europeia (Áustria e Itália) e participações financeiras directas em sociedades de Estados não-membros (Suíça e Estados Unidos da América). Colocava-se, então, a questão de

1. V., por exemplo, o projecto de investigação do Departamento de Direito Tributário Austríaco e Internacional da Universidade de Economia e Administração Empresarial em Viena (*Department of Austrian and International Tax Law at the University of Economics and Business Administration in Vienna*) sobre a necessidade de concluir uma convenção fiscal multilateral na CE, publicado na monografia *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, London, The Hague, Boston, Kluwer Law International, e Linde Verlag Wien, 1998: alguns autores fazem aqui referência à cláusula da Nação mais favorecida.

2. Acórdão de 21.9.1997, processo C-307/1997 ("Cie. de Saint-Gobain ZN vs. Finanzamt Aachen-Innenstadt").

saber se a Alemanha podia tratar os rendimentos provenientes desses Estados, e afectos ao estabelecimento estável, de uma forma mais gravosa (tributando-os) do que se os mesmos fossem detidos por uma sociedade com sede na Alemanha (caso em que seriam isentos ao abrigo das convenções de dupla tributação). O Tribunal entendeu que não, uma vez mais ao abrigo dos arts. 43º e 48º do Tratado da CE, que proíbem a discriminação entre os estabelecimentos estáveis (sucursais³) e as filiais. O Tribunal considerou também que essa proibição abrangia todos os rendimentos do estabelecimento estável, e, portanto, também os provenientes de Estados não-membros. Mas ficou por esclarecer se a França, enquanto Estado da residência, e os Estados da fonte (Áustria e Itália) eram destinatários da proibição de não-discriminação.⁴ E ficou ainda por elucidar se qualquer destes Estados-membros deveria aplicar o regime mais favorável, resultante do conjunto das suas convenções de dupla tributação, de forma a respeitar a proibição de discriminação (cláusula da Nação Mais Favorecida). Todas estas interrogações pairam nos comentários doutrinários sobre o caso *Saint-Gobain*, e aumenta na CE a pressão para uma harmonização fiscal mais eficiente. Diversas vozes proclamam a necessidade de uma convenção multilateral na CE, ou, pelo menos, argumentam a favor de uma cláusula da Nação Mais Favorecida, que decorreria do princípio de não-discriminação comunitário (de que são exemplos os autores de Viena e Áustria). É, assim, natural que, depois do caso *Saint-Gobain*, todas as atenções se tenham concentrado na posição do Tribunal sobre o caso *Metallgesellschaft*.⁵

3. Nos Estados-membros da CE a "sucursal" não tem personalidade jurídica, ao contrário da "filial", que tem personalidade jurídica.

4. Não se colocava, naturalmente, o problema em relação aos terceiros Estados, pois o Tratado da CE não os vincula, nem o TJCE tem jurisdição sobre os mesmos.

5. Acórdão de 12.11.2000, processos C-397/1998 e C-410/1998 (*Metallgesellschaft* e outros).

Nesse processo questionava-se o facto de o Reino Unido exigir o pagamento antecipado do imposto sobre sociedades (ACT), às sociedades afiliadas, com sede nesse país, mas cujas sociedades-mães estivessem sediadas noutra Estado (era o caso da *Metallgesellschaft Ltd.*, sediada no Reino Unido, cuja sociedade-mãe tinha sede na Alemanha). Este pagamento não era, porém, exigido às filiais, sediadas no Reino Unido, e com sociedades-mães também aí sediadas. Além do mais, algumas convenções de dupla tributação, celebradas pelo Reino Unido, previam a atribuição de um crédito relativo ao ACT. Para além do problema da discriminação entre filiais (com sociedades-mães no Exterior ou no Reino Unido), uma das questões suscitadas perante o Tribunal era a de saber se a atribuição desse crédito, estabelecido em determinadas convenções, devia ser extensiva à Alemanha – por virtude de uma cláusula da Nação Mais Favorecida.

No entanto, quer o Advogado-Geral quer o Tribunal contornaram este problema, e não teceram considerações sobre a existência de uma cláusula da Nação Mais Favorecida, o que indicia, pelo menos, uma hesitação séria em dar este passo adiante na interpretação do princípio da não-discriminação do Tratado da CE.

Ora, tomando como ponto de partida os casos *Saint-Gobain* e *Metallgesellschaft*, pretendemos, neste artigo, analisar o alcance do princípio da não-discriminação, quanto aos estabelecimentos estáveis, e as obrigações decorrentes deste princípio nas situações triangulares, para os diversos Estados em confronto. Embora, numa análise preliminar, o alcance do princípio comunitário da não-discriminação pareça ser muito vasto, a ponderação das consequências emergentes orienta-nos, afinal, como veremos, para resultados bastante diferentes.⁶

6. Ao contrário do que possa, à primeira vista, parecer, não adoptamos, para a resolução deste caso, uma "orientação para as consequências", no sentido criticado por Niklas Luhman. Este autor analisa a interpretação através da "prosecução do escopo", o que implica, normalmente, a violação do princípio da igualdade. Pelo contrário, na nossa análise está

A jurisprudência do Tribunal de Justiça é também o pretexto para, através de um procedimento indutivo, avançarmos com uma tipologia das normas das convenções de dupla tributação que devem ser subtraídas aos juízos do princípio de não-discriminação.

2. Âmbito do princípio da não-discriminação relativamente aos estabelecimentos estáveis: o caso "Saint-Gobain"

2.1 Aplicação do art. 24º, n. 3, do Modelo da OCDE e do princípio da não-discriminação do Tratado da CE aos casos triangulares: observações introdutórias

Se começarmos por determinar o alcance do princípio da não-discriminação no que diz respeito aos estabelecimentos estáveis, a jurisprudência do TJCE estabelece, de forma bastante clara, que eles não podem ser discriminados, em relação às filiais, pelo Estado-membro onde estão localizados. Esta proibição de discriminação abrange quer as normas internas, quer as normas das convenções de dupla tributação: por um lado, e desde logo, estas últimas também fazem parte do Direito interno; mas, além disso, o respeito pelo princípio da não-discriminação do Tratado da CE não podia ficar dependente da forma jurídica das normas em causa.⁷

em causa uma "análise das consequências" de um certo entendimento da própria igualdade (na vertente de não-discriminação). E, como veremos, um entendimento racional e substancial da não-discriminação fiscal, no espaço comunitário, não é assegurado pela aplicação maximalista unilateral do mesmo princípio (porque um juízo substancial de igualdade fiscal, na CE, implica, em última análise, a ponderação da carga fiscal total, e a adopção das duas perspectivas de neutralidade – de exportação e de importação): v. as distinções acolhidas por Luhman entre *input* e *output*, em que os confins do *input* determinam o horizonte do passado (em que estão presentes conexões e interdependências), e os confins do *output* determinam o horizonte do futuro do sistema jurídico (*Sistema Giuridico e Dogmatica Giuridica*, trad. da ed. alemã de 1974, Bologna, Il Mulino, 1978, pp. 82 e ss.).

7. V., por exemplo: Michael Lang, "Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die

Ora, o facto de um Estado contratante (daqui em diante, também Estado EE) não poder discriminar rendimento de um estabelecimento estável, localizado no seu território, mas residente noutro Estado-membro, já resulta do art. 24º, n. 3, do Modelo da OCDE; por isso, o princípio de não-discriminação, do Tratado da CE, não introduz a este respeito nada de novo (para além do facto de o TJCE ter reconhecido aplicabilidade directa aos princípios de não-discriminação do Tratado da CE).

Contudo, como o regime das convenções de dupla tributação, concluídas por um Estado, só beneficia os residentes de um dos Estados contratantes, um estabelecimento estável (não-residente) com rendimento de investimento passivo num terceiro Estado, não beneficiaria, em princípio, no Estado da fonte (daqui em diante, também Estado F) do regime da convenção bilateral (isto é, da convenção bilateral entre os Estados EE e F).

Portanto, em relação a casos triangulares é necessário clarificar o alcance da não-discriminação, quer em relação ao Modelo da OCDE, quer em relação ao Tratado da CE.

Não há unanimidade entre os Estados-membros da OCDE relativamente à interpretação do princípio da não-discriminação, contido no art. 24º do Modelo da OCDE. A maior parte dos Estados-membros – embora não todos – entende que o Estado da fonte não deve tratar o estabelecimento estável como um residente do Estado onde está situado.⁸ Mas, de acordo com o rela-

tório dos casos triangulares, e sob influência da jurisprudência do TJCE, muitos deles consideram que um estabelecimento estável pode invocar o princípio da não-discriminação, ao abrigo do tratado entre o Estado da residência (daqui em diante, também Estado R) e o Estado EE, a propósito do rendimento, resultante do investimento passivo, num terceiro Estado F.⁹

Esta interpretação reflecte o facto de o TJCE considerar que as convenções de dupla tributação estão cobertas pelo princípio da não-discriminação do direito comunitário. Como consequência directa desta interpretação, a discussão do art. 24º, no âmbito da OCDE, tem tomado em consideração as obrigações do direito comunitário.

Se, em relação ao comportamento do Estado de situação do estabelecimento estável, os Estados-membros exprimiram a posição anteriormente mencionada, há muitas dúvidas em relação a outras questões.

Por exemplo, o próprio significado de “igual tratamento de estabelecimentos estáveis”, em relação às filiais, não é unívoco no direito tributário internacional, nomeadamente, porque a distribuição de dividendos de um estabelecimento estável não está sujeita a retenção na fonte, enquanto a distribuição de dividendos de uma filial pode estar.¹⁰

Mas acrescente-se, ainda, que o âmbito da não-discriminação não é inequívoco no direito comunitário, nem foi totalmente clarificado no caso *Saint-Gobain*. Embora o TJCE tenha considerado que a Alemanha não podia tratar de modo diferenciado os dividendos obtidos num terceiro Estado (membro ou não-membro da CE), afectos a um estabelecimento estável, relativamente a dividendos também obtidos num terceiro Estado, mas afectos a uma filial (que sejam isentos nos termos de uma convenção bila-

9. *OECD Triangular Cases Report ...*, R(11)-9,10.

10. *Convenção-Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*, comentário ao art. 24º, n. 3, abril/2000, pontos 23, 31 (19 e ss.). Cf. os argumentos do Governo Alemão no acórdão do TJCE de 21.9.1999, processo C-307/1997, §§ 47 e 50.

teral), não é claro se o princípio da não-discriminação do Tratado da CE exige que os estabelecimentos estáveis sejam considerados residentes, para efeitos de aplicação de convenções de dupla tributação.

Além disso, foi deixada em aberto a questão de saber se a decisão teria sido a mesma se os lucros do estabelecimento estável fossem tributados pelo Estado da residência (a França isenta os rendimentos de estabelecimentos estáveis situados no Exterior). Finalmente, é também duvidoso qual teria sido a posição do TJCE se o Estado EE tributassem os rendimentos do estabelecimento estável de forma privilegiada.

2.2 *Os estabelecimentos estáveis devem ser tratados como residentes, ao abrigo das convenções de dupla tributação, em situações triangulares?*

Em regra, o princípio da não-discriminação, do Tratado da CE, tem como destinatário o Estado da fonte, o qual não pode tratar de forma menos favorável um estabelecimento estável, em relação a uma filial (ou uma pessoa singular não-residente, em comparação com uma pessoa singular residente, se eles se encontrarem numa posição comparável). E se, na maior parte dos casos julgados pelo TJCE, envolvendo a não-discriminação de estabelecimentos estáveis, o Estado da fonte coincide com o Estado-membro do estabelecimento estável, a situação muda de figura quando um estabelecimento estável tem investimento passivo num outro Estado.

De facto, em situações triangulares, como a do caso *Saint-Gobain*, devemos considerar se o âmbito de não-discriminação assume contornos diferentes. Tal como anteriormente mencionado, a questão foi suscitada no *Relatório da OCDE sobre Casos Triangulares*, e foram dadas recomendações aos Estados-membros no sentido de clarificarem o problema nas negociações bilaterais.

Por outro lado, não há dúvida de que o art. 24º, n. 3, do Modelo da OCDE pretende que o Estado de localização do estabelecimento estável não trate de forma

discriminatória os estabelecimentos estáveis, em relação às sociedades residentes.¹¹ E, até o momento, a jurisprudência do TJCE, reiterada no caso *Saint-Gobain*, coincide com os objectivos proclamados pelo Modelo da OCDE. Todavia, como foi referido anteriormente, devemos ainda perguntar se o Estado-membro da fonte não deve aplicar a sua convenção de dupla tributação com o Estado-membro do estabelecimento estável, e tratar o estabelecimento estável como residente no Estado EE.¹²

Ora, se alguns Estados-membros da OCDE entendem que, com base na convenção de dupla tributação EE-F, o estabelecimento estável devia ser tratado como residente do Estado onde está situado, a maior parte deles receia que esta interpretação da não-discriminação incentive condutas de elisão fiscal (*treaty shopping*), nos casos em que o Estado de residência isenta os lucros do estabelecimento estável.¹³

Ainda assim, no *Relatório da OCDE sobre Casos Triangulares* são analisadas diversas possibilidades, que incluem a aplicação dos tratados R-F, R-EE e EE-F. Isto é, nos termos do art. 24º, n. 3, do Modelo da OCDE, aceita-se que os Estados da fonte e da residência contribuam para eliminar a dupla tributação do rendimento afecto ao estabelecimento estável.

Se esta interpretação é válida sob o Modelo da OCDE, e por maioria de razão, não podemos concluir apressadamente, ao abrigo do art. 43º do Tratado da CE (em que a não-discriminação está relacionada com a livre circulação de pessoas), que as obrigações são exclusivamente destinadas ao Estado do estabelecimento estável: se considerarmos que um estabelecimento estável não deve ser tratado de forma distinta

11. *Convenção-Modelo da OCDE ...*, comentário ao art. 24º, n. 3, ponto 19.

12. V.: *OECD Triangular Cases Report ...*, R(11)-5, pontos 11-12, 37-38, 39 e 42-46; H. E. Kostense, “The *Saint-Gobain* case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?”, *EC Tax Review* 2000/4, pp. 225 e ss.

13. V. *OECD Triangular Cases Report ...*, ponto 44.

Grundfreiheiten des EU-Rechts”, in *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Auswirkungen auf die Abkommenspraxis*, ed. W. Gassner, M. Lang e E. Lechner, Wien, Linde Verlag, 1996, pp. 27 e ss.; Luc Hinnekens, “Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. The rules”, in *EC Tax Review* 1994/4, pp. 146 e ss. V., também, acórdão de 28.1.1986, processo 270/1983, “Comissão Europeia vs. República Francesa”, ponto 21.

8. *Triangular Cases, Report Adopted by the OECD Council on 23 July 1992*, R(11)-11, ponto 39. Cf. Cees Peters e Margreet Snellaars, “Non-discrimination and tax law: structure and comparison of the various non-discrimination clauses”, *EC Tax Review* 2001/1, p. 14.

de uma filial, o passo seguinte leva-nos a concluir que não pode ser discriminado por qualquer Estado-membro (contratante).

Se, de acordo com o TJCE, o princípio da não-discriminação significa que situações "comparáveis" ou "idênticas" não devem ser tratadas diferentemente por um Estado-membro,¹⁴ este raciocínio é aplicável em qualquer Estado-membro onde o problema ocorra, isto é, onde as situações devem ser, previamente, objecto de comparação.

É útil, a este propósito, recordar a fórmula do TJCE, de acordo com a qual é discriminatório aplicar regras diferentes a situações semelhantes, ou aplicar a mesma regra a situações diferentes.¹⁵ Neste sentido, o tratamento fiscal semelhante não postula harmonização.

Por conseguinte, e em regra, de modo a verificarmos se o princípio de não-discriminação foi respeitado, devemos observar o tratamento fiscal de residentes e de não-residentes, em qualquer um dos Estados-membros em causa.¹⁶

Se conduzirmos este raciocínio até as últimas consequências, podemos então perguntar se no caso *Saint-Gobain* quer a não-discriminação quer a liberdade de estabelecimento não exigem que os Estados da fonte (Estados F) não possam tributar o rendimento de um estabelecimento estável situado em EE, resultante de investimento passivo, de forma discriminatória.

14. V., por exemplo, Josef Schuch, "Bilateral tax treaties multilateralized by the EC Treaty", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, London, The Hague, Boston, Kluwer Law International e Linde Verlag Wien, 1998, pp. 39-40.

15. V., entre outros: Jan Wouters, "The principle of non-discrimination in European Community law", *EC Tax Review* 1999/2, p. 102; Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 36 e ss.

16. V., considerando que em caso de discriminação se pode perguntar qual dos Estados abrangidos é responsável: Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty force the Member-States to conclude a multilateral tax treaty?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 19.

2.3 Deve o Estado de residência, em situações triangulares, contribuir para eliminar a dupla tributação?

Podemos ainda avançar um passo na argumentação.

Se a não-discriminação, no Tratado da CE é, em geral, uma obrigação do Estado da fonte, há situações em que a carga fiscal global deve ser considerada, de forma a podermos avaliar o efeito de discriminação, tal como aconteceu nos casos *Schumacker*¹⁷ e *Wielockx*.¹⁸⁻¹⁹ Ora, nos casos triangulares o regime de direito tributário do Estado de residência, em relação aos estabelecimentos estáveis não-residentes, também pode interferir na carga fiscal global.

Além do mais, se nos casos triangulares é usual que o Estado da fonte aplique a convenção de dupla tributação F-R, em relação aos rendimentos do estabelecimento estável, situado num outro Estado (aplicando a retenção do imposto sobre a percentagem aí estabelecida, e não sobre a totalidade dos dividendos),²⁰ se é também defendido que, ao abrigo da convenção R-F, o Estado da residência deve eliminar a dupla tributação, decorrente da retenção na fonte aplicada pelo Estado F,²¹ então, isso significa que nos Estados-membros da CE a eliminação da dupla tributação deve ser também garantida pelo Estado de residência, mesmo que o estabelecimento estável não esteja coberto pela convenção EE-F (sendo a convenção R-F aplicável), e também no caso em que seja aplicada a convenção EE-F.

17. Acórdão de 14.2.1995, processo C-279/1993 ("Finanzamt Köln-Altstadt vs. Roland Schumacker").

18. Acórdão de 11.8.1995, processo C-80/1994 ("Wielockx vs. Inspecteur der directe belastingen").

19. V.: Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 47-48; Paul Farmer, "EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?", *EC Tax Review* 1998/1, pp. e 13 ss.

20. V. *OECD Triangular Cases Report ...*, R(11)-10, ponto 37.

21. V. *OECD Triangular Cases Report ...*, R(11)- 5, pontos 13 e 14; R(11)-10, ponto 35.

É, portanto, duvidoso qual teria sido a posição do TJCE se, no caso *Saint-Gobain*, o Estado de residência aplicasse o método do crédito, e não o método da isenção.

Se o Estado da residência adoptasse o método do crédito, no que diz respeito ao rendimento do estabelecimento estável, então deveríamos novamente analisar o caso numa perspectiva conjunta de carga fiscal total.

Presumindo que o Estado da fonte aplicava a convenção R-F, no que diz respeito aos dividendos afectos ao estabelecimento estável, o Estado do estabelecimento estável teria de creditar a tributação dos dividendos na fonte (ou de acordo com a convenção EE-R, ou segundo a convenção EE-F); contudo, se este crédito fosse inferior à tributação na fonte, decorrente da aplicação da convenção R-F, então, o Estado da residência deveria pensar a dupla tributação emergente, concedendo, ele próprio, um crédito de imposto. Esta análise preliminar indica que, numa perspectiva de direito comunitário, a não-discriminação, em casos triangulares, deve ser assegurada pelos três Estados envolvidos, e pressupõe um julgamento da carga fiscal global.

No entanto, os resultados desta interpretação podem ser decepcionantes, por não corresponderem, afinal, ao desejado entendimento substancial (e não meramente formal) do princípio em estudo.

Com efeito, tal como Kostense demonstrou, uma "interpretação revolucionária" do caso *Saint-Gobain* não modifica, substancialmente, a carga tributária final do contribuinte. Tal como refere Kostense, jogando com montantes hipotéticos, se o Estado F aplicar a convenção EE-F (o que significa que F trata o estabelecimento estável como um residente de EE), a carga tributária total só é reduzida se a carga conjunta, em F e EE, diminuir, e se esta diminuição não for compensada por uma tributação extra, aplicada em R.²² Por outras

22. H. E. Kostense, "The *Saint-Gobain* case ...", *EC Tax Review* 2000/4, pp. 228-229.

palavras, a carga fiscal total só diminui se a carga fiscal (a retenção na fonte em F e o crédito fiscal de EE), negociada ao abrigo da convenção F-EE, for inferior à carga fiscal resultante da convenção R-F e se, adicionalmente, o Estado R isentar os lucros do estabelecimento estável. Kostense ainda pergunta se, tendo em consideração os resultados da sua investigação, o método do crédito devia ser considerado incompatível com o Tratado da CE (isto é, com a não-discriminação e com a liberdade de circulação), mas conclui que o TJCE já respondeu à questão negativamente, no caso *Gilly*.²³⁻²⁴

Ora, se, de acordo com os resultados hipotéticos de Kostense, a "interpretação revolucionária", quando o Estado R aplica o método do crédito, conduz, fundamentalmente, à redistribuição de competências entre os Estados-membros envolvidos,²⁵ e se, tal como salientado pelo autor, a competência para a distribuição de poderes, entre a fonte e a residência, também pertence aos Estados-membros, tal como foi confirmado no caso *Gilly*, então, não parece ser muito útil um entendimento amplo do princípio da não-discriminação.²⁶

Por outro lado, como foi mencionado por alguns autores²⁷ e pela maioria dos Es-

23. Acórdão de 12.5.1998, processo C-336/1996 ("Mr. and Mrs. Gilly vs. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin").

24. H. E. Kostense, "The *Saint-Gobain* case ...", *EC Tax Review* 2000/4, pp. 229 e ss. O problema já tinha sido suscitado anteriormente: Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty", *EC Tax Review* 2000/1, pp. 11 e 14; v., também, Klaus Vogel, "Some observations regarding *Gilly*", *EC Tax Review* 1998/3, p. 150.

25. H. E. Kostense, "The *Saint-Gobain* case ...", *EC Tax Review* 2000/4, pp. 226-227.

26. Idem, ibidem, pp. 228-229 e 232. Cf. Hans van der Hurk, "The European Court of Justice knows its limits (a discussion inspired by the *Gilly* and *ICI* cases)", *EC Tax Review* 1999/4, pp. 211 e ss.

27. V., por exemplo, Heinz Jirousek, "Der Fall *Saint-Gobain* im Lichte der österreichischen DBA-Anwendungspraxis", *Internationales Steuerrecht* 1999, n. 2, pp. 606-607.

tados da OCDE, esta interpretação encorajaria, seguramente, comportamentos de *treaty shopping*. Em casos triangulares este encorajamento significa que as empresas, residentes em Estados que isentam os lucros de estabelecimentos estáveis, localizados fora do seu território, tenderiam a afectar a sua carteira de activos a estabelecimentos estáveis situados em territórios de baixa tributação.²⁸

Muitas outras questões relacionadas com o alcance da não-discriminação, e que aproveitamos para mencionar de passagem, têm sido objecto de atenção por parte da doutrina.²⁹ por exemplo, deverá o regime de uma convenção de dupla tributação ser também aplicado a Estados-membros com os quais nenhuma convenção foi concluída? Se, de acordo com uma convenção bilateral, o Estado de residência conceder um crédito, para atenuar a dupla tributação, de lucros de estabelecimentos estáveis não-residentes, é discriminatório não atribuir este crédito a um Estado-membro, com o qual não foi celebrada convenção alguma de dupla tributação? E se esta convenção bilateral tiver sido celebrada com um terceiro Estado?

3. O caso "Metallgesellschaft": a não-discriminação e a cláusula da Nação Mais Favorecida

3.1 A não-discriminação e a tributação de empresas associadas

Recordemos que, no caso *Metallgesellschaft*, a *Metallgesellschaft Ltd.* e a *Metal and Commodity Company Ltd.* eram residentes no Reino Unido e distribuíram lucros às respectivas sociedades-mães, residentes na Alemanha, pelo que tiveram de pagar o então denominado *Advanced Corporation Tax* (ACT); este seria, posterior-

mente, creditado contra o *Main Corporation Tax* (MCT), relativamente ao qual as sociedades eram sujeitos passivos.

As sociedades-mães, no processo principal, argumentaram que tinham sofrido uma perda de *cash-flow*, que não afectava as filiais das sociedades-mães residentes no Reino Unido, uma vez que estas podiam eleger a assim designada "tributação de grupo" (*group income election*), sendo, nesse caso, isentas do ACT. Esta desvantagem conduzia a uma discriminação indirecta, em razão da nacionalidade.³⁰ E, de facto, o Tribunal considerou contrário ao art. 52º do Tratado da CE "que as sociedades residentes naquele Estado-membro se beneficiem de um regime de tributação que lhes permite pagar dividendos às suas sociedade-mães, sem terem de pagar o imposto adiantado sobre as sociedades (ACT), quando a sociedade-mãe é também residente nesse Estado-membro, mas sendo-lhes negada essa possibilidade quando a sociedade-mãe tenha a sua sede noutra Estado-membro" (§76).

A Administração Fiscal (*Commissioners of Inland Revenue*) e o Advogado-Geral consideraram que o ACT tinha sido introduzido com o objectivo de garantir que a empresa distribuidora dos dividendos realizasse um pagamento, que compensasse o crédito ou a isenção, de imposto sobre os dividendos, atribuídos ao accionista.³¹ E, além disso, mesmo que as empresas do grupo, residentes no Reino Unido, tivessem optado pela tributação de grupo (a referida *group income election*), o pagamento do ACT seria exigido quando os pagamentos fossem destinados ao exterior do grupo.³²

O argumento invocado, de que a extensão do regime de "tributação de grupo" às sociedades-mães não-residentes permitiria às filiais residentes evitar o imposto, já que nunca seria cobrado ACT, pode não

ser legítimo – nomeadamente, porque o ACT não era um imposto sobre os dividendos, mas antes um pagamento adiantado do imposto sobre as sociedades, mais tarde recuperado (através do MCT) por compensação.³³ Sem embargo, a extinção do ACT nos pagamentos às sociedades-mães não-residentes pode dificultar o controlo dos montantes pagos pela filial à sua sociedade-mãe.

Segundo o Tribunal de Justiça, proporcionar às "filiais residentes, de sociedades-mães não-residentes, a possibilidade optar pela 'tributação de grupo' não teria outra consequência senão a de lhes permitir conservar somas que seriam, de outra forma, afectas ao ACT (...). Elas se beneficiariam, por conseguinte, da mesma vantagem de *cash-flow* que as filiais de sociedades-mães residentes, não existindo qualquer outra diferença – pressupondo bases tributáveis idênticas – relativamente aos montantes do MCT, a que as duas categorias de filiais estão sujeitas, quanto ao mesmo período de tributação" (§ 54). Todavia, contrariamente a esta linha de argumentação, e contrariamente ao que é mencionado no § 57,³⁴ neste caso, o risco de elisão fiscal, em um ou em alguns dos Estados-membros envolvidos (aqueles com cargas fiscais mais elevadas), poderá aumentar.

Com efeito, este risco não deve ser ignorado, nem secundarizado, no que diz respeito às empresas associadas estabelecidas na Comunidade Europeia, enquanto a base tributária das sociedades não for harmonizada, nem for adoptado um "método unitário" de tributação (substituindo o método das entidades independentes – *arm's length principle*).³⁵ É sabido que, entre os Estados-membros da OCDE, a determinação dos lucros tributáveis obedece

aos arts. 9º e 7º do Modelo da OCDE, isto é, ao princípio das entidades independentes. Recordemos que, nas convenções bilaterais, as empresas associadas (com personalidade jurídica) só são tributadas no Estado de residência, sendo os seus lucros determinados segundo as regras adequadas, do direito fiscal interno. Todavia, como limite, os Estados contratantes devem respeitar o princípio das entidades independentes: o mesmo é dizer que os lucros empresariais devem ser tributados no Estado onde eles "têm origem económica",³⁶ e que a residência da sociedade e a fonte dos lucros tributáveis tendem a coincidir. Além disso, o princípio das entidades independentes deve ser observado não apenas pelo Estado da fonte, mas igualmente pelo Estado da residência.³⁷

No art. 9º do Modelo da OCDE o princípio é formulado como uma restrição aos ajustamentos dos lucros de empresas associadas; mas, como estes ajustamentos podem originar dupla tributação económica, o art. 9º estabelece os procedimentos adequados à sua eliminação.³⁸

O princípio das entidades independentes é, por conseguinte, baseado em contabilidades separadas, pois tem como objectivo autonomizar os múltiplos ramos e filiais das empresas associadas.³⁹ A contabilidade separada é a condição necessária e suficiente para que os Estados contratantes determinem os lucros das empresas associadas e procedam, eventualmente, a ajustamentos, aplicando o seu Direito interno.

Se a "escolha de tributação de grupo", no Reino Unido, tivesse sido alargada às filiais residentes, com sociedades-mães no

28. *OECD Triangular Cases Report* ..., R(11)-11, ponto 39.

29. V., por exemplo, Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 22-23.

30. §§ 30 e 31 (26 e ss.) do caso.

31. Acórdão de 12.11.2000, processos C-397/1998 e C-410/1998 (*Metallgesellschaft* e outros), opiniões do advogado-geral Fenelly, ponto 11.

32. Idem.

33. Acórdão de 8.3.2001, processos C-397/1998 e C-410/1998, pontos 52 e ss.

34. Acórdão de 8.3.2000, processos C-397/1998 e C-410/1998.

35. Sobre o assunto, referindo-se ao plano de Fritz Bolkestein, Heleen Nijkamp, "Ambitious plan for EU company tax reform fails to address critical issues", *EC Tax Review* 2002/1, pp 2-3.

36. Klaus Vogel, *DBA Doppelbesteuerung-sabkommen. Kommentar*, 3ª ed., München, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1996, art. 9(1), pontos 7 e 10.

37. Klaus Vogel, idem, art. 9(1), ponto 16. Mas mesmo em caso de ajustamento o Direito interno constitui também a base legal para o fazer, pois sem regras de ajustamento interno o ajustamento não é possível.

38. Klaus Vogel, idem, art. 9(1), ponto 10.

39. Klaus Vogel, idem, art. 9(1), ponto 17.

Exterior, ela não seria incompatível com este princípio das entidades independentes, uma vez que ela não está relacionada com qualquer unidade tributária, ou outras regras de consolidação para efeitos fiscais. No Reino Unido os "grupos de empresas" apenas se beneficiam de algumas normas cobrindo a isenção de pagamentos de ACT,⁴⁰ a transferência de perdas, a transferência de activos e o pagamento de dividendos, juros e *royalties* no interior de um grupo.

O problema do caso *Metallgesellschaft* não é substancialmente diferente do problema analisado no caso *ICI*,⁴¹ que dizia respeito à concessão de uma atenuação de imposto, a propósito de perdas incorridas por filiais não-residentes (filiais de uma *holding* residente, detida pela *ICI*). Em nenhum dos casos é necessário um método unitário de tributação (que permitisse aos membros das empresas associadas a tributação com base nos lucros agregados do grupo⁴²), nem é necessária uma fórmula que divida os lucros totais, entre as várias parcelas da sociedade estabelecida na Comunidade Europeia.⁴³ Com efeito, não se verifica interferência alguma com as normas internas de apuramento das bases tributárias. Por outras palavras, nem no caso *Metallgesellschaft* nem no caso *ICI* é exigido um novo método de distribuição de lucros (e portanto de receitas fiscais) entre Estados-membros.

No entanto, se ponderarmos que, na Comunidade Europeia, à enunciada ausência de um método unitário de tributação e da respectiva fórmula de distribuição de receitas fiscais, se juntam decisões do TJCE,

40. Entretanto abolido.

41. Acórdão de 16.7.1998, processo C-264/1996 ("Imperial Chemical Industries plc (ICI) vs. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)). Cf.: J. David B. Oliver, "The impact of EU non-discrimination provisions in UK corporate law", *EC Tax Review* 1998/3, pp. 173-174; Hans van der Hurk, "The European Court of Justice ...", *EC Tax Review* 1999/4, pp. 219 e ss.

42. Klaus Vogel, *DBA ...*, 3ª ed., art. 9(1), ponto 17-a.

43. Klaus Vogel, *idem*, art. 7(3-4), pontos 95-96.

como as dos casos *ICI* e *Metallgesellschaft*, tornam-se legítimos os receios de efeitos indirectos (distorcivos) no cálculo doméstico das bases tributárias de imposto.

Por exemplo, no caso de atenuação do imposto, atribuída a uma empresa residente, a propósito de perdas incorridas por uma filial não-residente (cf. caso *ICI*), não é possível evitar que as *mesmas* perdas sejam deduzidas, novamente, no seu Estado de residência (de eventuais lucros, realizados pela *mesma* filial, no ano financeiro seguinte) – desde que a legislação do Estado de residência da filial preveja as mencionadas deduções. Por seu turno, no caso *Metallgesellschaft* podemos considerar que o ACT tinha um objectivo antielísivo, no contexto do princípio das entidades independentes e das regras de preços de transferência.

Se acrescentarmos a estas reflexões o que dissemos anteriormente a propósito da "perspectiva revolucionária" do caso *Saint-Gobain* e da eventual incompatibilidade do método do crédito com a não-discriminação e a liberdade de circulação, podemos concluir que nem todos os tipos de regras das convenções de dupla tributação devem ser apreciados à luz da não-discriminação – o que significa, por outro lado, que o princípio da não-discriminação não substitui o processo de harmonização. Este ponto foi especialmente salientado no caso *Gilly*.

Podemos ainda concluir que quer o princípio da não-discriminação do Tratado da CE quer o princípio constitucional da igualdade nos Estados-membros sugerem a necessidade de celebração de um tratado multilateral.⁴⁴

3.2 A cláusula da Nação Mais Favorecida

Consideremos ainda o caso *Metallgesellschaft*. Subsidiariamente ao pedido principal (alargamento do regime de "tri-

44. V. Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 17.

butação de grupo" à *Metallgesellschaft*), e caso este fosse negado, os impugnantes pretendiam a concessão de um crédito de imposto à sociedade-mãe alemã, que compensasse o ACT pago sobre os dividendos recebidos, tal como acontecia ao abrigo de determinadas convenções celebradas pelo Reino Unido. Solicitava-se, neste pedido, um entendimento do princípio da não-discriminação segundo uma cláusula da Nação Mais Favorecida.

Porém, o Advogado-Geral e o Tribunal foram suficientemente cautelosos, de modo a não dar este passo adiante na interpretação do princípio da não-discriminação, proclamando uma cláusula da Nação Mais Favorecida.⁴⁵

O direito comunitário não impõe, directamente, um tratamento de Nação Mais Favorecida,⁴⁶ que é, em geral, rejeitado no direito tributário, baseado no princípio da reciprocidade.⁴⁷

Mas, voltando ao conceito de não-discriminação, que proíbe a aplicação de regras diferentes a situações semelhantes, uma argumentação formalmente coerente exigiria que a aplicação das regras das convenções de dupla tributação respeitasse um princípio da Nação Mais Favorecida. De outra forma, a aplicação do regime das convenções bilaterais traduz-se, frequente e inevitavelmente, numa aplicação de normas diferentes a situações semelhantes – pois as negociações são bilaterais. Repare-se que esta consequência se verifica mesmo numa

45. Acórdão de 12.9.2000, processos C-397/1998 e C-410/1998, opiniões do advogado-geral Fenelly, ponto 57; acórdão de 8.3.2001, ponto 97. Durante as alegações orais do caso *Schumacker* foi levantada, indirectamente, uma questão sobre o tratamento segundo a cláusula da Nação mais favorecida, mas a resposta foi evitada: Albert J. Rädler, "Most-favoured-Nation concept in tax treaties", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 8-9.

46. V. Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 21.

47. Albert J. Rädler, "Most-favoured-Nation concept ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 3 e ss.

concepção minimalista do princípio da não-discriminação, que apenas exige uma comparação entre residentes e não-residentes. E se, num entendimento mais próximo do do Tribunal, incluirmos no núcleo do princípio os direitos fundamentais de livre circulação no território da Comunidade Europeia, estes seriam aparentemente mais bem assegurados por uma cláusula de Nação Mais Favorecida.⁴⁸

Há, porém, diversos argumentos contra a aplicação de uma cláusula da Nação Mais Favorecida às convenções bilaterais dos Estados-membros da CE.

Para além do facto de, no caso *Metallgesellschaft*, quer o Advogado-Geral quer o Tribunal não terem exigido a aplicação de tal cláusula, a competência para concluir tratados na CE ainda pertence aos Estados-membros, como resulta do art. 293º do Tratado da CE,⁴⁹ e tal como foi reafirmado no caso *Gilly*.

Além do mais, tal cláusula não deve ser considerada vinculativa, nem tampouco relevante, porque não se pode garantir que ela contribua, efectivamente, para diminuir a carga fiscal global do contribuinte. Por exemplo, no caso *Saint-Gobain* os Estados-membros da CE envolvidos teriam de aplicar, respectivamente, a retenção na fonte mais favorável e o crédito fiscal mais favorável. Mas se, numa situação triangular, o Estado R aplicar o método do crédito, ainda não se pode garantir uma diminuição da carga fiscal, muito dependendo da rede completa de convenções celebradas pelos Estados-membros implicados e dos montantes previstos de retenções na fonte e de créditos.⁵⁰

48. Albert Rädler, "Most-favoured-Nation clause in european tax law", *EC Tax Review* 1995/2, pp. 66-67; Michael Lang, "Die Zukunft des internationalen Steuerrechts in Europa", in *Die Zukunft des internationalen Steuerrechts*, v. 10, *Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht*, 1999, Wien, Linde Verlag, pp. 83-84.

49. V. Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 18.

50. V. outros exemplos indicados por Albert J. Rädler, "Most-favoured-Nation concept ...", in *Mul-*

Por outro lado, uma cláusula da Nação Mais Favorecida, conduzindo a um regime multilateral, não harmonizado, de convenções de dupla tributação, incentivaria o *treaty shopping* e provocaria, eventualmente, múltiplas não-tributações, como bem demonstra Klaus Vogel, no seu exemplo de um empréstimo, concedido por "A", residente em Bruxelas, a "B", em Munique, e segurado por propriedade imóvel, situada na mesma cidade.⁵¹

Estes argumentos revelam que, caso o Tribunal exigisse a aplicação de uma cláusula de Nação Mais Favorecida, os contornos do princípio da não-discriminação seriam ainda mais obscuros.

4. A não-discriminação como um instrumento de livre circulação: um raciocínio de substância "versus" forma subjacente à comparação de contribuintes

4.1 Situações substancialmente comparáveis

Em alguns dos casos previamente mencionados, o juízo (completo) de não-discriminação ultrapassa a comparação tradicional entre um contribuinte residente e um não-residente. Por exemplo, no caso *Saint-Gobain* a análise da não-discriminação, no Estado da fonte, postularia uma comparação entre dois não-residentes (tratando-se de uma situação triangular, a comparação entre a filial não-residente e o estabelecimento estável localizado em EE) – suscitando-se, então, o problema de saber se o princípio da não-discriminação abarca este confronto.

Noutros casos (incluindo talvez o *Saint-Gobain*) um juízo de não-discriminação implica a avaliação da carga fiscal to-

tilateral *Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 10.

51. "Problems of a most-favoured-Nation clause in intra-EU treaty law", *EC Tax Review* 1995, pp. 264-265. V., também, Moris Lehner, "Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen", *Internationales Steuerrecht*, 2001, p. 336.

tal, o que é uma consequência da estreita relação do conceito de não-discriminação com as liberdades fundamentais.⁵²

No direito comunitário o princípio da não-discriminação não é um fim em si mesmo, mas instrumental às liberdades fundamentais.⁵³⁻⁵⁴

Em princípio, o Tratado da CE reconhece e acolhe os elementos de conexão do direito tributário internacional, "residência" e "fonte" – isto é, aceita um tratamento diferenciado de residentes e não-residentes (cf. art. 58º, n. 1, "a", do Tratado da CE), desde que eles não se encontrem numa situação comparável.

Situações comparáveis ("a mesma situação") são aquelas que, por se beneficiarem de livre circulação, se tornam "substancialmente", embora não "formalmente", as mesmas: o julgamento de não-discriminação implica uma análise do tipo "substância sobre a forma", uma *wirtschaftliche Betrachtungsweise* (interpretação segundo considerações económicas, tal como desenvolvida pela doutrina fiscalista alemã desde a década de 30), ou uma análise que pode ainda ser designada por *interpretação tipológica*.⁵⁵ A avaliação "substância versus

52. Sobre "a evolução das cláusulas de não-discriminação em proibições de restrições", e "como uma extensão das liberdades fundamentais": Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, pp. 7 ss.; e "Der Einfluss des Europarechts ...", *Internationales Steuerrecht*, 2001, p. 331.

53. Harald Schaumburg, *Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*, 2ª ed., Köln, 1998, Dr. Otto Schmidt Verlag, p. 44.

54. Contra a ideia de que "uma carga fiscal total" pode estar subjacente ao juízo de não-discriminação: Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 48-49; Michael Lang, "Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen ...", in *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Auswirkungen auf die Abkommenspraxis*, pp. 36 e ss. (esp. p. 37). O autor também critica a referência ao MOCDE como um argumento para justificar a discriminação, com base no argumento de que o Modelo não tem efeito vinculativo (pp. 34-35).

55. V., entre outros, sobre estes conceitos: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, 1998, Dr. Otto

forma" ou resulta expressamente do Tratado da CE, quando as sucursais⁵⁶ e filiais são consideradas em pé de igualdade,⁵⁷ ou é tomada em consideração pelo intérprete na situação concreta (quando o Tribunal de Justiça considerou que o Sr. Schumacker devia ser tratado como um residente na Bélgica de forma a assegurar a livre circulação de pessoas).

Esta linha de argumentação conduz-nos à seguintes conclusões preliminares:

1. Se se torna necessário, de modo a verificar se o Sr. Schumacker ou o Sr. Wielockx foram discriminados na Bélgica (ou nos Países Baixos), examinar como é que eles são tributados no Estado de residência, já não estamos a avaliar como é que F tributa residentes e não-residentes (análise básica da não-discriminação), mas estamos a exceder um ponto de vista de não-discriminação, e a estimar os requisitos da livre circulação.

2. Se, de acordo com uma interpretação do tipo substância sobre a forma, se entende que dois contribuintes estão numa situação comparável se apresentarem uma conexão comum com o sistema fiscal de um Estado-membro,⁵⁸ então, em situações triangulares, o Estado de conexão não pode discriminar entre investimento passivo de um estabelecimento estável (localizado em EE) e de uma filial (residente em EE).

Schmidt Verlag, pp. 155-157; Larenz/Canaris, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª ed., Berlin, Heidelberg, 1995, Springer Lehrbuch, pp. 293 e ss.

56. Sem personalidade jurídica nos Estados-membros da CE.

57. De um ponto de vista económico (substancial), os estabelecimentos estáveis não são diferentes das filiais, e o facto é que, segundo as normas de Direito interno, a sua base tributária é normalmente sujeita às mesmas regras. V. Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 41. Todavia, entendemos este aspecto como um resultado da "realidade semelhante subjacente".

58. Lyons, "Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice", *EC Tax Journal* 1995/6, p. 35; Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 40.

Se ponderarmos todos estes aspectos, a interpretação do princípio de não-discriminação, no Tratado da CE, significa que o Estado da fonte já não pode confiar nos elementos de conexão "fonte" e "residência", em que assentam os regimes fiscais internos e convencionais.⁵⁹

Ora bem, se a residência e eventualmente a fonte já não são elementos automaticamente satisfatórios para diferenciar a obrigação fiscal dos contribuintes da CE, um julgamento de não-discriminação, porque afim da livre circulação, pode requerer a análise do rendimento global, bem como da carga fiscal global, quer no Estado da fonte, quer no Estado da residência (e no Estado do estabelecimento estável). Já foi adequadamente enfatizado pela doutrina que se o Sr. Schumacker tivesse sido tributado na Alemanha (o que aconteceria na ausência de uma convenção bilateral com a Bélgica) a Bélgica não teria sido obrigada a tratá-lo como um residente.⁶⁰

No direito tributário internacional o conceito e regime dos estabelecimentos estáveis reflectem os interesses divergentes dos Estados exportadores e importadores de capital, enquanto no direito comunitário estes interesses divergentes devem ser substituídos por uma perspectiva de mercado interno comunitário.⁶¹ É por esta razão que, nos termos do Tratado da CE, a

59. Considerando que a jurisprudência do TJCE não é suficientemente cautelosa, e que o "fundamento territorial do direito tributário resulta da conexão interna da obrigação tributária, tal como desenhada nas normas sobre obrigação tributária ilimitada e limitada", e que esta "conexão (...) é uma pré-condição essencial para a realização do rendimento num determinado Estado": Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, pp. 11 e ss.

60. Entre outros, v.: Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, p. 10; Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 24-25.

61. Em última análise, sob esta perspectiva da livre circulação comunitária, já não importa que o estabelecimento estável não tenha personalidade jurídica, e que os Estados importadores e exportadores de capital disputem as receitas fiscais.

liberdade de estabelecimento deve incluir no mesmo plano as filiais e as sucursais.

Todavia – e como salienta Moris Lehner –, se um “mercado interno, no sentido de um mercado que é homogêneo nas suas estruturas básicas, é um objectivo importante e desejável”, ele “não pode ser atingido através de uma simples interpretação do Tratado da CE”.⁶²

4.2 O caso das empresas associadas

No caso das empresas associadas, um raciocínio de “substância sobre a forma” tem como alvo as regras fiscais discriminando empresas residentes associadas a entidades não-residentes (ou com estabelecimentos estáveis no Estrangeiro).

No caso *Metallgesellschaft*, e uma vez mais, o TJCE interpretou a não-discriminação e a livre circulação no sentido de reclamarem tratamentos iguais em situações comparáveis: “uma filial residente, de uma sociedade-mãe residente noutro Estado-membro, é contribuinte, no Reino Unido, do imposto principal sobre as sociedades (MCT) com referência aos lucros, da mesma forma que uma filial residente de uma sociedade-mãe residente” (§ 53). Assim, o Tribunal considerou que a legislação do Reino Unido, no que diz respeito ao direito de fazer uma opção pela “tributação de grupo”, originava um tratamento diferenciado entre as filiais residentes no Reino Unido, dependendo do facto de a sociedade-mãe ter ou não ter a sua sede no Reino Unido (§§ 43 e 44).

Tal como foi referido anteriormente, o juízo de acordo com o qual é discriminatória a restrição do direito de eleger a “tributação de grupo” às sociedades afiliadas residentes no Reino Unido, com sociedades-mães também aí residentes, conduziria a uma situação muito complexa, se essa opção tivesse consequências na determinação da base tributária.

62. Moris Lehner, “Limitation of the national power of taxation ...”, *EC Tax Review* 2000/1, p. 12.

Apesar de o princípio da não-discriminação ter sido coerentemente aplicado, pelo Tribunal, no caso *Metallgesellschaft*, se porventura ele comportasse efeitos sobre a determinação das bases tributárias seria necessária a renegociação das convenções de dupla tributação, na base de uma fórmula de repartição de lucros entre os Estados contratantes.

Tudo ponderado, a interpretação da não-discriminação significa que, pelo menos, a “residência” fiscal, como um elemento basilar de conexão, no direito tributário internacional, se está a tornar obsoleta para o direito tributário dos Estados-membros da CE.

5. A não-discriminação aplica-se a todos os tipos de normas das convenções de dupla tributação?

As convenções de dupla tributação, firmando embora um Direito recente, já se autonomizam como sistema material, e, portanto, diferenciado dos direitos tributários internos (tendo em conta que dispõem das suas próprias regras de interpretação, âmbito pessoal, regras de distribuição de competências dos Estados contratantes da fonte e da residência, regras sobre a repartição do rendimento, tal como o princípio das entidades independentes, métodos de eliminação da dupla tributação e linguagem própria em desenvolvimento).

Isto significa que os problemas de discriminação e de livre circulação não devem ser remediados através da submissão de todas e quaisquer normas das convenções de dupla tributação a estes princípios, nem pela invocação de uma cláusula da Nação Mais Favorecida (nem numa vertente mais fraca, limitando-a às convenções de dupla tributação aplicáveis no caso concreto, nem numa vertente mais radical, de cláusula da Nação Mais Favorecida em termos absolutos).

Contrariamente ao que alguns autores têm defendido,⁶³ consideramos que a coe-

63. Entre outros: Michael Lang, “Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen ...”, in *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Auswir-*

são dos tratados bilaterais conjuntamente com a competência reconhecida aos Estados-membros da CE em celebrá-los (art. 293º do Tratado da CE) justificam o *do, ut des* e a diferenciação.⁶⁴

Na ausência de uma convenção multilateral, e com referência à tipologia de normas abaixo identificadas, as normas das convenções bilaterais podem diferir daquela que seria a solução ideal para a CE (por exemplo, a propósito dos métodos de repartição de lucros), e podem variar de negociação para negociação (e, portanto, de convenção para convenção).

Pesando a abundante jurisprudência sobre não-discriminação em assuntos de tributação do rendimento, e tomando como ponto de partida os exemplos bastante recentes do caso *Saint-Gobain* e do caso *Metallgesellschaft*, avançamos com uma proposta de classificação de regras convencionais bilaterais (baseadas no Modelo da OCDE) que não devem ser interpretadas à luz do princípio da não-discriminação do direito comunitário:

1. *Regras respeitantes ao âmbito das convenções de dupla tributação* – Não merece a pena defender que o princípio da não-discriminação, num caso triangular, exige que o Estado da fonte trate o estabelecimento estável como um residente do Estado EE; com efeito, a carga tributária final depende do montante de retenção de imposto, negociado entre os Estados F e EE, e do método adoptado pelo Estado R, para eliminar a dupla tributação dos lucros, de um estabelecimento estável não-residente.

kungen auf die Abkommenspraxis, pp. 32 e ss.; Franz Wassermeyer, “Does the EC Treaty ...?”, in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 23 e 27.

64. Recordemos que caso a competência pertença, simultaneamente, à CE e aos Estados-membros, tal como neste caso, o Conselho e a Comissão acordaram sobre um princípio geral de direito comunitário de acordo com o qual “a competência nacional é a regra e a competência da Comunidade a excepção”: v. Maria Luísa Duarte, *A Teoria dos Poderes Implícitos e a Delimitação de Competências entre a União Europeia e os Estados-Membros*, Lisboa, Lex, 1997, p. 338.

O TJCE julgou discriminatória a aplicação de diferentes normas a situações semelhantes, mas não considerou discriminatória a aplicação de uma norma a um contribuinte que não seja abrangido pelo âmbito de uma convenção. Se o contribuinte não é residente de qualquer dos dois Estados contratantes, a convenção de dupla tributação entre EE e F não é aplicável. Aceitando esta argumentação, numa situação triangular, só o Estado EE seria destinatário do princípio de não-discriminação, resultado que já emana do *Relatório da OCDE sobre Casos Triangulares* e dos comentários 51-54 ao art. 24º, n. 3, do Modelo OCDE.⁶⁵

2. *Regras contendo definições* (definições gerais contidas nos arts. 3º a 5º do Modelo OCDE e definições de rendimento) – Ainda em situações triangulares, e da perspectiva (e obrigações) do Estado da fonte, não lhe é possível comparar um estabelecimento estável, localizado em EE, com uma sociedade, residente em EE, de forma a aplicar “correctamente” o regime convencional bilateral (isto é, de modo a respeitar a não-discriminação), se a definição e/ou o período mínimo de permanência exigido, para o reconhecimento de um estabelecimento estável, pelo Estado F, variam no conjunto da sua rede de convenções. Neste caso, pareceria que F deveria comparar todas as sociedades não-residentes, que investissem em F, e eventualmente considerar uma cláusula da Nação Mais Favorecida.⁶⁶ Porém, se tomarmos como exemplo duas convenções celebradas por F, uma exigindo um período mínimo de 6 meses de actividade como pressuposto da existência de um estabelecimento estável material, e outra exigindo 12 meses, como se pode escolher o prazo “correcto”? Seria legítimo a F aplicar a cláusula da Nação

65. Esta situação devia ser resolvida por uma convenção fiscal multilateral: v. Josef Schuch, “Bilateral tax treaties ...”, in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 36.

66. Trata-se de um exemplo de Franz Wassermeyer, “Does the EC Treaty ...?”, in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, p. 25.

Mais Favorecida, sabendo que os comentários da OCDE expressa (e acertadamente) recomendam que se deve analisar o caso concreto, para concluir se existe um "local fixo de negócio", ou se há actividades "habitualmente" exercidas por pessoas que actuam em nome e por conta da empresa?

3. *Regras respeitantes aos métodos para eliminar a dupla tributação internacional* – Os métodos para eliminação da dupla tributação estão ainda sob soberania dos Estados-membros, tal como foi decidido no caso *Gilly*, e, por consequência, qualquer discriminação decorrente do mecanismo do método do crédito não é entendida como violando os princípios de não-discriminação e livre circulação.⁶⁷

4. *Regras respeitantes à repartição de lucros* – As legislações dos Estados-membros prevêm regimes diferenciados para a determinação dos lucros de empresas associadas quando residentes em território nacional e para a determinação dos lucros de empresas associadas multinacionais. Na verdade, preenchidos determinados requisitos (por exemplo, todos os elementos da empresa associada devem ser residentes), as normas tributárias internas admitem a tributação segundo contas consolidadas, o mesmo não acontecendo ao nível das convenções bilaterais; os Estados-membros da OCDE orientam-se pelo princípio das entidades independentes, e, portanto, a tributação das empresas multinacionais assenta na contabilidade separada, e a base tributária é determinada segundo normas tributárias domésticas.

Por conseguinte, podemos dizer que tanto o princípio da não-discriminação como as liberdades fundamentais devem ser observados na aplicação das normas das convenções, mas não pretendem modificar

67. E, tal como salientado por Moris Lehner, o método da isenção pode "conduzir a tratamento preferencial de uma empresa com investimento no Exterior, sobre uma empresa com investimento doméstico", o que não é neutro para o mercado interno (Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, p. 14).

o âmbito (pessoas e impostos cobertos) das mesmas, as definições ("estabelecimento estável", por exemplo)⁶⁸ e os métodos escolhidos para a repartição de receitas entre os Estados-membros (tal como, por exemplo, o princípio das entidades independentes ou o método do crédito para a eliminação da dupla tributação). Com efeito, não é seguro que, caso contrário, o contribuinte viesse a beneficiar de uma vantagem fiscal, e, em muitos casos, haveria, tão simplesmente, uma redistribuição de competências tributárias entre os Estados-membros.

Além do mais, não podemos esquecer que os Estados-membros em sua maior parte são sistemas de *civil law*, onde o papel da jurisprudência criativa em matérias submetidas a reserva de lei (tal como o direito tributário) é controverso e a analogia, em regra, proibida.⁶⁹

À apreciação do TJCE têm sido sujeitas questões relacionadas com taxas de imposto,⁷⁰ deduções,⁷¹ deduções de perdas,⁷² isenções e créditos de imposto.⁷³ Nem o princípio da não-discriminação nem uma cláusula da Nação Mais Favorecida provocariam, em relação a estas categorias de normas, uma grande desorganização na coerência das convenções de dupla tribu-

68. Elas fazem parte do que Klaus Vogel designa por *Objekttaubestand* (designação do objecto em particular, ao qual a regra distributiva será aplicada), ou *Metatubestand*, quando elas pressupõem requisitos sob os quais a regra distributiva será aplicada (*DBA ...*, 3ª ed., § 48).

69. V., por exemplo, Klaus Vogel/Christian Waldhoff, *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg, 1999, C. F. Müller, p. 307 e ss. (esp. pp. 313-314).

70. Cf., por exemplo, acórdão de 27.6.1996, processo C-107/1994 ("p.H. Asscher vs. Staatssecretaris van Financiën").

71. Cf., por exemplo, acórdão de 11.8.1995, processo C-80/1994 ("G.H.E.J. Wielockx vs. Inspecteur der directe belastingen"); acórdão de 16.7.1998, processo C-264/1998 (*ICI*), cit.

72. Cf., por exemplo, acórdão de 14.12.2000, processo C-141/1999 ("Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (*AMID*) vs. Belgische Staat").

73. Acórdão de 21.9.1999, processo C-307/1997 ("Saint-Gobain ZN"), cit.

tação. Por outro lado, não se coloca, a propósito dessas normas, um problema de violação de reserva de lei, tendo em conta que a não-discriminação implica, apenas, a extensão de um regime em vigor a não-residentes.

O TJCE, ao exercer as suas funções de garante de uma "interpretação unitária", desenvolveu seus próprios princípios de interpretação e conceitos autónomos, proibindo o recurso a conceitos de direito tributário internacional.⁷⁴

Todavia, no que diz respeito às categorias de normas acima identificadas, um juízo de não-discriminação significaria uma ponderação de conceitos ou regimes alternativos, e, dessa feita, uma substituição do legislador pelo TJCE.⁷⁵

Finalmente, e em qualquer caso, não é possível garantir que a aplicação do mencionado princípio de não-discriminação e de uma cláusula da Nação Mais Favorecida, pelo Estado da fonte, *maxime* em situações triangulares, conduza a uma carga fiscal idêntica entre residentes e não-residentes. E, de facto, é inegável que a tipologia de normas enumeradas também influencia a carga tributária final do contribuinte.

Balançando todos os argumentos expostos, podemos concluir que um processo de harmonização continua a ser necessário. Como o princípio da não-discriminação não é o bastante para garantir um tratamento idêntico de contribuintes numa situação comparável, no âmbito da Comunidade Europeia, seria recomendável um tratado multilateral, ou, pelo menos, o desenvolvimento de alguns princípios materiais.⁷⁶ In-

74. Harald Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, ..., 2ª ed., pp. 43-44 e ss.

75. O que significa que o problema não reside no papel activo do TJCE (e na "ideia de Europa" frequentemente transmitida pelo Tribunal), mas nos limites internos constitucionais, aos tribunais, em matéria de direito tributário.

76. A harmonização é também recomendável, como forma de evitar os efeitos prejudiciais da competição entre sistemas fiscais, enquanto modelo alternativo à harmonização (v., sobre o assunto, Wolfgang Schön, "Tax competition in Europe – The legal

independente da discussão acerca do alcance da harmonização da tributação do rendimento, Franz Wassermeyer, entre outros autores, identificou os seguintes casos relevantes, em que o princípio da não-discriminação demonstra não ser totalmente eficiente:⁷⁷ dois contribuintes residentes com ou sem conexão com outro Estado (neutralidade de exportação internacional); dois residentes com conexões comparáveis a Estados diferentes; dois contribuintes não-residentes com rendimentos na fonte comparáveis.⁷⁸

6. Livre circulação e dupla não-tributação na CE

No direito tributário internacional a dupla tributação e a dupla não-tributação são ajuizadas como duas faces da mesma medalha.⁷⁹ Os Estados contratantes, das convenções de dupla tributação, reconhecem a legitimidade de as contrapartes aplicarem as respectivas cláusulas gerais antia-

perspective", *EC Tax Review* 2000/2, pp. 92 e ss.). Propondo uma convenção fiscal multilateral: Michael Lang, "The concept of a multilateral tax treaty", in *Multilateral Tax Treaties ...*, pp. 189 e ss., e "Die Zukunft ...", in *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, v. 10, pp. 78 e ss.; Josef Schuch, "EC law requires multilateral tax treaty", *EC Tax Review* 1998/1, pp. 29 e ss.; Helmut Loukota, "Multilateral tax treaty versus bilateral treaty network", in *Multilateral Tax Treaties ...*, pp. 85 e ss.

77. Franz Wassermeyer, "Does the EC Treaty ...?", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 22 e ss. V., também, a análise de Josef Schuch a respeito do "diferente tratamento de situações comparáveis": "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 39 e ss.

78. A preclusão de contribuintes não-residentes de convenções fiscais (tal como acontece nas situações triangulares) justifica a multilateralização dos tratados bilaterais (v. Josef Schuch, "Bilateral tax treaties ...", in *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, pp. 35 e ss., esp. p. 36).

79. Klaus Vogel e outros, *On Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, 2ª ed., Deventer, Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, pontos 109 e ss., esp. 116-117.

buso (de Direito interno); por outro lado, as cláusulas de limitação de benefícios estão amplamente difundidas nas convenções dos Estados-membros da OCDE.⁸⁰

Como é sabido, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE e os seus grupos de trabalho advertem os Estados-membros de soluções bilaterais que, potencialmente, conduzem a abuso fiscal, e fazem sugestões quanto a cláusulas gerais antiabuso.

Buscando, novamente, o exemplo do *Relatório da OCDE sobre Casos Triangulares*, a maior parte das delegações consultadas entendeu que os arts. 10º, 11º e 12º do Modelo, adoptados por uma convenção de dupla tributação, justificam a isenção na fonte do rendimento passivo de um estabelecimento estável, mesmo que o Estado de residência não tribute, e independentemente da localização do estabelecimento estável, que recebe aquele rendimento.⁸¹ Como esta interpretação incentiva as empresas a colocarem os seus activos de investimento indirecto (de rendimento passivo) nos Estados de baixa tributação, a OCDE recomenda a adopção de uma cláusula antiabuso, apesar de não terem sido ainda encontradas respostas satisfatórias.⁸²

80. Idem, pontos 116-117. Sobre o eventual conflito entre a directiva sociedades-mães/filiais (e a proposta de directiva das *royalties*) e algumas cláusulas de limitação de benefícios: Frans Vanistendael, "Impact of european tax law on tax treaties with Third Countries", *EC Tax Review* 1999/3, pp. 165-166; John F. Avery Jones, "Flows of capital between the EU and Third Countries and the consequences of disharmony in European international law", *EC Tax Review* 1998/2, pp. 103 e ss.

81. *Triangular Cases OECD Report ...*, R(11)-7, ponto 20.

82. De facto, quando os activos geradores de rendimento estão afectos a um estabelecimento estável, fundamentalmente, para tirar vantagem do n. 2 do art. 21º, numa convenção entre um Estado R e um Estado EE, os comentários da OCDE ao art. 21º recomendam que seja prevista a não-aplicação desta norma a esses casos; ou então, o Estado R não deve aplicar o art. 21º, n. 2, caso entenda que a afectação dos activos ao estabelecimento estável é fictícia. Nos casos em que exista um vasto número de transacções, como, por exemplo, no caso de entidades financeiras ou de seguro, é difícil aplicar o primeiro método.

Recorde-se que nos pontos 53 a 55 do *Relatório dos Casos Triangulares* uma situação em que o rendimento tem fonte no Estado F e é pago a um estabelecimento estável não-residente, localizado num paraíso fiscal, é caracterizada como problemática. Ora, os países que tenham decidido reconhecer, expressamente, a aplicação da convenção a um estabelecimento estável, não-residente em qualquer dos dois Estados contratantes, são exortados a afastar esse regime se o Estado EE não tributar "de uma forma normal".⁸³ Além disso, e como já referimos, a justiça de uma solução dada à tributação de rendimento de investimento passivo afecto a um estabelecimento estável depende muito dos métodos adoptados para a eliminação da dupla tributação: se o Estado de residência isentar os lucros de um estabelecimento estável, haverá um estímulo ao abuso de convenções (*treaty shopping*).

Os casos triangulares são, pois, um bom exemplo para confirmar que a análise do regime fiscal, aplicada em todos os Estados envolvidos, é imperiosa para evitar a dupla não-tributação. O caminho que percorremos neste estudo evidencia, igualmente, que as convenções fiscais bilaterais, não sendo um instrumento ideal para resolver os casos triangulares, dispõem da sua própria coesão e são, ao menos formalmente, conduzidas pelo princípio da reciprocidade.⁸⁴ Mais ainda, a tributação de casos triangulares, no âmbito da regulação das convenções, mostra quão perigosa pode ser uma perspectiva "revolucionária" da jurisprudência do TJCE – tenhamos novamente presente o caso *Saint-Gobain*.

E em quaisquer dos casos não são considerados os Estados que isentam os lucros de estabelecimentos estáveis (*Triangular Cases OECD Report ...*, R(11)-7, ponto 20).

83. Idem, R(11)-15 e (11)-16.

84. Criticando a "reciprocidade" e "coerência" como justificação da discriminação: Michael Lang, "Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen ...", in *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Auswirkungen auf die Abkommenspraxis*, pp. 36 e ss. e 38 e ss.

Quando a não-discriminação na CE é discutida, é rara e escassamente enfatizado que também as directivas comunitárias aprovadas fornecem normas antiabuso, e não proíbem a aplicação das cláusulas gerais antiabuso.⁸⁵ E quer as negociações das convenções de dupla tributação, quer as propostas de directiva comunitárias, procuram, tanto quanto possível, evitar lacunas que facilitem comportamentos de *treaty shopping* ou qualquer outra manifestação de elisão fiscal.

Acrescente-se que o art. 58º do Tratado da CE também indica que a livre circulação de capital não proíbe os Estados-membros de tomarem as medidas relevantes de forma a controlarem a elisão e fraude fiscais. A ausência de uma cláusula de salvaguarda idêntica a propósito do direito de estabelecimento pode dever-se a uma suposta maior dificuldade em adoptar tais comportamentos ou, de uma perspectiva inversa, a uma maior facilidade de controlo dos mesmos. Mas, como a livre circulação de capital é associada à livre circulação de pessoas e serviços, o art. 58º pode ser aplicado em conexão com estas liberdades. Assim, a livre circulação de todo e qualquer investimento passivo (activos, obrigações e mesmo a cedência de patentes e propriedade similar), mesmo quando afecta a um estabelecimento estável não-residente, pode ser restringida (fiscalmente) em caso de abuso fiscal – mesmo tendo presente a decisão do TJCE no caso *Leur Bloem*.

Apesar da aplicabilidade directa das regras de não-discriminação, uma interpretação correcta do Tratado da CE em assuntos de tributação do rendimento deve incluir, como elemento sistemático da mesma interpretação, o sentido da regra de una-

nimidade na aprovação das directivas.⁸⁶⁻⁸⁷ A unanimidade não pode, bem entendido, afastar a aplicabilidade directa do princípio da não-discriminação. Todavia, a unanimidade na harmonização fiscal denota, em termos substanciais, que estes assuntos não devem ser tratados nem levemente, nem apressadamente. Pelo contrário, eles exigem uma análise muito zelosa.⁸⁸ Se, previamente à harmonização dos movimentos de capital, o TJCE nunca reconheceu aplicabilidade directa à não-discriminação desse tipo de movimentos, receando prejuízos económicos graves no espaço da Comunidade, a possibilidade da elisão fiscal deve ser também percebida como um aspecto relevante.⁸⁹

E, portanto, o TJCE não pode interpretar extensivamente as competências do Tratado da CE. A fronteira entre interpretação e modificação do Tratado da CE deve ser preservada, tal como o Tribunal Constitucional Federal alemão salientou a pretexto do Tratado de Maastricht.⁹⁰ Finalmen-

86. V. Moris Lehner, Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, p. 13, ponto 3.4.

87. Embora a Comissão tenha proposto uma votação por maioria qualificada, para certas matérias fiscais (Frits Bolkestein, "Taxation and competition: the realization of the internal market", *EC Tax Review*, 2000/2, pp. 81-82).

88. V., neste sentido, Moris Lehner, Moris Lehner, "Limitation of the national power of taxation ...", *EC Tax Review* 2000/1, pp. 5-6 e ss.

89. Apesar de o Tribunal, até o momento, apenas ter aceitado a "coesão do sistema fiscal" como argumento para justificar o tratamento discriminatório, podemos dizer que a "coesão" do caso *Bachmann* estava muito relacionada com o controlo da elisão fiscal.

90. Neste sentido: Juliane Kokott, "Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten", in *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 23, Moris Lehner (Hrsg.), München, 2000, Verlag C. H. Beck, pp. 5-6; Moris Lehner, "Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages", in *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, Band 23 der Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (Jüger

85. Cf. porém, o acórdão de 17.7.1997, proc. C-28/1995, caso *Leur-Bloem*, em que o TJCE considerou que a transposição da directiva pelos Países Baixos, no sentido de exigir que as fusões estivessem relacionadas com o desenvolvimento de uma actividade económica e financeira duradoura (o que deveria ser entendido como uma cláusula específica antiabuso), não respeitava a directiva.

te, o mais recente pacote de propostas para harmonizar os impostos sobre o rendimento, mesmo se, uma vez mais – e até agora – não teve resultados muito produtivos, traduz preocupações com a concorrência fiscal prejudicial. Com efeito, no Conselho ECOFIN de 1.12.1997 os Estados-membros declararam indesejável o decréscimo das receitas da tributação dos rendimentos de capitais, tendo, por essa razão, avançado para a negociação da proposta de directiva da poupança, e tendo criado

o grupo do Código de Conduta (que se dedicou em especial à concorrência fiscal prejudicial).⁹¹ Ora, se o combate à elisão fiscal e a concorrência fiscal prejudicial estão na ordem de prioridades da Comunidade Europeia, nomeadamente do Conselho e da Comissão, seria contraditório e inconveniente que o Tribunal de Justiça interpretasse o princípio da não-discriminação em toda a sua latitude, designadamente, proclamando uma cláusula da Nação Mais Favorecida.

Pelka Hrsg.), Köln, 2000, Verlag Dr. Otto Schmidt, pp. 280-281.

91. Cf. Wolfgang Schön, "Tax competition in Europe – ...", *EC Tax Review* 2000/2, pp. 96 e ss.

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IL PRINCIPIO COMUNITARIO DI NON-DISCRIMINAZIONE NELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO

AUGUSTO FANTOZZI

1. Lo sviluppo del mercato unico e le finalità antidistorsive – Aspetti rilevanti per la fiscalità diretta. 2. Sfera di operatività e di incidenza del divieto e sua efficacia negli ordinamenti degli Stati-membri. 3. Il diverso regime tributario dei residenti e dei non-residenti quale possibile motivo di discriminazione. 4. La giurisprudenza anteriore alla sentenza "Schumacker". 5. La sentenza "Schumacker". 6. La giurisprudenza successiva alla sentenza "Schumacker". 7. L'esigenza di coerenza del sistema fiscale quale motivo di giustificazione di eventuali discriminazioni. 8. Il principio di non-discriminazione in relazione alle norme c.d. procedurali o di accertamento. 9. Conclusioni.

1. Lo sviluppo del mercato unico e le finalità antidistorsive.

Aspetti rilevanti per la fiscalità diretta

La realizzazione del mercato unico europeo – compiutasi nel gennaio del 1993 – ha comportato, per gli organi comunitari, la necessità di assicurarne il corretto funzionamento, ossia di creare e garantire, nell'ambito di tale spazio economico comune, condizioni analoghe a quelle di un mercato interno, di modo che i cittadini e le imprese degli Stati-membri vengano a trovarsi in posizione di *sostanziale uguaglianza*.

A questa finalità risulta specificamente preordinata la disciplina a tutela della libertà di concorrenza, ma anche il principio

di non-discriminazione ha svolto una funzione fondamentale sia per la realizzazione delle libertà comunitarie che ai fini del graduale ravvicinamento delle legislazioni nazionali aventi un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato comune.

Tale principio, infatti, è stato utilizzato da parte della Corte di Giustizia CE (nel seguito, CGE) soprattutto nel settore tributario allo scopo di eliminare, o quantomeno ridurre, gli effetti pregiudizievoli e distorsivi scaturenti da fattori quali l'appartenenza dei soggetti passivi ad ordinamenti giuridici diversi, o la provenienza di merci da uno Stato della Comunità piuttosto che da un'altro.

Del resto, è importante ricordare che la fiscalità non rientra, se non indirettamen-