

ANA PAULA DOURADO

# LIÇÕES DE DIREITO FISCAL EUROPEU

## TRIBUTAÇÃO DIRECTA

Título: Lições de Direito Fiscal Europeu

Autor: Ana Paula Dourado

1.ª Edição: Janeiro 2010

Editor: Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora

Edifício Coimbra Editora

Ladeira da Paula, n.º 10

Antanhol — 3040-574 Coimbra

[www.wkp.pt](http://www.wkp.pt)

[www.coimbraeditora.pt](http://www.coimbraeditora.pt)

[editorial@mail.coimbraeditora.pt](mailto:editorial@mail.coimbraeditora.pt)

*Reservados todos os direitos por Wolters Kluwer Portugal | Coimbra Editora.  
Nem a totalidade nem parte desta obra pode ser reproduzida ou transmitida  
por nenhum meio electrónico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação  
magnética ou qualquer armazenamento de informação e sistema de  
recuperação sem autorização por escrito da Wolters Kluwer Portugal.*

ISBN 978-972-32-1783-4

Depósito Legal n.º 304 338/2010

Execução gráfica: Coimbra Editora, S.A.



Wolters Kluwer  
Portugal



Coimbra Editora

## ÍNDICE

Nota introdutória .....	Págs. 11
-------------------------	-------------

### I

#### O OBJECTO E A RELEVÂNCIA DO DIREITO FISCAL EUROPEU

1. Objecto da disciplina .....	13
2. A relevância do Direito Fiscal Europeu .....	18

### II

#### AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS NO DIREITO EUROPEU E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA A LEGISLAÇÃO FISCAL UNILATERAL DOS ESTADOS MEMBROS E PARA OS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

1. Aspectos introdutórios: Competências das Instituições Europeias em matéria de tributação directa .....	25
2. Meios processuais e protecção do contribuinte .....	28
2.1. O reenvio prejudicial .....	31
2.2. As acções por incumprimento .....	32
2.3. As acções para indemnização de danos .....	33
2.4. Crítica aos meios processuais de Direito Europeu e forum shopping no contexto do pluralismo jurídico .....	40
2.5. Meios administrativos para reembolso ou ressarcimento de montantes indevidamente pagos vs. meios cíveis de indemnização de danos .....	41
3. As liberdades fundamentais e a reestruturação do Direito Fiscal: aspectos de sistematização .....	46
3.1. Considerações introdutórias .....	48
3.2. Compatibilidade dos elementos fonte e residência com as liberdades fundamentais na jurisprudência do TJCE .....	50

	Págs.
3.3. Regras do Tatbestand sistemático de imposto que podem ser objecto de análise pelo TJCE .....	51
3.3.1. As regras de incidência .....	52
3.3.2. Estabelecimentos estáveis.....	52
3.2.3. Os trabalhadores fronteiriços e as situações de residentes num Estado Membro com despesas plurilocalizadas.....	55
3.2.4. Retenções na fonte .....	66
3.2.5. Elementos de conexão, regras de repartição de competências entre Estados Contratantes e métodos para a eliminação da dupla tributação .....	66
3.3. Compatibilidade de regimes discriminatórios sobre a exportação de capitais e de rendimentos .....	68
3.4. Compatibilidade de regimes discriminatórios sobre a importação de capitais e de rendimentos com as liberdades fundamentais na jurisprudência do TJCE e do Tribunal EFTA .....	73
3.5. Princípio da coesão, teste de consistência interna, Discriminação vs. Acesso ao mercado: diferentes metodologias para diferentes resultados? .....	74
4. A livre circulação de trabalhadores .....	75
5. O direito de estabelecimento.....	76
5.1. O direito à entrada e o direito à saída: significado e alcance .....	77
5.1.1. Direito de estabelecimento primário.....	77
5.1.2. Direito de estabelecimento secundário: o direito à constituição de filiais e de sucursais (estabelecimentos estáveis)	81
5.2. Direito de estabelecimento e “influência certa”.....	84
6. A livre prestação de serviços .....	84
6.1. O âmbito de aplicação do Tratado .....	85
6.2. Casos relacionados com a tributação de contratos de seguro e fundos de pensões.....	86
6.3. Casos relacionados com empréstimos e instituições financeiras ...	88
6.4. Casos relacionados com retenções na fonte do pagamento de serviços .....	88
6.5. Retenções na fonte sobre pagamentos de juros e direito de estabelecimento e livre circulação de capitais: situação diferente da retenção na fonte relativa a prestação de serviços?.....	90

	Págs.
7. Os aspectos passivos das liberdades fundamentais: livre prestação de serviços e liberdade de estabelecimento: Bent Vestergaard e Saint-Gobain ...	91
8. A livre circulação de capitais.....	93
8.1. Conceito e alcance: considerações introdutórias.....	94
8.2. Sobreposição de liberdades: considerações de carácter geral .....	102
8.2.1. Sobreposição da livre prestação de serviços e da livre circulação de capitais.....	104
8.2.2. Sobreposição do direito de estabelecimento e da livre circulação de capitais.....	106
8.2.3. Sobreposição da livre circulação de trabalhadores e da livre circulação de capitais .....	110
8.3. A cláusula de salvaguarda do art. 57.º, n.º 1, do Tratado da CE.....	113
8.4. Os arts. 43.º, n.º 2, 51.º, n.º 2, e 58.º, n.º 2, do Tratado da CE....	115
8.5. O art. 58.º, n.º 2, do Tratado da CE .....	115
8.6. O alcance da livre circulação de capitais.....	116
8.7. A comparabilidade nas relações com Países terceiros .....	122
9. A livre circulação de pagamentos.....	126
10. Justificações às restrições.....	127
10.1. Abuso — “Evasão e fraude fiscais” .....	128
10.2. Abuso e risco de abuso .....	128
10.3. Coesão .....	129
10.4. A relevância do Modelo da OCDE.....	129
10.5. A perda de receitas fiscais .....	130
10.6. Justificações específicas à livre circulação de capitais .....	131
10.6.1. O art. 58.º, n.º 1, alíneas <i>a)</i> e <i>b)</i> , e a protecção contra a evasão e a fraude fiscal.....	131
10.6.2. Justificações às restrições e Países terceiros .....	132
10.6.3. Abuso: “Evasão e fraude fiscais” .....	133
10.6.4. Coesão .....	133
10.6.5. A relevância do Modelo da OCDE .....	133
10.6.6. A protecção das receitas fiscais do Estado .....	134
10.6.7. Controlos fiscais efectivos.....	134
11. A relevância dos acordos de dupla tributação para o juízo de compatibilidade do regime fiscal com as liberdades fundamentais do Tratado da CE.....	138
11.1. Coerências e incoerências na jurisprudência do TJCE .....	139

	Págs.
11.2. Regras para atenuar a dupla tributação.....	142
11.3. O art. 307.º do Tratado da CE e o direito de um País terceiro discriminar um Estado Membro .....	143
12. A cláusula da nação mais favorecida .....	144
12.1. Relações entre Estados Membros e entre Estados Membros e Países terceiros.....	144
12.2. Cláusulas de limitação de benefícios .....	146
13. O poder de concluir Tratados por parte da União Europeia com Países terceiros.....	154
14. O abuso e as cláusulas anti-abuso .....	154
14.1. O abuso como princípio interpretativo .....	155
14.2. O princípio do abuso e o princípio da igualdade tributária .....	159
14.3. A necessidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso .....	161
14.4. Tribunais competentes .....	162
14.5. O teste dos “esquemas totalmente artificiais” .....	163
14.5.1. A aplicação do teste dos esquemas totalmente artificiais às diferentes liberdades fundamentais .....	164
14.5.2. Crítica à metodologia do TJCE .....	173
14.5.3. Aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre prestação de serviços .....	174
14.5.4. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de trabalhadores.....	179
14.5.5. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de cidadãos comunitários.....	180
14.5.6. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de capitais .....	181
14.6. A aplicação de diferentes princípios legais, consoante os ramos de Direito .....	182
14.7. Cláusula Geral Anti Abuso, regras específicas anti-abuso e o seu <i>modus operandi</i> relativamente ao caso individual .....	184
14.8. A evolução futura da jurisprudência do TJCE relativamente ao princípio de abuso.....	186
14.9. O princípio do abuso e a segurança jurídica.....	187
14.10. Juízo de proporcionalidade e princípios da praticabilidade e igualdade .....	188

	Págs.
14.11. O princípio do abuso como justificação a uma restrição .....	189
14.12. Critérios objectivos e subjectivos .....	191
14.13. As cláusulas anti-abuso integradas numa convenção de dupla tributação entre um Estado Membro e um País terceiro e a sua compatibilidade com o Direito Europeu.....	191
15. O Espaço Económico Europeu e o Acordo do Espaço Económico Europeu .....	192
15.1. Direito Fiscal Comunitário e Direito Fiscal Europeu .....	192
15.2. A metodologia do Tribunal EFTA.....	192
15.3. A comparabilidade nas relações com os Estados EEE e o princípio da coesão .....	195
15.4. Justificações às medidas discriminatórias/restritivas .....	196
16. Acordos entre a Suíça e a CE.....	196
16.1. Alcance do Acordo sobre Livre Circulação de Pessoas e relevância para a tributação directa .....	197
16.2. O Acordo sobre a Tributação da Poupança e a sua interpretação .....	199
17. A doutrina do acto claro aplicável à tributação directa.....	200
17.1. As funções e a ambiguidade de CILFIT .....	208
17.2. Competência dos Tribunais nacionais e interacção com o Tribunal de Justiça.....	209
17.3. Efeitos contraditórios da doutrina CILFIT e tipificação.....	210
18. Análise dos casos pendentes e recentes do TJCE e do Tribunal EFTA....	220

## III

## O DIREITO FISCAL EUROPEU SECUNDÁRIO

1. O Direito Fiscal Europeu secundário: tributação directa e instrumentos com repercussão na mesma.....	221
1.1. Directivas e Códigos de Conduta: o fundamento para a harmonização comunitária em matéria de tributação directa .....	222
1.2. As Directivas em matéria de tributação directa.....	224

	Págs.
1.2.1. Directiva do Conselho sociedades-mães/afiliadas 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, alterada pela Directiva do Conselho 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003.....	225
1.2.2. Directiva do Conselho sobre fusões, cisões, troca de activos e permuta de acções 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, alterada pela Directiva 2005/19/CE, de 17 de Fevereiro de 2005 .....	227
1.2.3. Convenção de arbitragem 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, e código de conduta relativo aos preços de transferência.....	229
1.2.4. Acordos prévios vinculativos sobre preços de transferência	230
1.2.5. Directiva dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003...	232
1.2.6. Directiva de juros e royalties entre empresas associadas (sobre um sistema comum de tributação aplicável a pagamentos de juros e de royalties entre empresas associadas de diferentes Estados Membros, 2003/49/CE, de 3 de Junho de 2003 .....	237
1.2.7. Código de Conduta da fiscalidade das empresas (sobre concorrência fiscal prejudicial).....	238
1.2.8. Directiva do Conselho sobre a troca de informações 77/799/CEE, de 19 de Dezembro de 1977, e Directiva do Conselho para assistência à cobrança 76/308/CEE, de 15 de Março de 1976, alterada pela Directiva 2001/44/CE de 15 de Junho de 2001.....	240
2. O Direito Fiscal Europeu primário e secundário (tributação directa) e a sua observância pelo legislador português .....	242
Bibliografia.....	249

## NOTA INTRODUTÓRIA

Estas Lições têm origem no relatório por mim apresentado a concurso para Professora associada do Grupo de Ciências Jurídico-Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, aberto pelo Edital n.º 1198/2008, publicado no *Diário da República*, II Série, n.º 232, de 28 de Novembro de 2008, sobre a disciplina de Direito Fiscal Europeu, a leccionar num curso de mestrado.

Pretendo com esta primeira edição das Lições contribuir para o estudo, investigação e discussão de temas de Direito Fiscal Europeu. Por se tratar da 1.ª edição, e se dirigir a estudantes de mestrado e a profissionais que trabalham com estes temas, as Lições têm como finalidade sistematizar matérias, levantar algumas questões relevantes para discussão e suscitar temas para debate e investigação. Em próximas edições, os temas serão objecto de maior desenvolvimento. Seja como for, tal como o relatório, o livro resulta de mais de dois anos de investigação. Ela realizou-se no quadro de conferências, cursos e seminários organizados em diversas universidades europeias e para os quais contribuí com apresentações e subsequente publicação das mesmas; e realizou-se também no quadro de conferências, cursos e seminários organizados por mim na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, através do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF). As reflexões e posições aqui adoptadas não teriam sido possíveis sem a discussão tida com os meus colegas e amigos que aceitaram os meus convites para os referidos conferências, cursos e seminários de Lisboa (como se pode visitar em [www.ideff.pt](http://www.ideff.pt)), com os meus colegas e amigos do GREIT (Group for Research in European and International Taxation, [www.greit-tax.eu](http://www.greit-tax.eu)), Cécile Brokelind, Pasquale Pistone e Dennis Weber no quadro dos nossos programas e discussões conjuntos, sem o Michael

mas não a define, nem os enumera. Esta classificação é também utilizada nos Grupos de Trabalho da Comunidade Europeia. O Sistema Europeu Nacional e Regional de Contas (1995) classifica os impostos sobre o rendimento e o património como impostos directos (Categoria D.5), e também inclui nestes os impostos sobre o valor dos activos (Categoria D.91) <sup>(2)</sup>, pelo que podemos considerar que, para efeitos do Direito Comunitário, é esta a classificação válida e que não contraria o sentido dado pelo Tratado.

O regime comunitário do IVA tem autonomia dogmática própria, pelo que o deixamos, pelo menos por agora, de fora, pois o tratamento do mesmo em conjunto com a da tributação directa, se não forem cabalmente explicadas as diferenças, poderia conduzir à confusão de conceitos (não há paralelo entre a origem e a fonte, o destino e a residência) <sup>(3)</sup>, dos tipos sistemáticos de imposto (parcial mas não totalmente coincidentes) e dos diferentes problemas suscitados por cada um desses tipos (no quadro do IVA, com excepção do conceito de abuso do Direito Comunitário que é transversal às diversas matérias de Direito Europeu, estamos fundamentalmente no âmbito do Direito secundário, enquanto as grandes questões da tributação directa se situam no quadro do Direito primário) <sup>(4)</sup>.

Ao delimitarmos o objecto destas lições ao estudo da tributação directa, o tema central deve ser enquadrado pelo Direito Fiscal Europeu Primário (Europeu, porque inclui a interpretação das liberdades fundamentais do Acordo EEE, pelo Tribunal EFTA). O segundo tema

<sup>(2)</sup> V. Robin Helmke, *Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, Unter Besonderer Berücksichtigung des Rechts der direkten Steuern*, Frankfurt-am-Main, entregue em 18 de Abril de 2007.

<sup>(3)</sup> Sobre os conceitos de destino e origem no IVA, v. por todos, Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law...*, cit., capítulo 6; José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Lisboa, 1991, pp. 77 e ss.; Clotilde Celorico Palma, *O IVA e o Mercado Interno, Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 178, Lisboa, 1998, por ex., pp. 127 e ss.

<sup>(4)</sup> Sobre as questões objecto de estudo no IVA, v. as monografias citadas na nota anterior.

pertence ao Direito Fiscal Comunitário Secundário (as directivas da Comunidade Europeia). E o terceiro confronta a legislação portuguesa em matéria de tributação directa com o Direito Europeu.

O tema central destas lições tem como objecto as Liberdades Fundamentais no Direito Europeu (Tratado da CE e Acordo EEE) e as suas consequências para a Legislação Fiscal Unilateral dos Estados Membros e para os Acordos de Dupla Tributação. O estudo das liberdades fundamentais na tributação directa é o estudo da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (daqui em diante, o Tribunal, TJCE ou Tribunal de Justiça), sistematizada e analisada criticamente pela doutrina.

Todas as grandes questões de Direito Europeu se cruzam com este tema: o significado e alcance das liberdades fundamentais, o seu âmbito de aplicação, nomeadamente em caso de sobreposição de liberdades, a interpretação, a doutrina do acto claro e a relação do Tribunal de Justiça com os tribunais nacionais, os procedimentos existentes para a protecção do contribuinte, o princípio do abuso, entre outros.

O estudo desta matéria implica um domínio do Direito Europeu. Como se sabe, o Tribunal de Justiça não é um tribunal especializado, e por isso aplica os princípios que constrói e desenvolve, transversalmente. Isto é, o Tribunal de Justiça aplica os princípios que constrói para o Direito Europeu a todas as matérias que são sujeitas à sua apreciação <sup>(5)</sup>, quer através do reenvio prejudicial (art. 234.º do Tratado da CE) quer através das acções por incumprimento (art. 226.º do Tratado da CE), ou até das acções de fiscalização da

<sup>(5)</sup> Por exemplo, o comentário do Advogado Geral Miguel Poiares Maduro, no Seminário de 9 de Janeiro de 2009: [http://www.ideff.pt/ini\\_detail.php?zID=10&aID=125](http://www.ideff.pt/ini_detail.php?zID=10&aID=125), a partir do minuto 29 do áudio-vídeo; David Edward, “Reform of Article 234 Procedure: The Limits of the Possible”, *Judicial Review in European Union Law, Liber Amicorum in Honour of Lord Slynn of Hadley*, (ed. David O’Keefe, Antonio Bavasso), The Hague, London, Boston, 2000, pp. 119 e ss.; Koen Lenaerts, “The Evolution of the Judicial System of the European Union”, *A Europa e os Desafios do Século XXI*, Paulo de Pitta e Cunha, Luís Silva Morais (orgs.), Coimbra, 2008, pp. 53 e ss.

legalidade de actos adoptados pelas Instituições Europeias (art. 230.º do Tratado da CE). O mesmo se diga quanto à metodologia de análise dos casos — testes de comparabilidade, restrição/discriminação, justificações às restrições/discriminações, proporcionalidade.

À medida que o Tribunal de Justiça (e o Tribunal EFTA, seguindo a jurisprudência daquele) concretizar e tipificar os seus princípios, com princípios de segundo, terceiro e quarto grau, poderá começar a ter em conta também os princípios relativos às matérias que aplica, chegando, eventualmente, a diferentes resultados, consoante os ramos de Direito em causa. Essa especialização já ocorre com a interpretação das convenções de dupla tributação e a análise da sua compatibilidade perante o Tratado da CE.

O Direito Fiscal Europeu é por isso Direito Europeu, aplicado ao Direito Fiscal, como acontece com todas as matérias de Direito Europeu. É Direito Fiscal Europeu e não Direito Europeu Fiscal, porque os princípios do Direito Fiscal estão e devem estar sempre presentes, e fazem parte integrante do Direito Comunitário, pois correspondem a princípios constitucionais em vigor nos Estados Membros (legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, tensão entre a segurança jurídica e a igualdade, praticabilidade); porque as normas de Direito a analisar pelo Tribunal de Justiça são normas de Direito Fiscal; e porque os factos são casos fiscais, em última análise decididos pelos tribunais nacionais, porque eles são também tribunais de Direito Europeu, e cabe-lhes interpretar o Direito Fiscal nacional ou convencional à luz do Direito Europeu.

A recepção pelo Direito Comunitário dos princípios dos Estados Membros foi reconhecida pelo Tribunal nos casos *Kadi* e *Al-Barakaat* (6), com base nas Conclusões do Advogado Geral para os casos (7). Por um lado, no caso *Van Gend en Loos* (8), o Tribunal

(6) Acórdão do Tribunal de Justiça de 3.9.2008, C-402/05, *Yassin Abdulah Kadi e Al-Barakaat International Foundation*.

(7) V. Conclusões do Advogado Geral M. Poiares Maduro, de 16.1.2008, C-402/05, *Yassin Abdulah Kadi*, §§ 21 e ss. espec., 21, 31.

(8) Acórdão do Tribunal de Justiça de 5.4.1963, *Van Gend en Loos*, 26/62.

de Justiça afirmou a autonomia do ordenamento jurídico comunitário, e considerou que o Tratado não é meramente um acordo entre Estados, mas um acordo entre os povos da Europa. O Tratado criou uma ordem jurídica nova, com dimensão transnacional, uma ordem proveniente mas distinta do ordenamento de Direito Internacional Público. Desde logo, a adesão à União Europeia depende do respeito pelos princípios consagrados no art. 6.º do Tratado da União Europeia. Mas além disso, e por seu turno, o n.º 2 desse artigo diz-nos que a União respeitará os direitos fundamentais tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados Membros, enquanto princípios gerais do Direito Comunitário.

É jurisprudência constante do Tribunal que a Comunidade garante um sistema completo de tutela judicial em que os direitos fundamentais são protegidos de acordo com as tradições constitucionais dos Estados Membros, os quais fazem parte dos princípios gerais de Direito (9). Aos princípios constitucionais fiscais deve ser atribuído o mesmo valor. Cabe ao jus-fiscalista alertar o Tribunal de Justiça para esses princípios e reclamar a sua aplicação. Ao fazê-lo, contribuirá para o desenvolvimento do Direito Fiscal Europeu, reclamando que os princípios de Direito Europeu e os princípios constitucionais de Direito Fiscal, comuns aos Estados de Direito (e portanto aos Estados Membros da UE), sejam ponderados caso a caso e não segundo uma relação de hierarquia. Como Direito de sobreposição que é, esta metodologia não é nova para o Direito Fiscal.

O segundo tema é composto pelo conjunto de directivas e de acordos de cavalheiros, devidamente monitorizados pela Comissão Europeia (ou instrumentos de *soft law*). Ao contrário da primeira parte do programa que, como vimos, assenta na interpretação das disposições fiscais dos Estados Membros e das suas convenções da dupla tri-

(9) Caso *Kadi*, citado, §§ 283-285; Acórdão do Tribunal de Justiça de 23.4.1986, *Os Verdes/Parlamento*, 294/83; Acórdão do Tribunal de Justiça de 26.6.2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e outros*, C-305/05, e jurisprudência aí citada; Acórdão do Tribunal de Justiça de 6.6.2003, *Schmidberger*, C-112/00, e jurisprudência aí citada.

butação à luz das liberdades fundamentais, as Directivas e acordos de cavalheiros debruçam-se sobre matérias e instrumentos específicos do Direito Fiscal, pelo que a sua interpretação tem colocado menos dúvidas perante o Direito Europeu primário, tratando-se de matéria de Direito Fiscal cujo regime resulta do consenso entre os Estados, quanto à melhor forma de repartição das receitas fiscais. Por isso, atribuímos menos importância ao estudo das Directivas: o seu regime tem de ser conhecido, mas as dificuldades que existam na sua interpretação não estão na maior parte dos casos relacionadas com o Direito Europeu ou os seus princípios (embora, ocorram dúvidas de interpretação, por vezes, quanto à sua correcta aplicação pelos Estados Membros à luz do Direito primário). As dificuldades do tema central resultam do facto de regimes fiscais muito concretos terem de ser interpretados à luz de grandes princípios de Direito Europeu, enquanto a interpretação das Directivas implica normalmente a interpretação de normas bastante precisas e em relação às quais não se coloca o problema da indeterminação legal.

Finalmente, faremos uma breve referência à forma como o legislador português tem adaptado a legislação fiscal interna ao Direito Europeu, quer primário, quer secundário.

## 2. A RELEVÂNCIA DO DIREITO FISCAL EUROPEU

A reforma fiscal do final dos anos 80 do século XX veio colocar Portugal finalmente a par das legislações fiscais e em geral do Direito Fiscal dos Estados da OCDE (e dos Estados Membros da então Comunidade Económica Europeia) <sup>(10)</sup>. A globalização da década de noventa e do princípio do século XX caracterizaram-se pelo planeamento fiscal com uma agressividade sem precedentes, e

<sup>(10)</sup> V. *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89*, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, AFP/IDEFF (orgs.), Coimbra, 2005, e os vários contributos para o livro.

pela tentativa de as administrações fiscais, com a colaboração do FMI, da OCDE e da Comissão Europeia tentarem identificar os limites desse planeamento e as fronteiras do abuso fiscal <sup>(11)</sup>. Ao mesmo tempo, as reestruturações empresariais das multinacionais dão origem a complexas questões relativas aos preços de transferência aplicados às transacções entre empresas associadas, e a uma crescente insegurança jurídica na aplicação dos princípios e regras sobre os referidos preços <sup>(12)</sup>.

As reformas fiscais em todo o mundo exterior à OCDE, oscilam entre os incentivos fiscais à atracção do investimento, a conclusão apressada de convenções de dupla tributação para evitar a perda de competitividade fiscal e a cedência por parte de alguns Estados à tentação de criarem zonas francas ou paraísos fiscais <sup>(13)</sup>. Os factos tributários plurilocalizados e os grupos económicos, vítimas da dupla tributação, nomeadamente devido à aplicação dos regimes dos preços de transferência, deram origem a negociações permanentes entre os

<sup>(11)</sup> V. Vito Tanzi, “Globalization and Tax Systems”, *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 695 e ss.; João José Amaral Tomaz, “A Administração tributária e as novas tecnologias”, *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 601 e ss.; António Carlos dos Santos, “Desafios actuais da política fiscal”, *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 707 e ss.; Michel Aujean, “La fiscalité des sociétés dans l’Union Européenne élargie”, *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 725 e ss.; Luc de Broe, “Some observations on the 2007 Communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’”, *EC Tax Review*, 2008, n.º 3, pp. 142 e ss. V. ainda Paulo de Pitta e Cunha, “As diferentes visões da integração europeia”, *A Europa e os Desafios do Séc. XXI*, cit., pp. 405 e ss.; Manuel Lopes Porto, “Aspectos histórico da integração de Portugal na Europa comunitária”, *A Europa e os Desafios do Século XXI*, cit., pp. 429 e ss.

<sup>(12)</sup> V. o número especial da *Intertax* dedicado ao anteprojecto da OCDE sobre preços de transferência aplicados às reestruturações empresariais: “Special Issue, OECD Discussion Draft ‘Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings’”, Commented on by Baker&McKenzie”, *Intertax*, n.º 2, 2009.

<sup>(13)</sup> Os exemplos com maior sucesso, são os que, apesar de não abdicarem dos incentivos ao investimento externo, não criarem ainda assim, zonas francas: v. Clément, Jean A. P., Peiris, Shanaka J., *Post-Stabilization Economics in Sub-Saharan Africa, Lessons from Mozambique*, IMF, Published: May 1, 2008.

sujeitos passivos e as administrações fiscais, ao aumento dos litígios entre contribuintes e fisco, e à necessidade de encontrar mecanismos pré-litigiosos e de arbitragem para os evitar — quanto a estes últimos, tal como acontece em todos os ramos de Direito que fazem face a situações plurilocalizadas.

A legislação fiscal contemporânea revela uma linguagem em grande parte universal, porque, por um lado, deve responder às expectativas dos investidores inter-estaduais, e porque, por outro lado, a legislação fiscal é elaborada em diálogo constante com as organizações internacionais (FMI, OCDE, UE) que influenciam todas as orientações e opções <sup>(14)</sup>.

O Direito Fiscal nada tem de semelhante com o que se estudava nas Faculdades de Direito em Portugal nos anos 80, e não há um Direito Fiscal mas vários Direitos Fiscais. Por ser um Direito de sobreposição, o Direito Fiscal tem de trabalhar sobre os princípios e conceitos de outros ramos de Direito, e só assim ganha verdadeira autonomia.

Desde logo, em Portugal, como em todos os Estados Membros da Comunidade Europeia, o Direito Fiscal do Estado soberano desapareceu. E mesmo que não se trate de um Estado Membro da Comunidade Europeia, ou do Espaço Económico Europeu, o Direito Fiscal é desde há algumas décadas um dos ramos onde o pluralismo jurídico mais se desenvolve e aplica <sup>(15)</sup>.

Neste contexto, uma das disciplinas inevitáveis num plano de curso — seja de primeiro ou de segundo ciclo — é o Direito Fiscal

<sup>(14)</sup> Klaus Günther, “Rechtspluralismus und universaler Code der Legalität: Globalisierung als rechtstheoretisches Problem”, *Die Öffentlichkeit der Vernunft und die Vernunft der Öffentlichkeit*, Festschrift für Jürgen Habermas, Hrsg. von Lutz Wingert und Klaus Günther, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2001, p. 541.

<sup>(15)</sup> V. a minha Introdução a *Reformas Fiscais na CPLP, Anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique*, Coimbra, 2008, espec. pp. 8-12; e o meu Editorial para a Intertax: “Forum shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism: Spontaneous order as the optimal solution or taxpayers rights to a code of legality?”, *Intertax*, n.º 10, 2008, pp. 422 e ss.

Europeu <sup>(16)</sup>. As legislações fiscais dos Estados-Membros da União Europeia, a sua aplicação pela administração e pelos tribunais só se compreendem no contexto das directivas comunitárias, dos códigos de conduta e da interpretação dessa legislação nacional à luz do Direito Europeu.

Acrescente-se ainda que a disciplina do Direito Fiscal Europeu assenta inevitavelmente na discussão do caso: é essa a metodologia inevitável, por ser essa a metodologia do Direito Europeu, construído em grande parte pelo Tribunal, e ainda pelo facto de o Direito Fiscal Europeu ter como objecto factos tributários inter-estaduais. Por essa razão, umas lições de Direito Fiscal Europeu devem ser elaboradas em estreita relação com a discussão de casos.

<sup>(16)</sup> Para uma perspectiva recente sobre o plano de curso, Paulo de Pitta e Cunha, “As disciplinas económicas no plano de estudos da Faculdade”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Vol. 48, n.ºs 1-2 (2007), pp. 31 e ss.

## II

### AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS NO DIREITO EUROPEU E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA A LEGISLAÇÃO FISCAL UNILATERAL DOS ESTADOS MEMBROS E PARA OS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

*Bibliografia geral em Direito Fiscal Europeu (tributação directa)*

Axel Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und "Kohärenz" der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH*, Köln, 2002;

Cécile Brokelind (ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2007;

Patrícia Noiret Cunha, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, 2006;

Ana Paula Dourado, *A Tributação dos rendimentos de capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 175, Lisboa, 1996;

Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008;

Julian Ghosh, *Principles of the Internal Market and Direct Taxation*, Oxford, 2007;

Luc Hinnekens/Philippe Hinnekens (eds.), "Taxes within and outside European Borders", *FS in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, 2008;

Paula Rosado Pereira, *A Tributação das sociedades na União Europeia: entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*, Coimbra, 2004;

Gabriela Pinheiro, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, Porto, 1998;

Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 5.<sup>a</sup> ed., 2008;

Michael Lang, Joseph Schutz, Claus Staringer (Hrsg.), *ECJ — Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2007;

Michael Lang, Joseph Schutz, Claus Staringer, Pasquale Pistone (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Wien, 2008;

Michael Lang, Joseph Schutz, Claus Staringer, Pasquale Pistone (eds.), *ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2008*, Kluwer/Linde, Vienna, 2008;

*The Influence of European Law on Direct Taxation, Recent and Future Developments*, Ed. Dennis Weber, The Hague, 2007.

#### *Bibliografia citada em nota de pé de página*

Para além da bibliografia que aparece sistematizada a propósito de cada ponto do programa ao longo das páginas destas lições, é também recomendada a doutrina e a jurisprudência citadas em nota de pé de página e não mencionadas em texto autonomamente. A doutrina citada em nota de pé de página e não mencionada em texto, diz respeito especificamente ao ponto em discussão. A jurisprudência citada em nota de pé de página é a jurisprudência que não diz especificamente respeito à matéria fiscal. A jurisprudência em matéria fiscal, porque aparece muito frequentemente ao longo do relatório, é sistematizada numa lista de casos no final, de modo a não sobrecarregar as lições com notas de pé de página.

#### *Revistas com artigos em Direito Fiscal Europeu*

British Tax Review  
Ciência e Técnica Fiscal  
Common Market Law Review  
Diritto e Pratica Tributaria Internazionale  
EC Tax Journal  
European Law Review  
European Taxation  
EC Tax Review  
Fiscalidade  
Fisco  
Highlights & Insights  
Intertax  
Internationales Steuerrecht — IStR  
Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal

Steuer und Wirtschaft International — SWI  
Tax Notes International  
World Tax Journal

#### *Páginas da internet com utilidade*

[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)  
[www.eatlp.org](http://www.eatlp.org)  
[www.eftacourt.lu](http://www.eftacourt.lu)  
[www.europa.eu](http://www.europa.eu)  
[www.greit-tax.eu/blog](http://www.greit-tax.eu/blog)  
[www.ideff.pt](http://www.ideff.pt)  
[www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)  
[www.itdweb.com](http://www.itdweb.com)  
[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

#### *Blogs de Direito Fiscal*

<http://taxprof.typepad.com>  
[http://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/structuring\\_a\\_tax\\_workshop\\_series/index.html](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/structuring_a_tax_workshop_series/index.html)

## **1. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS: COMPETÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES EUROPEIAS EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO DIRECTA**

Com excepção do art. 58.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do Tratado da CE, sobre o alcance da livre circulação de capitais, o Tratado não faz uma referência expressa à tributação directa, nem nas disposições sobre liberdades fundamentais nem nas disposições sobre tributação ou harmonização (Título VI do Tratado).

A necessidade de harmonização nesta matéria foi referida nos primeiros Relatórios sobre o assunto (Relatório Neumark de 7 e 8 de Julho de 1962 e Relatório Ségré de 1966). Eles analisam as consequências da existência de diversos sistemas de tributação directa e apontam logo para a necessidade de harmonização fiscal do imposto

de sociedades, pelo facto de este imposto, dominado pelo princípio da territorialidade nos investimentos inter-estaduais, bem como pelo princípio das entidades independentes ou da plena concorrência no caso de preços de transferência, constituir um obstáculo à integração comunitária, à criação de economias de escala e discriminar as decisões de investimento por parte de uma sociedade residente num Estado Membro, num outro Estado Membro.

Apesar da ausência de uma disposição específica para a harmonização da legislação fiscal (ou para a aprovação de regulamentos sobre esta matéria), o art. 100.º do Tratado da CEE — actual art. 94.º do Tratado da CE — foi o instrumento utilizado para as primeiras propostas de directiva (17). No entanto, esta disposição exige unanimidade para “a aprovação pelo Conselho, sob proposta da Comissão, de directivas relativas à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados Membros com incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum”. Essa exigência de unanimidade provou ser um obstáculo até aos dias de hoje em matéria de harmonização da tributação directa.

É útil a este propósito o confronto com a harmonização no quadro do IVA, para a qual também é exigida unanimidade para a harmonização, mas que tem base expressa no art. 93.º do Tratado (antigo art. 99.º). Todavia, a harmonização do IVA foi sentida como uma necessidade por parte dos Estados Membros: porque o IVA é recurso próprio comunitário, porque um dos objectos de incidência são as importações de países terceiros, porque esta incidência dependia de uma pauta aduaneira comum (e de um valor aduaneiro comum), porque a fase da união aduaneira era a primeira e era incontestável no processo da integração Europeia. Se não tivesse sido obtida a harmonização do IVA, o financiamento do orçamento comunitário não seria possível ou o cálculo da percentagem do IVA pertencendo a esse

(17) V., por todos, Ana Paula Dourado, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 175, 1996, Capítulo I, da Parte I.

orçamento seria distorcido pela ausência de harmonização do *Tatbestand* (objecto, sujeito passivo, base de imposto, taxa) e isenções.

Será discutido no capítulo III, e numa perspectiva de política fiscal, se as metodologias adoptadas pela Comissão Europeia para a harmonização ou aproximação dos regimes de tributação directa têm sido as mais adequadas e como têm evoluído.

A ausência de referência expressa à necessidade de harmonização no quadro da tributação directa, bem como a regra da unanimidade, tem tido como consequência que a negociação pelo Conselho das propostas de directiva apresentadas pela Comissão, se tenha assemelhado a uma tarefa de Sísifo: apresentação da proposta pela Comissão segundo o interesse Europeu (supra-nacional), tal como interpretado por ela; viagens e reuniões sem conta das delegações integrantes do Conselho, em torno de meia-dúzia de artigos; atmosfera de grande hostilidade e de espírito nacionalista inevitável no contexto da negociação espartilhada de matérias, pois não se percebe se, no contexto geral, ficam a beneficiar ou prejudicados os países importadores ou os exportadores de capital; e, por fim, retirada das propostas de directiva, por falta de apoio político do Conselho.

Neste contexto, a jurisprudência do TJCE em matéria de tributação directa aparece como a mais importante fonte de Direito nesta matéria, e o Tribunal como a instituição que mais bem tem assegurado as liberdades fundamentais dos contribuintes, ainda que de forma insuficiente. Todavia, até meados dos anos 80, não era claro que os tribunais nacionais pudessem utilizar o procedimento do reenvio prejudicial do art. 234.º do Tratado da CE (ex-art. 177.º), para que o Tribunal de Justiça apreciasse a compatibilidade do Direito fiscal interno (tributação directa) à luz das liberdades fundamentais do Tratado da CE e das suas proibições de discriminação e de restrições.

O primeiro acórdão do TJCE que clarificou que as liberdades fundamentais também se aplicam à tributação directa — o caso *Avoir Fiscal* (18) — resultou de um procedimento de infracção (art. 226.º do

(18) Acórdão do Tribunal de Justiça de 28.1.1986, Caso C-270/83.

Tratado da CE, ex-art. 169.º) interposto pela Comissão Europeia. É preciso entender que quando o princípio da não discriminação foi utilizado para fundamentar um reenvio prejudicial ao abrigo do art. 234.º, colocava-se um primeiro obstáculo: Os impostos sobre o rendimento assentam nos elementos de conexão fonte e residência, enquanto as liberdades fundamentais e as proibições de não discriminação a elas associadas fazem referência ao critério da não discriminação em razão da nacionalidade.

## 2. MEIOS PROCESSUAIS E PROTECÇÃO DO CONTRIBUINTE

### *Bibliografia de Direito Europeu*

John Bridge, “Procedural Aspects of the Enforcement of European Community Law through the Legal Systems of the Member States”, *European Law Review*, 1984, pp. 28 e ss.;

Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law, Text, cases and materials*, 4.ª ed., Oxford University Press, Oxford, New York, 2008;

Paulo de Pitta e Cunha, *Direito Europeu: instituições e políticas da União*, Coimbra, 2006;

Damian Chalmers e outros, *European Union Law: Text and Materials*, 2006;

Maria Luísa Duarte, *Contencioso Comunitário*, Lisboa, 2003;

David Edward, “Reform of Article 234 Procedure: The Limits of the Possible”, *Judicial Review in European Union Law, Liber Amicorum in Honour of Lord Slynn of Hadley* (ed. by David O’ Keefe, Antonio Bavasso), The Hague, London, Boston, 2000, pp. 119 e ss.;

Richard Gordon QC, *EC Law in Judicial Review*, Oxford, 2007;

J. P. Jacqué and J. H. H. Weiler, “On Road to European Union — A New Judicial Architecture: An Agenda for the Intergovernmental Conference”, *Common Market Law Review*, 1990, pp. 185 e ss.;

“Sur la voie de l’Union européenne, une nouvelle architecture judiciaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1990, pp. 441 e ss.;

Koen Lenaerts, Piet Van Nuffel, *Constitutional law of the European Union*, 2005;

“The Evolution of the judicial system of the European Union”, *A Europa e os Desafios do Século XXI*, Paulo de Pitta e Cunha, Luís Silva Morais (orgs.), Coimbra, 2008, pp. 51 e ss.;

David O’Keefe, “Appeals Against an Order to Refer under Article 177 of the EEC Treaty”, *European Law Review*, 1984, pp. 87 e ss.;

Miguel Poiars Maduro, *We the Court: The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Oxford, 2002;

Fausto de Quadros, *Droit de l’Union Européenne: droit constitutionnel et administratif de l’Union Européenne*, Paris, 2008;

Direito da União Europeia, Coimbra, 2004;

Fausto de Quadros/Ana Maria Guerra Martins, *Contencioso da União Aduaneira*, 2.ª ed., Coimbra, 2007;

*Direito da União Europeia: direito constitucional e administrativo da União Europeia*, Coimbra, 2004;

Hjalte Rasmussen, “Remedying the crumbling EC judicial system”, *Common Market Law Review*, 2000, pp. 1071 e ss.;

Schermer/Waelbroeck, *Judicial Protection in the European Communities*, 6.ª ed., Deventer, Boston, 2001;

Walter van Gerven, “The Role and Structure of the European Judiciary Now and in the Future”, *European Law Review*, 1996, pp. 211 e ss.;

Ed. lit. Armin von Bogdandy, Petros C. Mavroidis, Yves Mény, *European Integration and International Co-ordination: Studies in transnational economic law in honour of Claus-Dieter Ehlermann*, 2002.

### *Bibliografia relacionada com o pluralismo jurídico*

Nita Ghei e Francesco Parisi, “Adverse Selection and Moral Hazard in Forum Shopping: Conflicts Law as Spontaneous Order”, George Mason University School of Law, 03-42, *Law and Economics WP Series*, p. 13, [http://ssrn.com/abstract\\_id=](http://ssrn.com/abstract_id=);

Klaus Günther, “Rechtspluralismus und universaler Code der Legalität: Globalisierung als rechtstheoretisches Problem”, *Die Öffentlichkeit der Vernunft und die Vernunft der Öffentlichkeit*, Festschrift für Jürgen Habermas, Hrsg. von Lutz Wingert und Klaus Günther, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2001, pp. 541 e ss.;

Miguel Poiars Maduro, *A Constituição Plural, Constitucionalismo e União Europeia*, Principia, São João do Estoril-Cascais, 2006, capítulos 2 e 3;

Kimberly A. More/Francesco Parisi, “Rethinking Forum Shopping in Cyberspace”, <http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working-papers/02-01>;

Francesco Parisi/Erin A. O’Hara, “Conflicts of Law”, *The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*, 3.<sup>a</sup> ed., 1999;

Michelle J. White, “Asbestos Litigation: Procedural Innovations and Forum Shopping”, *Journal of Legal Studies*, Vol. 35, June 2006, pp. 365 e ss.;

Fernando Araújo, *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios, O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação*, Almedina, Coimbra, 2008, espec. Capítulo 2, e a bibliografia aí citada;

Jürgen Habermas, “Zur Legitimation durch Menschenrechte”, *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 1998, pp. 170 e ss.;

Jürgen Habermas, “Ist die Herausbildung einer europäischen Identität nötig, und ist sie möglich?”, *Der gespaltene Westen*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2004, pp. 79 e ss.;

Friedrich Hayek, *Law Legislation and Liberty, A new Statement of the liberal principles of justice and political economy*, Vol. 1 (Rules and Order), Routledge and Kegan Paul, 1973, London, Melbourne and Henley, p. 102 e ss.;

Look Chan Ho, “Anti-suit Injunctions in Cross-Border Insolvency: A Restatement”, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=406240>;

Kimberly A. More and Francesco Parisi, “Rethinking Forum Shopping in Cyberspace”, <http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working-papers/02-01>.

#### *Bibliografia de Direito Fiscal Europeu*

Cécile Brokelind (ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2007;

Ana Paula Dourado, Editorial “Forum shopping in EC Tax Law in the context of legal pluralism: spontaneous order as the optimal solution or taxpayers rights to a code of legality?”, *Intertax*, n.º 10, 2008, pp. 222 e ss.;

Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008;

Pasquale Pistone, “The Search for Objective Standards in the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxation: some Remarks from an Italian Perspective”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 223 e ss.;

Pasquale Pistone (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, Amsterdam, 2009, no prelo;

Daniel Sarmiento, “Who’s Afraid of the Acte Clair Doctrine”, Ana Paula Dourado /Ricardo (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 71 e ss.;

Peter J. Wattel, “National Procedural Autonomy and Effectiveness of EC Law: Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 35 (2), 2008, p. 112.

Neste capítulo, vamos estudar a eficácia do procedimento de reenvio prejudicial; da acção por incumprimento; das acções para indemnização de danos; das acções que pedem limitação temporal dos efeitos dos acordãos do TJCE e tecer considerações sobre as reformas necessárias.

### 2.1. O reenvio prejudicial

O reenvio prejudicial tem aumentado nos últimos anos, mas, ainda assim, os tribunais fiscais nacionais devem fazer mais reenvios para cumprir as exigências do art. 234.º do Tratado da CE, tal como interpretado nos casos *Da Costa* e *CILFIT*, e para que o Tribunal de Justiça seja efectivamente a última instância a interpretar o Direito Europeu, em caso de não existir acto claro no sentido do caso *CILFIT*. É fundamental que académicos, o Tribunal de Justiça e restante comunidade jurídica discutam a melhor forma de assegurar a protecção dos direitos do contribuinte (e do cidadão europeu em geral) <sup>(19)</sup>. O alerta dado aos tribunais nacionais para a importância da questão é fundamental para que eles se apercebam que são tribunais comunitários que partilham as competências para aplicação do Direito Europeu, tal como o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias <sup>(20)</sup>.

Por vezes, os tribunais nacionais têm contribuído para tornar efectivos os meios processuais quando está em causa a violação de

<sup>(19)</sup> V. Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine in Direct Tax Law*, 2008, Amsterdam.

<sup>(20)</sup> V. Miguel Poiars Maduro, Preface, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 1 e ss.

direitos subjectivos conferidos pelo Direito Europeu. Por exemplo, embora o Tribunal Constitucional alemão, não tenha ele próprio suscitado nenhuma questão preliminar junto do TJCE, considerou que a violação do art. 234.º do Tratado da CE por parte de um tribunal de última instância constitui uma violação de um direito fundamental a um meio processual efectivo (art. 24.º da GG) <sup>(21)</sup>.

## 2.2. As acções por incumprimento

É importante discutir também o papel da Comissão Europeia para assegurar o cumprimento das liberdades fundamentais. Como se disse, o caso *Avoir Fiscal* teve origem numa acção por incumprimento. E o caso português, *Comissão v. República Portuguesa* (C-345-/05), também teve origem numa acção por incumprimento. Como já tivemos oportunidade de escrever <sup>(22)</sup>, houve uma viragem na atitude da Comissão Europeia, no início do milénio, tendo esta passado a ser muito mais activa na utilização dos procedimentos de infracção em matéria de tributação directa.

Portugal é exemplo disso. Para além dos casos mencionados, que chegaram ao Tribunal de Justiça, temos outros procedimentos de infracção que não avançaram porque Portugal alterou a legislação. O caso da tributação dos fundos de pensões, da eliminação da dupla tributação económica dos dividendos à entrada, dos juros hipotecários, do regime excepcional de perdão da dívida tributária, são exemplos disso <sup>(23)</sup>.

<sup>(21)</sup> V. Daniel Sarmiento, “Who’s afraid of the Acte Clair doctrine”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine...*, cit., pp. 79 e ss.; e Order 1 BvR 1036/99 de 9 de Janeiro de 2001 (v. *Juristenzeitung* 2001, pp. 923 e 924).

<sup>(22)</sup> Ana Paula Dourado, “Portugal”, Cécile Brokelind (ed.), *Towards a homogeneous direct tax law*, Amsterdam, 2007, pp. 341 e ss.

<sup>(23)</sup> Ana Paula Dourado/José Almeida Fernandes, “Portuguese recent and pending cases”, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation, 2008*, eds. Lang, Pistone, Schuch, Staringer, Vienna, 2008, pp. 329-341.

## 2.3. As acções para indemnização de danos

As acções para indemnização de danos têm sido associadas ao procedimento de reenvio prejudicial, isto é, associadas a tratamentos fiscais discriminatórios (juros como compensação por montantes exigidos nas leis de imposto e indevidamente pagos por serem discriminatórios). São importantes a este propósito os casos *Metallgesellschaft*, *FII Group Litigation* e *Thin Cap Group Litigation*.

Estas acções não estão disciplinadas pelo Direito Europeu, sendo necessário aplicar os regimes nacionais, colocando-se por isso as dificuldades metodológicas do pluralismo jurídico <sup>(24)</sup>. Uma dessas dificuldades está relacionada com a escolha estratégica do fórum para resolver os litígios que ocorram. Se todas as partes pudessem controlar a informação sobre essa escolha estratégica, não haveria problemas de selecção adversa ou de sorte moral <sup>(25)</sup>. Também se deve tomar em conta um outro elemento: o da tendência do Estado social promover demasiados meios judiciais o que promove por seu

<sup>(24)</sup> Miguel Poiares Maduro, *A Constituição Plural, Constitucionalismo e União Europeia*, Principia, São João do Estoril-Cascais, 2006, capítulos 2 e 3. Sobre as dificuldades do pluralismo jurídico para os actores da lei e da democracia, Klaus Günther, “Rechtspluralismus und universal Code der Legalität...”, cit., p. 541.

Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law, Text, cases and materials*, 4.ª ed., Oxford University Press, Oxford, New York, 2008, pp. 311 e ss.

Peter J. Wattel, “National Procedural Autonomy and Effectiveness of EC Law: Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?”, *Legal Issues of Economic Integration*, 35 (2), 2008, p. 112.

<sup>(25)</sup> V. Nita Ghei/Francesco Parisi, “Adverse Selection and Moral Hazard in Forum Shopping: Conflicts Law as Spontaneous Order”, George Mason University School of Law, 03-42, *Law and Economics WP Series*, p. 13, [http://ssrn.com/abstract\\_id=](http://ssrn.com/abstract_id=) Kimberly A. More/Francesco Parisi, “Rethinking Forum Shopping in Cyberspace”, <http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working-papers/02-01>; Francesco Parisi/Erin A. O’Hara, “Conflicts of Law”, *The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*, 3.ª ed., 1999; Michelle J. White, “Asbestos Litigation: Procedural Innovations and Forum Shopping”, *Journal of Legal Studies*, Vol. 35, June 2006, pp. 365 e ss.

turno a procura dos tribunais e conduz às chamadas consequências trágicas <sup>(26)</sup>. Embora a escolha do fórum tenha as vantagens inerentes à concorrência entre Estados, a posição adoptada no curso é a de defender alguma harmonização pois esta assegura melhor a igualdade na concretização dos direitos <sup>(27)</sup>.

Para resolver o problema da multiplicidade de meios processuais na UE, o TJCE utiliza princípios que interagem e que frequentemente estão em conflito: o princípio da “autonomia dos meios processuais nacionais” ou da “rejeição de meios processuais novos” <sup>(28)</sup>, (desde que) os princípios da efectividade e equivalência e o princípio da segurança jurídica sejam observados. O princípio da segurança jurídica está numa relação de tensão com os três primeiros, especialmente com o princípio da efectividade, e a ponderação que tem sido dada aos mesmos será objecto de discussão e análise crítica.

Trata-se de princípios gerais de Direito Europeu que têm também a sua concretização no Direito Fiscal Europeu e que devem ser primeiramente estudados exactamente como princípios gerais (e portanto, através dos casos em que o Tribunal os criou e desenvolveu, independentemente de serem casos envolvendo impostos, e através de manuais e outras referências bibliográficas de Direito Europeu). Compreendidos os referidos princípios no contexto do Direito Euro-

<sup>(26)</sup> Fernando Araújo, *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios, O Problema Económico do Nível Óptimo de Apropriação*, Almedina, Coimbra, 2008, espec. Capítulo 2. Para uma argumentação semelhante a propósito da falência/insolvência transfronteiriça, Look Chan Ho, “Anti-suit Injunctions in Cross-Border Insolvency: A Restatement”, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=406240>.

Friedrich Hayek, *Law Legislation and Liberty, A new Statement of the liberal principles of justice and political economy*, Vol. 1 (Rules and Order), Routledge and Kegan Paul, 1973, London, Melbourne and Henley, p. 102.

<sup>(27)</sup> Jürgen Habermas, “Zur Legitimation durch Menschenrechte”, *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 1998, pp. 170 e ss.; “Ist die Herausbildung einer europäischen Identität nötig, und ist sie möglich?”, *Der gespaltene Westen*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2004, pp. 79-82.

<sup>(28)</sup> Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law...*, cit., pp. 311 e ss.

peu, estuda-se a sua aplicação ao Direito Fiscal. Sendo ainda princípios relativamente recentes e em desenvolvimento, na prática, ao nível de uma disciplina de mestrado, o significado dos mesmos e das acções para restituição de pagamentos indevidos e de indemnização de danos no contexto dos impostos directos é estudado em simultâneo.

Para percebermos os três primeiros princípios (autonomia de meios processuais nacionais ou “rejeição de meios processuais novos”, efectividade e equivalência) e, em especial, o alcance do princípio da efectividade, são relevantes os seguintes casos:

*Rewe* <sup>(29)</sup> e *Comet* <sup>(30)</sup>; *Dekker* <sup>(31)</sup>, *Factortame I* <sup>(32)</sup>, *Cotter* <sup>(33)</sup> e *Emmott* <sup>(34)</sup>, e *Metallgesellschaft e Hoechst* <sup>(35)</sup> <sup>(36)</sup>, *FII Group Litigation* e *Thin Cap Group Litigation*.

Esses referidos três primeiros princípios foram introduzidos nos casos *Rewe* <sup>(37)</sup> e *Comet* <sup>(38)</sup>: “In the absence of Community rules on the refund of national charges levied though not due, it is for the domestic legal system of each member State to designate the courts and tribunals having jurisdiction and to lay down the detailed procedural rules governing actions for safeguarding rights which indi-

<sup>(29)</sup> Caso 33/76 [1976] ECR 1989.

<sup>(30)</sup> Caso 45/76 [1976] ECR 2043.

<sup>(31)</sup> Caso C-177/88 *Dekker v. Stichting voor Jong Volwassenen (VJV) Plus* [1990], I-ECR 395, § 26.

<sup>(32)</sup> Caso C-213/89 *R. v. Secretary of State for Transport, ex parte Factor-tame Ltd. and Others* [1990] ECR I-2433.

<sup>(33)</sup> Caso C-377/89 *Cotter and MacDermott v. Minister for Social Welfare* [1991] ECR I-1155.

<sup>(34)</sup> Caso C-208/90 *Emmott v. Ministre for Social Welfare* [1991] ECR I-4269.

<sup>(35)</sup> Caso C-410/98 *Metallgesellschaft and Hoechst v. Inland Revenue* [2001] ECR I-4727.

<sup>(36)</sup> Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law...*, cit., pp. 313 e ss.

<sup>(37)</sup> Caso 33/76 [1976] ECR 1989.

<sup>(38)</sup> Caso 45/76 [1976] ECR 2043.

viduals derive from Community law <sup>(39)</sup> ... [principle of national procedural autonomy] ..., provided first, that such rules are not less favourable than those governing similar domestic actions <sup>(40)</sup> (principle of equivalence) and secondly, that they do not render virtually impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by Community law <sup>(41)</sup> (principle of effectiveness)".

Todavia, a jurisprudência posterior do Tribunal não é linear, porque os princípios mencionados são desenvolvidos como princípios conflituantes, especialmente quando é dada prioridade ao princípio da efectividade, o qual aparece então especialmente relacionado com o direito subjectivo e substantivo que emana do Direito Comunitário. Neste caso, a "rejeição de um meio processual novo" torna-se secundária.

São relevantes a esse propósito: *Dekker* <sup>(42)</sup>, *Factortame I* <sup>(43)</sup>, *Cotter* <sup>(44)</sup> e *Emmott* <sup>(45)</sup>, e *Metallgesellschaft e Hoechst* <sup>(46)</sup> e ainda *Thin Cap Group Litigation*. Estes são os principais acórdãos a ter em conta para se perceber a construção que o TJCE vai fazendo do princípio da efectividade, exigindo que o Estado Membro encontre sempre um meio processual adequado, mesmo que não exista um especificamente previsto para a situação em causa.

Foi essa a situação no caso *Metallgesellschaft e Hoechst*. O requerente pretendia obter o juro resultante da ilegalidade do pagamento por conta do imposto (por ser discriminatório de grupos de sociedades transnacionais e assim violar o direito de estabelecimento do

<sup>(39)</sup> O sublinhado é meu.

<sup>(40)</sup> *Idem*.

<sup>(41)</sup> *Ibidem*.

<sup>(42)</sup> Caso C-177/88 *Dekker v. Stichting voor Jong Volwassenen (VJV) Plus* [1990], I-ECR 395, § 26.

<sup>(43)</sup> Caso C-213/89 *R. v. Secretary of State for Transport, ex parte Factor-tame Ltd. and Others* [1990] ECR I-2433.

<sup>(44)</sup> Caso C-377/89 *Cotter and MacDermott v. Minister for Social Welfare* [1991] ECR I-1155.

<sup>(45)</sup> Caso C-208/90 *Emmott v. Ministre for Social Welfare* [1991] ECR I-4269.

<sup>(46)</sup> Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law...*, cit., pp. 313 e ss.

Tratado da CE). Na verdade, o regime fiscal do Reino Unido discriminava as sociedades de grupo em que as sociedades-mães eram residentes fora do Reino Unido, pois uma filial residente no Reino Unido, ao pagar dividendos a uma sociedade-mãe não residente estava sujeita ao imposto por conta do imposto sobre sociedades, enquanto as sociedades de grupo todas elas residentes no Reino Unido podiam optar pelo regime de tributação consolidada e evitar assim o pagamento por conta. Demonstrada junto do TJCE a violação do direito de estabelecimento do Tratado da CE, e requerido o pagamento de juros referente ao pagamento antecipado de imposto para a sociedade, o Reino Unido alegou que não existia um meio processual adequado à situação, pois não era devido nenhum montante a título principal. O Tribunal considerou irrelevante que a restituição de montantes indevidos naqueles casos não fosse prevista pelos meios processuais do Reino Unido <sup>(47)</sup>.

#### Questão a discutir:

O juro pago apenas repõe a legalidade (restituição por pagamento indevido) ou compensa por uma perda resultante da ilegalidade?

A posição do Tribunal sobre a diferença entre os dois tipos de acções, no conjunto dos acórdãos que tratam este tema, ainda não é muito clara.

Segundo o Tribunal defendeu no caso *Metallgesellschaft e Hoechst* (§§ 87-88), os juros a pagar pelo Estado vão simplesmente repor a legalidade, nos casos em que a legislação fiscal interna contrária ao Tratado da CE apenas implica um pagamento antecipado de imposto, i.e., uma desvantagem de tesouraria.

Pelo contrário, no caso *Thin Cap Group Litigation* (§§ 113 e ss.), o Tribunal considerou que a conversão de obrigações em acções, de modo a cumprir as regras de subcapitalização, ou as vantagens fis-

<sup>(47)</sup> Paul Craig/Gráinne De Búrca, *Idem*, pp. 319-320.

cais não obtidas por uma sociedade residente de modo a cumprir um regime fiscal nacional ilegal, ou as despesas tidas por uma sociedade de modo a cumprir essa legislação fiscal nacional ilegal, pode conduzir a verdadeiras perdas e os montantes reclamados só podem ser obtidos através de uma acção por indemnização.

Por seu turno, o princípio da segurança jurídica na interposição de acções foi tratado pelo Tribunal em *Arcor e I-21* <sup>(48)</sup> e *Kühne e Heitz* <sup>(49)</sup>. O referido princípio é concretizado pela aceitação de prazos razoáveis para a interposição das acções (impugnação de decisões administrativas, incluindo a impugnação de liquidações de imposto ou outros actos da administração fiscal), e pelo esgotar dos meios processuais, como foi decidido em *Arcor e I-21* <sup>(50)</sup>, e reafirmado, como princípio em *Kühne e Heitz* (§ 24).

Todavia, também aqui, o Tribunal de Justiça admite excepções. Em *Kühne e Heitz* <sup>(51)</sup>, o Tribunal admitiu a possibilidade de reabertura de prazos judiciais para pôr em causa actos da administração considerados legais por decisão de um tribunal nacional, devido a um acórdão subsequente do TJCE em sentido contrário à decisão do tribunal nacional (v. *Kühne e Heitz*, §§ 25 e ss.) <sup>(52)</sup>.

Ora, se um tribunal nacional não tiver utilizado o art. 234.º do Tratado da CE (sendo obrigado a isso quando há dúvidas sobre a compatibilidade entre o Direito interno e o Direito Europeu, mas erradamente não suscitou a questão perante o TJCE) e tiver chegado a uma decisão que, segundo posterior acórdão do TJCE, viola o

<sup>(48)</sup> Casos conj. C-392/04 e C-422/04 [2006], ECR I-8559.

<sup>(49)</sup> Caso C-453/00 *Kühne und Heitz NV v. Productschap voor pluivee en eieren* [2004], ECR I-837.

<sup>(50)</sup> Casos conj. C-392/04 e C-422/04 [2006], ECR I-8559.

<sup>(51)</sup> Caso C-453/00 *Kühne und Heitz NV v. Productschap voor pluivee en eieren* [2004], ECR I-837.

<sup>(52)</sup> V. Ana Paula Dourado, "Is it Acte Clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine*, cit., pp. 57 e ss.; Daniel Sarmiento, "Who's afraid...", cit., pp. 77-79.

Direito Europeu, esta última decisão permite, em certos casos (cabe discutir se excepcionalmente ou não), a um sujeito passivo a reabertura do processo junto dos tribunais domésticos, de modo a obter uma decisão conforme ao Direito Europeu.

Como se percebe, *Kühne e Heitz* atenua o princípio da segurança jurídica e é por isso muito criticado pela doutrina <sup>(53)</sup>. É certo que o TJCE acrescentou que tal reabertura de prazos processuais só é admissível se o Direito nacional prever a possibilidade de as autoridades administrativas reavaliarem a sua decisão administrativa final, desde que interesses de terceiros não sejam negativamente afectados, e que, em certas circunstâncias, a existência desse poder possa implicar uma obrigação de anular a decisão (§ 25 do mesmo acórdão). Compete ao tribunal nacional verificar se há uma obrigação, ao abrigo do Direito Europeu, de reabrir a decisão administrativa final.

Os poderes que o TJCE dá ao tribunal nacional sobre se se justifica reconsiderar e decidir sobre a anulação da decisão administrativa, são relativamente amplos e não contribuem para a segurança jurídica, pois a ponderação pelo tribunal nacional deve ser feita, mesmo se o Direito nacional não prever expressamente que uma decisão judicial posterior possa conduzir à reabertura do processo (cf., de novo, o § 25 do acórdão). No caso concreto, o TJCE considera que o facto de o administrado ter reclamado junto do órgão administrativo imediatamente após o acórdão do TJCE contrário à decisão administrativa e judicial nacional, obriga à reabertura do processo por parte do órgão administrativo (devendo ser ponderado por este se não são negativamente afectados interesses de terceiros).

Se este caminho não puder ser seguido pelo Direito nacional, resulta de *Kühne e Heitz* que o administrado pode recorrer a uma acção de indemnização por danos (segundo o caso *Köbler* <sup>(54)</sup>) ou, em última análise, que a Comissão Europeia pode interpor um procedi-

<sup>(53)</sup> *Idem*, e referências bibliográficas aí contidas.

<sup>(54)</sup> Ana Paula Dourado, "Is it Acte Clair?...", cit., pp. 57 e ss.

mento de infracção junto do TJCE (art. 226.º Tratado da CE). *Kühne e Heitz* e *Köbler* devem pois também ser interpretados à luz do princípio da segurança jurídica e da tensão existente com o princípio da efectividade.

Em *Köbler*, o Tribunal admite, expressamente, e pela primeira vez, que decisões de tribunais nacionais contrárias ao Direito Europeu podem conduzir a responsabilidade por parte do Estado Membro em causa. Embora o TJCE negue, em *Köbler*, que o princípio de res judicata esteja a ser posto em causa, a verdade é que a aplicação do princípio da indemnização em virtude da violação do Direito Europeu por parte de quaisquer órgãos de soberania estadual, incluindo os tribunais, diminui fortemente a segurança jurídica. Todavia, parece ser esta a única forma de tornar efectivo o primado do Direito Europeu e obrigatório o recurso ao art. 234.º, n.º 3, do Tratado da CE, tendo em conta que os casos *Da Costa* e *CILFIT* vieram reduzir o alcance da obrigatoriedade do reenvio prejudicial pelos tribunais nacionais.

Os casos *i-21*, *Kempter*, *Kapferer* and *Lucchini* têm também de ser estudados a este propósito.

#### 2.4. Crítica aos meios processuais de Direito Europeu e forum shopping no contexto do pluralismo jurídico

Os meios processuais de Direito Europeu são o último passo de um longo processo, pois normalmente (o que não acontece com a acção por incumprimento por parte da Comissão Europeia) só são utilizados quando os meios processuais nacionais não resultaram. Na prática, portanto, todo o processo é moroso e caro para um litigante, e pode ainda acontecer que o litigante tenha direito a uma compensação por danos, mas não à reposição da situação legal, como parece resultar de *Köbler* <sup>(55)</sup>.

<sup>(55)</sup> V. a crítica em Daniel Sarmiento, “Who’s afraid...”, cit., p. 79.

No quadro do Direito Fiscal Europeu ou inter-estadual, tal como noutros ramos de Direito em que se verificam factos plurilocalizados, os potenciais litigantes podem tirar partido da indeterminação dos meios processuais a utilizar, o que coloca interessantes problemas de escolha do meio processual ou do tribunal competente, dentro de um ordenamento jurídico ou de escolha do próprio ordenamento jurídico. Na verdade, o maior ou menor sucesso da acção processual dependerá da escolha do meio processual ou do forum.

Nos casos *ACT Group Litigation*, *Denkavit France*, *Amurta* teria sido possível ao sujeito passivo impugnar a liquidação ilegal noutro Estado Membro (no Estado Membro da residência do accionista, o que no caso *Denkavit France* significariam os Países Baixos e no caso *Amurta*, Portugal). Deve ser introduzido um outro elemento nesta discussão: as administrações fiscais mais activas podem condicionar a escolha do *forum*, na utilização do mecanismo de correcção de preços de transferência. Na verdade, a Convenção de Arbitragem 90/436/CEE de 23 de Julho de 1990, permite às administrações fiscais corrigirem os preços de transferência, praticados entre empresas associadas, que não correspondam ao princípio da plena concorrência, e o que se tem verificado é que as administrações com mais e melhores recursos humanos têm accionado a aplicação da Convenção. Neste caso, a escolha de meios processuais e tribunais competentes é determinada pela actuação da Administração Fiscal que aplicou a convenção em primeiro lugar.

#### 2.5. Meios administrativos para reembolso ou ressarcimento de montantes indevidamente pagos vs. meios cíveis de indemnização de danos

Um dos problemas que se colocam quando o contribuinte quer ser ressarcido de um imposto nacional ilegalmente cobrado, por ter sido considerado contrário às liberdades fundamentais ou a uma Directiva pelo TJCE, é o da escolha dos meios processuais adequados, nomeadamente, a escolha entre uma acção administrativa ou uma acção cível de indemnização. Em muitos Estados Membros,

os prazos para interpor acções administrativas são menores do que os prazos para as acções cíveis de indemnização por danos. Para percebermos estas questões, devem ser analisados os acórdãos *Arcor e i-2, Degendorf* <sup>(56)</sup>, *National Farmers' Union* <sup>(57)</sup> e *Assi Domän Kraft* <sup>(58)</sup>. Nestes casos, o TJCE reiterou, de forma inequívoca, que uma decisão susceptível de recurso mas que não o foi, se torna caso julgado, fazendo prevalecer o princípio da segurança jurídica.

Todavia, no caso *Thin Cap Group Litigation* <sup>(59)</sup>, o Tribunal considerou que o Direito Europeu permite o acesso a acções cíveis indemnizatórias a sujeitos passivos que não utilizaram todos os meios disponíveis ao abrigo do Direito administrativo fiscal interno, porque esperavam que as suas pretensões seriam recusadas pelas autoridades nacionais <sup>(60)</sup>. Casos como este mostram a hesitação do TJCE quanto ao peso relativo a dar aos princípios da autonomia dos meios processuais domésticos, ao princípio da efectividade e ao princípio da segurança jurídica relacionado com prazos razoáveis para interposição de acções.

Mas a utilização por parte do sujeito passivo, das acções cíveis de indemnização não é necessariamente tão vantajosa como parece resultar da jurisprudência mencionada e do que se escreveu nos parágrafos anteriores.

É preciso ainda confrontar outros requisitos:

- No caso das acções administrativas, o único requisito relevante é o prazo.

<sup>(56)</sup> Caso C-188/92 *TWD Textilwerke Deggendorf* [1994], ECR I-833.

<sup>(57)</sup> Caso C-241/01 *National Farmers' Union v. Secrétariat général du gouvernement* [2002], ECR I-9079.

<sup>(58)</sup> Caso C-310/97 P *Commission v AssiDomän Kraft Products AB and Others* [1999], ECR I-5363.

<sup>(59)</sup> Caso C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* [2007], ECR I-2107.

<sup>(60)</sup> Neste sentido, Peter J. Wattel, "National Procedural Autonomy...", cit., p. 112.

- Por seu turno, nas acções cíveis indemnizatórias, a responsabilidade pelos danos só ocorre em face de verdadeira perda e do preenchimento das seguintes condições;
- A regra de Direito Europeu infringida deve conferir direitos aos indivíduos;
- A violação da regra deve ser "suficientemente grave";
- Deve haver umnexo causal entre a violação e o dano sofrido;
- Além do mais, a pessoa que invoca os danos deve ter mostrado uma diligência razoável para evitar os danos, e deve ter utilizado a tempo as acções disponíveis.

Estes requisitos foram estabelecidos em *Francovich* <sup>(61)</sup> e *Brasserie du Pêcheur e Factortame* <sup>(62)</sup>. O requisito mais difícil de preencher quando estamos perante casos de tributação directa é o da violação "suficientemente grave" da regra, uma vez que o que está normalmente em causa é a violação das liberdades fundamentais por parte da legislação fiscal interna, e não é fácil perceber se existe acto claro (*Acte clair/acte éclairé*) <sup>(63)</sup>. O sujeito passivo pode por isso correr alguns riscos se deixar passar os prazos da acção administrativa para reposição da legalidade. Ainda assim, o Tribunal é bastante tolerante quando interpreta o critério da "diligência razoável" demonstrada pelo sujeito passivo. Quer em *Metalgesellschaft* quer em *Thin Cap Group Litigation*, o Tribunal considerou que "o exercício de direitos conferidos a particulares por disposições de Direito Europeu com efeito directo, se tornaria impossível ou excessivamente difícil se as acções para restituição ou compensação fossem impossíveis ou excessivamente difíceis de aplicar".

<sup>(61)</sup> Casos conj. C-6/90 e C-9/90 *Francovich and Bonifaci v. Italy* [1991], ECR I-5357.

<sup>(62)</sup> Casos conj. C-46/93 e C-48/93, *Brasserie du Pêcheur SA v. Germany, and R. v. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd. and Others* [1996], ECR I-1029.

<sup>(63)</sup> V., por todos, Ana Paula Dourado, "Is it Acte Clair?...", cit., pp. 57-60.

Assim, no § 106 de *Metallgesellschaft* e no § 125 de *Thin Cap Group Litigation* diz-nos o Tribunal:

“the exercise of rights conferred on private persons by directly applicable provisions of Community law would be rendered impossible or excessively difficult if their claims for restitution or compensation based on infringement of Community law were rejected or reduced solely because the persons concerned had not applied for a tax advantage which national law denied them, with a view to challenging the refusal of the tax authorities by means of the legal remedies provided for that purpose, invoking the primacy and direct effect of Community law”.

Ao interpretar de forma ampla a condição de “razoável diligência” por parte do sujeito passivo, o Tribunal está a promover o *forum shopping*, pois o sujeito passivo pode evitar os efeitos dos prazos das acções administrativas <sup>(64)</sup>.

Quer no caso *Thin Cap Group Litigation* quer no *FII Group Litigation*, o Tribunal liga o critério da “violação suficientemente grave da lei” à existência de *acte clair/acte éclairé*. Segundo o Tribunal, no quadro da tributação directa, a clareza das regras só é atingida de forma progressiva (*Thin Cap Group Litigation*, §§ 120-121; cf. *FII Group Litigation*, §§ 213-217). No caso *Thin Cap Group Litigation*, embora referindo-se ao *Lankhorst-Hohorst* <sup>(65)</sup> (“Until delivery of the judgment in *Lankhorst-Hohorst*, the problem raised by the current reference for a preliminary ruling had not, as such, been addressed in the Court’s case-law”, *Thin Cap Group Litigation*, § 121), o Tribunal não é muito explícito quanto à existência de acto claro desde o caso *Lankhorst-Hohorst*, e portanto se existe uma “violação grave do Direito Europeu” por parte do Reino Unido, desde o caso *Lankhorst-Hohorst*.

Interessa perceber que o Tribunal ainda não tem uma jurisprudência estável sobre este assunto e a forma de combinar os princípios,

<sup>(64)</sup> V. Peter J. Wattel, “National procedural autonomy...”, cit., p. 112.

<sup>(65)</sup> Caso C-324/00 *Lankhorst-Hohorst v. Finanzamt Steinfurt* [2002], ECR I-11779.

e devem ser discutidas as melhores combinações/ponderações dos referidos princípios, nomeadamente:

- Se há desvantagens para os Estados Membros e para a ordem jurídica Europeia, resultantes da indeterminação, na ponderação pelo Tribunal dos princípios atrás referidos e da consequente procura pelo sujeito passivo das acções ou tribunais que cheguem a soluções mais vantajosas.
- Se, pelo contrário, a indeterminação na ponderação pelo Tribunal de tais princípios conduz a resultados incertos no *forum shopping*, e, por isso, reduz tal procura de acções ou de tribunais que cheguem a soluções mais vantajosas, jogando o sujeito passivo nas acções seguras.
- Se o *forum shopping* é em si prejudicial, nomeadamente, em termos de princípio da igualdade de acesso aos tribunais e de resolução idêntica de casos idênticos <sup>(66)</sup>;
- e, em última análise, se são de proteger as expectativas de que circunstâncias idênticas devem conduzir a resultados idênticos. Estudaremos a este propósito os problemas da selecção adversa <sup>(67)</sup> e do risco ou sorte moral <sup>(68)</sup>.
- Se, portanto, o *forum shopping* deve ser evitado pelos diferentes actores do Direito, no quadro do pluralismo jurídico <sup>(69)</sup>, nomeadamente, através de uma interpretação anti-*shopping*; se deve ser promovida a harmonização dos procedimentos, para se evitar a necessidade de tal interpretação <sup>(70)</sup>;
- Se, para além do mais, o *forum shopping* nestas matérias e no espaço da União Europeia, tem conduzido ou pode conduzir à introdução de novos procedimentos, os quais atribuirão

<sup>(66)</sup> Ghei/Parisi, cit.

<sup>(67)</sup> Kimberly A. More/Francesco Parisi, “Rethinking Forum Shopping...”, cit.; Francesco Parisi/Erin A. O’Hara, “Conflicts of Law”, cit.

<sup>(68)</sup> V. estes conceitos em Ghei/Parisi, “Adverse Selection...”, cit., p. 4.

<sup>(69)</sup> V., sobre a procura de um conceito uniforme de Direito, Klaus Günther, “Rechtspluralismus...”, cit., pp. 541 e ss.

<sup>(70)</sup> V., Look Chan Ho, “Anti-suit Injunctions...”, cit.

maior ressarcimento de danos ou maiores indemnizações aos sujeitos passivos, o que, numa perspectiva de análise económica do Direito, terá a desvantagem de aumentar os custos judiciais e a procura dos tribunais <sup>(71)</sup>.

- Se o *forum shopping* é um comportamento susceptível de ser eliminado, tendo em conta que mesmo perante regras harmonizadas as interpretações jurisprudenciais criam excepções às regras legais (estudaremos a este propósito o caso *Emmot* <sup>(72)</sup>).

A lógica Hayekiana trata a ordem jurídica como uma ordem espontânea, aceita o *forum shopping* como parte dessa ordem e portanto recusa a possibilidade da sua eliminação <sup>(73)</sup>. Além do mais, as regras harmonizadas não são óptimas <sup>(74)</sup>, pois são criadas por “actores influentes”. Defendemos porém, numa perspectiva habermasiana, que o conceito de direitos e de processo justo pertencem à tradição dos ordenamentos jurídicos dos Estados Membros da União Europeia, e que por isso, a certeza legal é um princípio fundamental a defender <sup>(75)</sup>.

### 3. AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS E A REESTRUTURAÇÃO DO DIREITO FISCAL: ASPECTOS DE SISTEMATIZAÇÃO

#### Bibliografia

Axel Cordewener, “Personal Income Taxation of Non-Residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms”, *The Influence of European*

<sup>(71)</sup> Michelle J. White, “Asbestos Litigation...”, cit., pp. 365 e ss.; Fernando Araújo, *A Tragédia dos Baldios...*, cit., espec. Capítulo 2.

<sup>(72)</sup> Através das observações feitas por Peter J. Wattel, “National procedural autonomy...”, cit., pp. 128-132.

<sup>(73)</sup> Friedrich Hayek, *Law Legislation and Liberty...*, p. 102.

<sup>(74)</sup> Ghei/Parisi, “Adverse Selection...”, cit., p. 11.

<sup>(75)</sup> Klaus Günther, “Rechtspluralismus...”, cit., p. 557 e ss.; Jürgen Habermas, “Zur Legitimation durch Menschenrechte”, cit., pp. 170 e ss.; “Ist die Herausbildung einer europäischen Identität nötig...”, cit., pp. 79-82.

*Law on Direct Taxation, Recent and Future Developments*, Ed. Dennis Weber, The Netherlands, 2007, pp. 35 e ss.;

Axel Cordewener, George. W. Kofler and Schindler, Philipp Clemens, “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ”, *European Taxation*, 2007, n.º 3, pp. 107 e ss.;

Luc De Broe, “Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’”, *EC Tax Review*, 2008, n.º 3, pp. 142 e ss.;

Ana Paula Dourado, “Is it Acte clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 13 e ss.;

Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008;

Julian Ghosh, *Principles of the Internal Market and Direct Taxation*, Oxford, 2007;

Georg Kofler/Ruth Mason, “Double Taxation: A European “Switch in Time?””, HeinOnline, *Columbian Journal of European Law*, 14, 2007-2008, pp. 63 e ss.;

Michael Lang/Pasquale Pistone (eds.), *The EU and Third Countries: direct taxation*, Vienna;

Ruth Mason, Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review*, n.º 5, 2008, pp. 1277 e ss.;

“Common Markets, Common Tax Problems”, *Florida Tax Review*, n.º 7, 2007, pp. 600 e ss.;

Pasquale Pistone, “Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation”, *Inter-tax*, 2008, n.º 4, pp. 146 e ss.;

Raffaele Russo e outros, *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam, 2007;

Servaas van Thiel, “Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: acte clair rules that can be readily applied by national courts”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges, *The Acte Clair Doctrine in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 85 e ss.;

Servaas van Thiel, “Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment”, *The Influence of European Law on Direct Taxation*, cit., pp. 80 e ss.;

Servaas van Thiel, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*, Amsterdam, 2001;

Frans Vanistendael, “Cohesion: the phoenix rises from his ashes”, *EC Tax Review*, 2005, n.º 4, pp. 208 e ss.;

Peter J. Wattel, “Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality”, *EC Tax Review*, 2003, n.º 4, pp. 194 e ss.;

Dennis Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms, A Study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2002;

Dennis Weber, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC”, *Intertax*, 2006, n.º 12, pp. 585 e ss.;

D. M. Weber (ed.), *The Influence of European law on Direct Taxation. Recent and Future Developments*, Eucotax Series on European Taxation, The Hague, 2007.

### 3.1. Considerações introdutórias

A jurisprudência do TJCE pode ser estudada através das seguintes três classificações:

- 1) As liberdades fundamentais que podem ser violadas pela legislação interna ou pelas convenções de dupla tributação — livre circulação de pessoas dividida entre livre circulação de trabalhadores (art. 39.º do Tratado) e liberdade de estabelecimento (art. 43.º do Tratado); livre prestação de serviços (art. 49.º do Tratado); livre circulação de capitais (art. 56.º do Tratado).
- 2) O conjunto de questões fiscais que já foram objecto de análise pelo TJCE, e que nos permitem afirmar que a jurisprudência é constante, com aspectos de “acto claro” — princípio da capacidade contributiva, tratamento fiscal das pensões, direito de estabelecimento primário, relações entre a sociedade e o accionista, direito de estabelecimento secundário, regras anti-abuso, aplicação da livre circulação de capitais a Países terceiros e as discriminações em matéria fiscal.

- 3) A perspectiva do Estado exportador de capital, incluindo neste conceito os serviços e o estabelecimento de empresas, ou de factor de produção trabalho (Estado de residência) e do Estado importador de capital (Estado da fonte, que pode ou não ser também Estado da residência, de que são exemplo os dividendos pagos por filiais a accionistas de outro Estado Membro (casos *Denkavit France, Amurta*) ou a tributação das pensões de alimentos auferidas por um sujeito passivo num Estado Membro e pagas por um sujeito passivo residente noutro Estado Membro (*Schempp*): impostos à saída e impostos à entrada.

Poderíamos adoptar uma quarta sistematização, tendo por base os princípios do Direito Fiscal de um Estado de Direito e os elementos do *Tatbestand* sistemático de imposto que tenham sido objecto de análise pelo Tribunal de Justiça: Princípio da capacidade contributiva; princípio da certeza jurídica; princípio da territorialidade; princípio da justiça fiscal vs. abuso de normas fiscais; regras de incidência objectiva e subjectiva; regras sobre a determinação da matéria colectável; regras sobre taxas de imposto; regras sobre distribuição de competências entre Estados importadores e Estados exportadores de capital; regras sobre métodos de atenuação/eliminação da dupla tributação; regras anti-abuso.

Este método não é seguido na tributação directa pelo facto de o Direito Comunitário primário (e o Direito Europeu) ser construído transversalmente, independentemente dos ramos de Direito, pelo menos até esta fase de evolução da jurisprudência. No quadro do IVA harmonizado, há princípios do próprio IVA que são reconhecidos pelo Tribunal. O desafio que se coloca à tributação directa é o de saber se, com a evolução da jurisprudência, não atingiremos uma fase em que o Tribunal tomará em conta os princípios dos diferentes ramos de Direito adequados à resolução do litígio.

Em suma, os dois primeiros métodos dão primazia à sistematização do Direito Europeu pelo Tribunal de Justiça (e diríamos que a análise é de Direito Europeu Fiscal, em que se secundarizam os prin-

cípios e objectivos prosseguidos pelo Direito Fiscal) embora o segundo o cruze com o *Tatbestand* sistemático de imposto; enquanto o terceiro e quarto métodos dão primazia à sistematização do Direito Fiscal (e assim estamos claramente no campo do Direito Fiscal Europeu, em que os objectivos do Direito Fiscal não são (devem ser) esquecidos na lógica da integração Europeia).

Podemos também cruzar os primeiro, segundo e quarto critérios, segundo uma metodologia vai do geral para o particular. Assim, quais os princípios e regras (referidos no quarto critério) do Estado exportador de capital (segundo critério) que, tendo sido formuladas na lógica do princípio da territorialidade, são compatíveis ou incompatíveis com as liberdades fundamentais do Tratado da CE (primeiro critério). E quais os quais os princípios e regras (referidos no quarto critério) do Estado importador de capital (segundo critério) que, tendo sido formuladas na lógica do referido princípio da territorialidade, são compatíveis ou incompatíveis com essas liberdades (primeiro critério).

### 3.2. Compatibilidade dos elementos fonte e residência com as liberdades fundamentais na jurisprudência do TJCE

#### Bibliografia

Ana Paula Dourado, General Report, “Is it Acte Clair?...”, cit., pp. 28 e ss.;

Frans Vanistendael, “The ECJ at the Crossroads: Balancing the Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market”, *European Taxation*, 2006, pp. 413 e ss.;

V., também, Pasquale Pistone, “The Search for Objective Standards in the Application of the *Acte Clair* doctrine to Direct Taxation: Some remarks from an Italian perspective”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 260 e ss.;

Thierry Pons, “The *Denkavit Internationaal* Case and Its Consequences: The Limit between Distortion and Discrimination?”, *European Taxation*, 2007, p. 216;

Dennis Weber/Frauke Davits, “The Practical Application of the *Acte Éclairé* and the *Acte Clair* Doctrine (with references to Netherlands direct

tax law)”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 297 e ss.;

Adam Zalasinski, “Acte Clair, Acte Éclairé and EC Judicial Protection in the Field of Direct Taxation (with references to the Polish judicial system)”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 335 e ss.;

Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 5<sup>th</sup> ed. (Abridged Student ed.), The Netherlands, 2008, pp. 339-345, 423;

Servaas van Thiel, “Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment”, *The Influence of European Law on Direct Taxation*, cit., pp. 80-83;

Dennis Weber, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC”, *Intertax*, 2006, n.º 12, pp. 585 e ss.

Tendo em conta a metodologia proposta, a primeira grande questão que se nos coloca é a de saber se os elementos de conexão fonte e residência, tal como foram consagrados no princípio do século XX, reconhecidos pela Sociedade das Nações e pela OCDE, não são incompatíveis com o Tratado da CE <sup>(76)</sup>. Da jurisprudência do TJCE teremos de distinguir entre as restrições causadas por esses elementos e os efeitos potencialmente restritivos resultantes de disparidades da legislação: Vejam-se os casos *Lenz*, *Truck Center*, *Cartesio*.

### 3.3. Regras do *Tatbestand* sistemático de imposto que podem ser objecto de análise pelo TJCE

É jurisprudência constante do Tribunal que os diferentes elementos do *Tatbestand* de imposto podem ser objecto de um juízo de compatibilidade com as liberdades fundamentais. No recente caso *Cartesio* <sup>(77)</sup>, o Tribunal parece ter entendido que no estágio actual

<sup>(76)</sup> V. Bibliografia recomendada para este ponto.

<sup>(77)</sup> C-216/03, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*, de 16.12.2008.

de harmonização, cabe aos Estados Membros determinar quando uma sociedade é nacional desse Estado e quando deixa de o ser — em última análise, caberá aos Estados Membros decidir sobre o momento de nascimento e de morte de uma sociedade.

Todavia, não há matérias que fiquem de fora do juízo do Tribunal, e na medida em que elas ainda estejam na competência dos Estados Membros, têm de ser exercidas em conformidade com o Direito Europeu <sup>(78)</sup>.

### 3.3.1. As regras de incidência

A jurisprudência do TJCE sobre a compatibilidade de regras de incidência fiscal com as liberdades fundamentais, incluindo o direito a não ser discriminado por um determinado regime interno por certas categorias de sujeitos passivos, deve ser objecto de análise.

### 3.3.2. Estabelecimentos estáveis

Sobre o tratamento não discriminatório a dar aos estabelecimentos estáveis, são relevantes os casos <sup>(79)</sup> *Avoir Fiscal*, *Commerzbank*, *Royal Bank of Scotland*, *Saint-Gobain*, *XY*, *CLT-UFA*, *Deutsche Shell*, *Lidl Belgium*, *Krankenheim*.

Desde o caso *Avoir Fiscal* que o Tribunal defende claramente que os estabelecimentos estáveis não podem ser discriminados em relação a filiais de sociedades residentes noutro Estado Membro, com base no art. 43.º (ex-art. 48.º) do Tratado da CE — isto é, com base no direito de estabelecimento secundário. O *Saint-Gobain* foi o acórdão que veio marcar um avanço em relação ao *Avoir Fiscal*, porque o

<sup>(78)</sup> Conclusões do Advogado Geral Poiras Maduro, 22.5.2008, Caso C-210/06, *Cartesio*, § 30; Koen Lenaerts, “Constitutionalism and the many faces of federalism”, *American Law Journal of Comparative Law*, 1990, p. 220.

<sup>(79)</sup> V., por ex., Katri Aarnio, “Treatment of Permanent Establishments and Subsidiaries under EC Law: towards a uniform concept of secondary establishment in European tax law?”, *EC Tax Review*, 2006, n.º 1, pp. 18 e ss.

TJCE defendeu que as situações triangulares ficam abrangidas, desde que sede e estabelecimento estável se situem em dois Estados Membros. Por outras palavras, não é necessário que os dividendos materialmente atribuídos aos estabelecimentos estáveis tenham fonte num Estado Membro, podendo ser provenientes de um País Terceiro para serem protegidos pelo Tratado.

Dentro da questão da não discriminação do estabelecimento estável devem ser agrupados os seguintes casos, tendo em conta as questões de não discriminação que suscitam:

#### a) *Avoir Fiscal vs. Saint-Gobain* <sup>(80)</sup>

Questões a discutir:

- 1) O Caso *Saint-Gobain* vai além do princípio da não discriminação do Direito Fiscal Internacional (art. 24.º, n.º 3, do Modelo da OCDE)?
- 2) O Caso *Saint-Gobain* teria sido resolvido pelo TJCE de modo diferente se a França, em vez de adoptar o método da isenção, adoptasse o método do crédito?
- 3) O Caso *Saint-Gobain* cria alguma expectativa justificada, relativamente a uma Cláusula da Nação Mais Favorecida em matéria de tributação directa?

#### b) *Deutsche Shell, Lidl Belgium* (em confronto com *Marks & Spencer, Rewe Zentralfinanz* e *Oy AA*)

Nestes casos, discute-se se o princípio da territorialidade da tributação, tal como consta das legislações fiscais internas, e reconhecido pelas convenções de dupla tributação, é incompatível com o

<sup>(80)</sup> Ana Paula Dourado, “Do caso “Saint-Gobain” ao caso “Metallgesellschaft””: o âmbito do princípio da não-discriminação do estabelecimento estável no Tratado da CE e a cláusula da Nação mais-favorecida”, *Planeamento e concorrência fiscal internacional*, Lisboa, 2003, pp. 91 e ss.

princípio da liberdade de estabelecimento do Tratado da CE <sup>(81)</sup>. Isto é: desde que as perdas ocorridas no Estado do estabelecimento estável e com este relacionadas possam ser deduzidas nesse Estado do estabelecimento estável, segundo o estipulado numa convenção de dupla tributação e na legislação interna, o art. 43.º do Tratado da CE não impede que o Estado da residência (o Estado da sede da sociedade) não aceite tal dedução.

Para o Tribunal, existe uma restrição à liberdade de estabelecimento, mas essa restrição é justificada por duas razões (*Marks & Spencer*, §§ 45, 47, 48; *Rewe Zentralfinanz*, § 47; *OyAA*, §§ 54, 56; *Lidl Belgium*, §§ 31-32):

1. Manutenção da distribuição das competências de tributação entre os Estados Membros envolvidos;
2. Necessidade de evitar o perigo que as perdas sejam tomadas em conta 2 vezes.

Estas justificações permitem respeitar o princípio da territorialidade, que o Tribunal também explica através da “simetria entre o direito de tributar lucros e o direito de deduzir perdas” (por ex., § 33 da decisão *Lidl Belgium*). O Estado que tributa o rendimento é o Estado que tem de admitir a dedução de perdas. Só se essas perdas não puderem de todo ser deduzidas no Estado da fonte é que o Estado da sede (ou da sociedade-mãe, no caso de filiais — v. *Marks & Spencer*) tem de aceitar a dedução. No caso *Krankenheim*, o Tribunal admitiu a recaptura de perdas por parte do Estado da sede (admissibilidade de dedução com posterior tributação de lucros), e embora no final não houvesse dedução efectiva de perdas (elas não podiam ser deduzidas no Estado da fonte, e embora tivessem sido

<sup>(81)</sup> V., por todos, Malcolm Gammie, “The Impact of the Marks & Spencer case on US European Planning”, *Intertax*, 2005, p. 487; Frans Vanistendael, “Cohesion: The phoenix rises from his ashes”, *EC Tax Review*, 2005, n.º 4, pp. 218 e ss.

deduzidas na sede, os lucros obtidos posteriormente foram tributados no Estado da sede), segundo o Tribunal, esse resultado deve-se à disparidade dos regimes fiscais.

### 3.2.3. Os trabalhadores fronteiriços e as situações de residentes num Estado Membro com despesas plurilocalizadas

Sobre o tratamento não discriminatório a dar a trabalhadores fronteiriços, refiram-se os casos *Werner*, *Schumacker*, *Wielockx*, *Asscher*, *Gilly*, *Geschwind*, *Ritter-Coulais*, *Zurstrasse*, *Wallentin*, *Conijn*, *Turpeinen*, *Renneberg*.

A estes deve acrescentar-se o tratamento fiscal a dar a um residente obrigado pela legislação do seu Estado a ter despesas de carácter pessoal (pensão de alimentos), as quais constituem rendimento-acréscimo de um não residente (*Schempp*). Estes casos permitem verificar que a livre circulação no mercado interno implica a crise do elemento de conexão residência e, no caso das pessoas singulares, a criação de uma nova categoria de residentes, ou até, de um novo elemento de conexão: a categoria dos trabalhadores fronteiriços ou dos residentes com a maior parte do seu rendimento obtido fora do Estado de residência.

*Devem ser discutidas as seguintes questões:*

1. Como está protegida a terceira categoria de contribuintes? Equiparação total a residentes ou ficção de residência? A este propósito, devem ser estudados *Werner* e *Schumacker*, *Geschwind*, *Ritter-Coulais*, *Zurstrasse*, *Wallentin*, *Renneberg*.
2. Quem são os destinatários da livre circulação de trabalhadores (art. 39.º do Tratado) ou da não discriminação do art. 12.º do Tratado da CE? Nacionais de outro Estado Membro e não residentes ou residentes — i.e., *Werner* e *Schumacker a contrario*? Ou também nacionais residentes — *Gilly* e cf. *Schempp*?

*Werner, Asscher e Gilly (I), Werner e Schumacker (II) e Schumacker, Gilly, De Groot e Schempp (III)* devem ser contrapostos:

*Werner, Asscher e Gilly (I) — Âmbito subjectivo de protecção antes e após o Tratado de Maastricht.*

Nestes casos, a posição do Tribunal sobre o âmbito subjectivo de protecção das liberdades fundamentais (pessoas singulares) evoluiu, sendo de destacar a diferença entre a situação pré-Tratado de Maastricht (em que só se protegiam as liberdades económicas) e a situação pós-Tratado de Maastricht em que se introduziu o direito de circulação e de residência por parte de um cidadão de um Estado Membro, em qualquer outro Estado Membro (art. 18.º do Tratado da CE), independentemente do exercício de uma liberdade económica.

O Caso *Werner* é o caso pré-Tratado de Maastricht: neste caso, o TJCE considerou que a legislação fiscal alemã não discriminava um cidadão alemão, não residente na Alemanha (o Sr. Werner, que residia nos Países Baixos mas só obtinha rendimentos de trabalho na Alemanha), apesar de não lhe ser conferido o direito à taxa especial em imposto sobre o rendimento atribuída a cônjuges residentes na Alemanha (quociente conjugal), nem a deduções de carácter pessoal em imposto sobre o património, por ele residir fora da Alemanha.

Subjacente à argumentação do acórdão, está o facto de não estar a ser exercida pelo Sr. Werner nenhuma liberdade económica. Assim, no § 16, diz o TJCE que o Sr. Werner é um cidadão alemão que obteve os seus graus académicos e qualificações profissionais na Alemanha; praticou sempre a sua actividade na Alemanha e está sujeito à legislação fiscal alemã. O único factor que faz com que o seu caso não seja puramente nacional é o facto de ele viver num Estado Membro diferente daquele em que ele pratica a sua profissão.

Todavia, no caso *Asscher*, o Sr. Asscher, nacional holandês, director e único accionista de uma sociedade dos Países Baixos, era também director e accionista de uma sociedade belga e trabalhava a tempo parcial na Bélgica. Mudou a sua residência para a Bélgica sem ter alterado as suas actividades, e passou a ser tributado nos Países

Baixos de forma mais gravosa (como não residente) do que como residente (os escalões das taxas para não residentes eram mais desfavoráveis). O Tribunal considerou a legislação dos Países Baixos discriminatória, entendeu que o Sr. Asscher já tinha actividades económicas na Bélgica antes de alterar a residência e por isso, implicitamente entendeu que a protecção do Tratado foi adquirida no momento em que o Sr. Asscher exerceu a sua liberdade económica, sendo irrelevante a nacionalidade do Sr. Asscher para impedir a sua qualificação para efeitos de acesso às liberdades do Tratado.

Anos mais tarde, no caso *Gilly*, o TJCE não hesitou em considerar que a Sra. *Gilly* estava protegida pelo Tratado (§ 21). Embora, tal como o Sr. Werner, ela tivesse feito os estudos, trabalhado e vivido na Alemanha, até se casar com o Sr. Gilly e mudar a sua residência para a França, o Tribunal pronunciou-se sobre a compatibilidade do regime dado pela França a uma nacional e residente em França, com a livre circulação de trabalhadores. A diferença entre Werner e Gilly é a dupla nacionalidade de Gilly e o facto de o Tribunal ter analisado a questão da não discriminação no Estado de nacionalidade e residência, relativamente a rendimentos obtidos noutro Estado Membro (uma cidadã francesa que trabalha e portanto exerce o seu direito de estabelecimento noutro Estado Membro, § 21), enquanto o cidadão Werner obtinha os seus rendimentos na Alemanha<sup>(82)</sup>. Além disso quando o Tribunal decidiu os casos *Asscher e Gilly*, já estava em vigor o Tratado de Maastricht, a partir de cuja entrada em vigor, as liberdades fundamentais deixaram de estar relacionadas com as liberdades económicas.

*Werner e Schumacker (II) — Deduções de carácter pessoal e a diferença objectiva entre residentes e não residentes*

Por outro lado, em *Schumacker*, o Tribunal considerou que um Estado Membro não pode discriminar um não residente, rejeitando os

<sup>(82)</sup> V., também fazendo esta contraposição, Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, cit., pp. 20 e ss.

abatimentos relativos a despesas pessoais ou familiares que os residentes podem deduzir. Assim, se a maior parte do rendimento for obtida no Estado de não residência, os contribuintes têm de ser tratados como residentes.

Resulta de *Schumacker* que:

1. as despesas de carácter pessoal devem em regra ser consideradas pelo Estado de residência, porque à partida se aceita a distinção do Direito Fiscal interno acomodada pelo Direito Fiscal Internacional entre residentes e não residentes — é afirmado reiteradamente pelo Tribunal que, em princípio, residentes e não residentes não se encontram numa situação objectivamente comparável;
2. mas também que, se elas não puderem ser consideradas pelo Estado de residência, cabe ao Estado onde o contribuinte obteve a maior parte do seu rendimento, considerar essas despesas para efeitos fiscais, do mesmo modo que o faz para os residentes (não discriminação de não residentes que se encontrem numa situação comparável à de residentes);
3. os elementos de conexão fonte e residência, tal como estruturados durante o século XX, podem, em última análise, ser incompatíveis com o Tratado da CE.

*Schumacker e Schempp (III) — Deduções de carácter pessoal e a diferença objectiva entre residentes e não residentes e entre residentes que têm despesas no Estado Membro de residência e os que as têm noutro Estado Membro.*

Segundo o Tribunal, as despesas de carácter pessoal devem ser deduzidas no Estado de residência ou no Estado em que a maior parte dos rendimentos é auferida (não discriminação de não residentes que se encontrem em situação comparável à dos residentes). Um residente que tenha essas despesas noutro Estado Membro (porque são pagas a um residente em outro Estado Membro) também deveria ter direito a deduzi-las.

Tem de se distinguir, porém, o tipo de despesas:

Quando se trata de deduções que só são admitidas, na lógica da tributação, como rendimento na esfera de outro sujeito passivo, o mercado interno deverá impor que a dedução num Estado Membro envolve a tributação em outro Estado Membro — e deveria então caber às administrações fiscais, através da utilização da Directiva 77/799/CE, fazer essa verificação.

No caso *Schempp*, o Sr. Schempp, residente na Alemanha, faz pagamentos de pensões de alimentos à sua ex-mulher que reside na Áustria. A legislação alemã só permite a dedução dessas despesas se o outro Estado tiver uma tributação dos rendimentos dessas despesas a uma taxa idêntica à que seria aplicada na Alemanha, se o beneficiário da pensão de alimentos aí residisse. A questão que deve ser estudada é a de saber se, segundo o princípio da coesão, faz sentido aplicar este raciocínio. Na perspectiva do binómio tributação das pensões de alimentos auferidas, *versus* dedução da pensão de alimentos por quem as paga, faz sentido. Todavia, o prestador da pensão de alimentos, a tal obrigado pela lei do seu Estado de residência, não pode impedir que o ex-cônjuge exerça a sua liberdade fundamental de mudança de residência (art. 18.º do Tratado da CE), e é assim discriminado em relação a outros residentes que paguem pensões de alimentos a ex-cônjuges que residam no mesmo Estado.

Parece que o Tribunal volta a aplicar o critério da coerência no sentido da perda de receitas fiscais, tal como defendido em *Bachmann*, e, ainda por cima, sem existirem os pressupostos do caso *Bachmann*: mesmo sujeito passivo, mesmo imposto<sup>(83)</sup>. Mas a questão não é assim tão simples, porque a perda de receitas é vista na óptica do mercado interno (i.e., se a Áustria obtivesse as receitas, a Alemanha admitia a dedução), e não na perspectiva de um só Estado.

*Schumacker e Schempp (e Wielockx) (IV) — Deduções de carácter pessoal e a diferença objectiva entre residentes e não residentes*

(83) V. Bachmann, § 22.

*e entre residentes que têm despesas no Estado Membro de residência e os que as têm noutro Estado Membro; o princípio da coesão.*

Em *Wielockx*, a estrita correlação entre a dedutibilidade de contribuições para uma reserva de pensões e a tributação das pensões não é estabelecida em relação a uma mesma pessoa e um mesmo imposto num único Estado Membro, mas é mudada para outro nível, o nível da “reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados Contratantes” (§ 24). Segundo o Tribunal, em *Wielockx*, uma vez que a coesão fiscal é assegurada por uma convenção bilateral concluída com outro Estado Membro, o princípio da coerência não pode ser invocado para justificar a recusa de uma dedução, tal como a analisada (§ 25).

A questão que se pode colocar aqui é se este raciocínio da discriminação/restricção, na perspectiva de dois Estados (na perspectiva da coesão), não implica que seja colocado não só ao nível de deduções (repare-se que também em *Wielockx* o tratamento conjunto dos Estados é relevante), mas também ao nível dos rendimentos. E se o princípio da praticabilidade não joga aqui um papel relevante: para pensarmos e discutirmos esta questão, devemos ter em conta os casos *Gilly* e *De Groot*.

Em *De Groot*, é irrelevante que uma parte dos rendimentos salariais sejam auferidos fora do Estado de residência para calcular o montante possível das deduções de carácter pessoal. Cabe ao Estado de residência permitir essas deduções, e, para aferir o montante, o rendimento universal deve ser tomado em conta.

Cabe saber se o raciocínio de *Wielockx* e *Schempp* não deveria ser aplicado a estas situações — i.e., se o Estado da fonte dos rendimentos não permitir as deduções pessoais, faz sentido exigir ao Estado da residência a ponderação de todos os rendimentos (universais) para calcular as deduções — a lógica da coesão é aqui observada. Em contrapartida, se o Estado da fonte admitir tais deduções, deve evitar-se uma dupla dedução — e aqui aplica-se o raciocínio *Marks & Spencer*. Não há razão para não exigir ao contribuinte, pessoa singular, a prova de que não pode deduzir despesas de carác-

ter pessoal no Estado da fonte, se essa exigência é exequível com as pessoas colectivas. O princípio da praticabilidade não joga aqui um papel determinante.

Por outro lado, em *Gilly*, a aplicação do método da imputação ordinária torna o resultado discriminatório, e o Tribunal não se preocupa em exigir que o Estado da residência cubra a dupla tributação. Se o tivesse feito, faria também sentido, por exemplo, admitir regras CFC ou uma tributação mínima.

*Schempp e Cadbury Schweppes (V) — Tributação mínima de residentes versus abuso de Direito Comunitário (ou também perda de receitas fiscais?)*

A questão é então a de saber se é possível a um Estado Membro impor uma tributação mínima, discriminando um seu residente (ou criando uma restrição) quando um elemento do *Tatbestand* de imposto tenha conexão com outro Estado Membro, se não existir no conjunto dos Estados Membros envolvidos uma tributação mínima, tal como definida pelo Estado exportador (ou de residência).

Se considerarmos que, em *Schempp*, o Tribunal respondeu afirmativamente à questão, a dificuldade está em alargar o raciocínio às regras CFC no quadro das pessoas colectivas (*Cadbury Schweppes*), ou às regras de subcapitalização (*Lankhorst-Hohorst; Thin Capitalization Group Litigation*). Nestes dois, estão em causa regras anti-abuso, e que na perspectiva do Tribunal podem ser aplicadas se houver um esquema puramente artificial entre entidades associadas. *Schempp* é difícil de justificar perante a restante jurisprudência: Em *Schempp*, está em causa a livre circulação de um ex-cônjuge e a possibilidade de deduzir despesas de pensão de alimentos por parte de um residente. Essa possibilidade só é admitida se houver tributação noutro Estado (tributação mínima e princípio da coesão).

O raciocínio não é paralelo ao da dedução de juros por parte de uma sociedade: o Tribunal aceitou que uma regra de subcapitalização — inadmissibilidade de dedução de juros e requalificação dos

mesmos em dividendos, só admissível se esses montantes forem verdadeiramente juros e se os seus montantes corresponderem aos montantes que seriam pagos entre empresas independentes. *Schempp* não é um caso de abuso, nem um caso de abuso entre entidades associadas, uma vez que já não estamos perante um casal — não se pode dizer que a ex-mulher de *Schempp* tenha exercido a sua liberdade de movimentação na União Europeia (arts. 12.º e 18.º do Tratado da CE), de forma abusiva. Até porque, como se refere no acórdão, se a Sra *Schempp* tivesse permanecido na Alemanha, não seria tributada pelo rendimento que recebe do ex-marido (por não ultrapassar o mínimo de existência estabelecido por lei).

Por outro lado, é jurisprudência constante do Tribunal que a perda de receitas fiscais por parte de um Estado Membro não é justificação para a introdução às liberdades fundamentais. Aqui, o Tribunal não olha para o resultado — não lhe interessa se há ou não perda de receitas fiscais no caso concreto. Parece assim, que, para além das situações de abuso (que são sempre situações em que se avalia o abuso do Direito Comunitário, primário ou secundário), o Tribunal está disposto a admitir situações de tributação mínima, numa perspectiva de coesão.

Nos casos de abuso, e de legislação doméstica anti-abuso, a chave está em permitir a prova por parte do sujeito passivo, ou a elisão da presunção, em todos os casos em que há abuso. Por razões de praticabilidade, a prova aqui deveria caber ao sujeito passivo e não às administrações fiscais<sup>(84)</sup>, e a resposta do Tribunal não parece ir contra esta possibilidade. Vejam-se a este propósito, os casos *Baxter and Others*<sup>(85)</sup>, *Laboratoires Fournier*<sup>(86)</sup>, *Elisa*<sup>(87)</sup>.

(84) V. Elisa, §§ 92 e ss.; Michael Lang/Sabine Heidenbauer, “Wholly Artificial Arrangements, A Vision of Taxes within and outside European Borders”, *FS in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Eds. Luc Hinnekens/Philippe Hinnekens, Kluwer Law International, 2008, The Netherlands, pp. 609 e ss.

(85) Caso C-254/97 [1999] ECR I-480, §§ 19-20.

(86) § 25.

(87) § 96: §§ 92 e ss.

### Questão a discutir:

Cabe discutir se *Schempp* é um desvio na restante jurisprudência do TJCE e como pode ser justificado perante essa restante jurisprudência, nomeadamente, a que não permite a perda de receitas fiscais como justificação para a introdução às liberdades fundamentais. E se *Schempp* é um caso típico de disparidade entre legislações, e se, como tal, é inevitável que exista uma desvantagem fiscal.

*Schumacker, Gilly, De Groot e Schempp (VI) — Despesas de carácter pessoal e factor de produção trabalho. A diferença entre residentes e não residentes no Estado importador do factor de produção trabalho (Schumacker), no Estado de residência exportador do factor de produção trabalho (Gilly e De Groot) e no Estado de residência do sujeito que tem despesas de carácter pessoal noutra Estado Membro (Schempp).*

O Tribunal não conseguiu ainda encontrar uma linha totalmente coerente quanto a estes aspectos. Deve analisar-se por que é que em *Gilly* cabe ao Estado de residência a dedução de todas as despesas pessoais — prevaleceu o facto de a tributação dos cônjuges ser conjunta, sobre o facto de Mrs. *Gilly* obter todos os seus rendimentos no Estado onde trabalha. Pode questionar-se se o princípio da igualdade (neste caso da não discriminação em razão do sexo) do Tratado da CE (art. 13.º) não é posto em causa pela legislação francesa, ao impor a tributação conjunta dos cônjuges (muitos Estados Membros têm este entendimento, relativamente à tributação conjunta dos cônjuges em imposto pessoal sobre o rendimento<sup>(88)</sup>) e em provocar um resultado discriminatório. Se o Tribunal tivesse chegado a essa conclusão, poderia retirar daí a obrigação de a França dar o crédito de modo a eliminar a dupla tributação, uma vez que, caso contrário (se

(88) V. Maria Teresa Soler Roch (ed.), *Family Taxation in Europe*, Amsterdam, 1999.

a tributação pessoal fosse individual), deveria caber à Alemanha a obrigação de deixar deduzir as despesas pessoais.

*De Groot* tem de ser comparado com *Gilly* — é aliás o próprio Tribunal a fazê-lo, pois o Governo dos Países Baixos invocou o caso *Gilly* para argumentar que não estava a discriminar o Sr. *De Groot*. Em *De Groot*, todos os rendimentos de trabalho obtidos, no Estado de residência e em qualquer outro Estado da fonte, são relevantes para deduzir as despesas de carácter pessoal no Estado de residência, que não podiam ser deduzidas noutros Estados. Eles entram por isso no cálculo do rendimento bruto e do limite do mesmo para efeitos da dedução de despesas. A Sra. *Gilly* é desfavorecida porque há diferenças de taxas de imposto, enquanto não era esse o caso de *De Groot*.

Parece assim que para o Tribunal a diferença de taxas não pode ser objecto de juízo de reprovação, mas as diferenças decorrentes de disposições relativas ao apuramento da matéria colectável podem. Mais do que isso, a diferença de taxas não pode ser objecto de reprovação (e isso vale também para o caso de as taxas mais baixas serem aproveitadas de forma vantajosa pelo contribuinte, como resulta de *Cadbury Schweppes* ou indirectamente de *De Lasteryie du Saillant e de N*), os métodos de atenuação da dupla tributação também não, e o próprio montante do crédito dado também não.

#### *Questão a discutir:*

*Incoerência de argumentação resultante do confronto entre Schumacker, Gilly, De Groot e Schempp*

A incoerência da argumentação do Tribunal parece situar-se ao nível do montante do crédito atribuído, pois ela esbarra com os seguintes argumentos: o argumento de coesão de *Manninen*, e a exigência de eliminação da dupla tributação económica na lógica da não discriminação entre dividendos de fonte interna e dividendos importados; esse argumento é mantido em *FII Group Litigation*, em que se compara o resultado: o método do crédito aplicável aos divi-

dividendos importados não é incompatível com o Tratado da CE, apesar de os dividendos de fonte interna serem isentos, desde que o resultado na atenuação/eliminação da dupla tributação económica seja idêntico (apesar de o Tribunal não ter considerado a desvantagem em termos de *cash flow* resultante do adiantamento do imposto no caso do método do crédito); por outro lado, ambos os casos mencionados implicam não aceitação de diferenciais de taxas de imposto; além disso, a propósito dos rendimentos de trabalho em *De Groot*, o Tribunal entendeu que em que todos os rendimentos, incluindo os do Estado da fonte, devem ser tomados em conta no cálculo das deduções (que são afinal de contas, créditos de imposto) de despesas de carácter pessoal.

Não é pois claro por que razão, o Tribunal, em relação à dupla tributação económica internacional de dividendos, adopta uma perspectiva de coesão em que o diferencial de taxas de imposto não é justificação para o Estado de residência do accionista não eliminar a dupla tributação, cabendo a este Estado suportar o crédito que pode em certos casos ultrapassar o montante de imposto pago a esse mesmo Estado (o parâmetro de comparação é o tratamento dado a dividendos importados e a dividendos internos), o mesmo não acontecendo no caso das pensões de alimentos.

Por outro lado, em *Gilly*, o Tribunal parece não se preocupar com a dupla tributação jurídica internacional (este é um fenómeno que não tem comparação com situações internas — a dupla tributação jurídica interna não é proibida), mas em *De Groot* isso já não acontece<sup>(89)</sup>. A mesma incoerência ocorre a propósito da não discriminação de cidadãos comunitários.

Repare-se que, em *Schempp*, o Tribunal aceita que tem de haver uma tributação dos rendimentos da Sra. Schempp no Estado da residência desta, a uma determinada taxa (não inferior à aplicada pela Ale-

<sup>(89)</sup> Georg Kofler/Ruth Mason, "Double Taxation: A European "Switch in Time?", *Hein Online, Columbian Journal of European Law*, 14, 2007-2008, pp. 63 e ss.

manha, Estado de residência do Sr. *Schempp*), porque, se não, não pode haver uma dedução da pensão de alimentos — prejudicando o Sr. *Schempp*, e estando em causa a escolha de local de residência sobre a qual ele não tem qualquer poder de decisão. Neste caso, parece que a tributação mínima é vista numa perspectiva de coesão, a qual está presente em *De Groot*, mas deveria também estar presente em *Gilly*.

#### 3.2.4. Retenções na fonte

Foram levantadas dúvidas sobre se as retenções na fonte eram compatíveis com o Tratado, por provocarem desvantagens de tesouraria (cash flow) e sobre a compatibilidade com o Tratado das retenções na fonte sobre rendimentos brutos, em que não era possível a dedução de despesas relacionadas com a obtenção do rendimento.

Devem ser analisado, a esse propósito, os casos *Gerritse*, *Scorpio*, *Centro Esquestre da Lezíria Grande*, *Truck Center*, *Comissão vs. Países Baixos*.

##### *Definição de sujeito passivo*

E sobre a definição de sujeito passivo ou grupo, o Tribunal pronunciou-se nos casos *Zurstrassen* e *Metallgesellschaft*.

Também as regras sobre incidência podem ser objecto do juízo do Tribunal: imaginem-se regras de incidência estabelecendo ficções legais ou presunções inilidíveis ilegítimas, tais como a definição de residência abrangendo indivíduos que tenham deixado de residir no território de um Estado Membro há menos de 10 anos (v. o caso *Van Hilten*).

#### 3.2.5. Elementos de conexão, regras de repartição de competências entre Estados Contratantes e métodos para a eliminação da dupla tributação

A escolha em concreto da repartição de competências entre Estado da fonte, da residência e da nacionalidade não conduz em si

a um tratamento fiscal desvantajoso de factos tributários plurilocalizados. Esse tratamento desvantajoso resulta do diferente nível de tributação entre Estados, o que decorre da ausência de harmonização, nomeadamente, de não haver um nível mínimo de tributação. Por outro lado, o método do crédito ordinário, que não permite eliminar a dupla tributação internacional quando o imposto pago no Estado da fonte é mais elevado do que o imposto pago no Estado da residência, também não é considerado incompatível pelo Tribunal.

Nem foi até agora considerado incompatível com o Tratado, o facto de o Estado da fonte não permitir a dedução de despesas pessoais, apesar de esse ser o Estado onde o sujeito passivo obtém a totalidade dos seus rendimentos, pois as despesas pessoais são abatidas no Estado de residência, ao abrigo das regras de tributação conjunta de cônjuges (*Gilly*, §§ 44-50).

Contrariamente ao que parece decorrer de *Manninen*, em que cabe ao Estado de residência aplicar a perspectiva de coesão que deve reger o mercado interno, e eliminar a dupla tributação dos dividendos, em *Kerckhaert e Morres* o Tribunal considera que a não concessão de crédito relativamente a dividendos recebidos do exterior não é exigível pela livre circulação de capitais porque não há nenhuma discriminação por parte do Estado de residência entre residentes que recebam dividendos com fonte no próprio Estado e residentes que recebam dividendos de outro Estado Membro. Esta lógica formal que apenas atende à comparação do tratamento dado pelo Estado quanto a residentes e não residentes não permite resolver o tratamento mais desvantajoso que resulta para os contribuintes.

O Tribunal parece oscilar, portanto, entre uma concepção formal de não discriminação, independentemente dos resultados atingidos (e há diversos exemplos de situações fiscais distintas, nesse sentido — *Saint-Gobain*, *van Hilten*, *Kerckhaert e Morres*, e também o Tribunal EFTA em *Seabrokers*) e uma concepção em que atende ao resultado — à discriminação enquanto resultado desvantajoso para o sujeito passivo (*Manninen*, *Marks & Spencer*, *ACT Group Litigation*, parcialmente, *FII Group Litigation*).

### 3.3. Compatibilidade de regimes discriminatórios sobre a exportação de capitais e de rendimentos

Relativamente aos casos sobre exportação de capitais, seleccionamos os que dizem respeito ao tratamento dos dividendos à entrada: *Verkooijeen, Maninnen, Meilicke, Lenz, Holböck, FII Group Litigation, Kerckhaert e Morres*

Com excepção de *Kerckhaert e Morres*, em todos estes casos, o Tribunal considerou que o Estado de residência não podia discriminar entre dividendos obtidos nesse mesmo Estado e dividendos com fonte em outro Estado Membro, porque isso constituiria uma restrição ao investimento de capital em outro Estado Membro.

O que distingue estes casos uns dos outros, é o facto de em *Verkooijen*, os Países Baixos aplicarem o método da isenção (i.e., isenção de imposto sobre o rendimento até um determinado montante de rendimentos obtidos), enquanto em todos os outros os Estados Membros aplicavam o método do crédito: em *Maninnen*, a Finlândia aplicava o método do crédito indirecto às retenções na fonte de dividendos na Suécia e distribuídos a accionistas na Finlândia; em *Meilicke*, a Alemanha também aplicava o método do crédito às situações de entrada de dividendos; em *Lenz e Holböck*, a Áustria obriga ao englobamento dos dividendos obtidos no exterior, e a compensação da dupla tributação pelo método do crédito, mas os dividendos obtidos na Áustria eram tributados por retenção na fonte a taxa liberatória. Em *FII Group Litigation*, o Reino Unido não atribuía um crédito a accionistas finais residentes que recebessem dividendos do exterior, em razão do ACT anteriormente pago no Reino Unido por ocasião da distribuição de dividendos a accionistas residentes noutro Estado Membro.

Esta jurisprudência do Tribunal permitiu desenvolver o princípio da coesão, no sentido apresentado pela AG Kokott nas suas conclusões em *Manninen* <sup>(90)</sup>. A questão reside em saber se a restrição é

<sup>(90)</sup> Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott de 18.3.2004, Caso C-319/02, §§ 50 e ss., espec. 60 e ss.

provocada pelo Estado da fonte, que, para além de tributar os lucros da sociedade, vai provocar dupla tributação económica, através de retenção na fonte sobre os dividendos, ou se a restrição é provocada pelo Estado de residência, que tributa uma vez os dividendos, incluindo-os na matéria tributável do accionista, e confere um crédito por dupla tributação internacional dos lucros, permanecendo porém dupla tributação económica internacional (provocada pelo Estado da fonte).

Faz sentido perguntar se não está aqui em causa um problema de distribuição de competências entre os Estados, e não um problema de restrições ou discriminação causado pelo Estado de residência do accionista. Ao obrigar o Estado de residência do accionista a atribuir um crédito indirecto pelos dividendos obtidos no exterior, o Tribunal está a transferir a competência de tributação para o Estado da fonte, e a negar ao Estado de residência o direito à tributação dos dividendos obtidos no exterior. Não é por isso de estranhar que nos últimos anos, os Estados que tinham o método do crédito optaram por introduzir o método da isenção, por o resultado ser o mesmo, ou até melhor, uma vez que não há perda de recursos humanos e financeiros, resultantes da afectação à liquidação, cobrança e reembolso posterior do imposto. No entanto, o método do crédito em si não é proibido pelo Tribunal (v. *Gilly, FII Group Litigation*).

Pode perguntar-se de seguida, como se concilia esta jurisprudência do Tribunal com os casos relativos aos dividendos à saída. Trata-se dos casos *ACT Group Litigation, Denkavit, Amurta*. É ainda de considerar o caso *Fokus* julgado pelo Tribunal EFTA, relativamente ao Espaço Económico Europeu (EEE).

Em *Denkavit France e Amurta*, o Tribunal considerou que o Estado da fonte dos dividendos não podia reter na fonte o pagamento dos mesmos a accionistas residentes noutro Estado Membro, se isentasse o pagamento de dividendos a accionistas residentes no Estado da fonte. Não é muito claro de *Denkavit France e Amurta*, se, em caso de discriminação causada pela legislação interna, a existência de uma convenção de dupla tributação que previsse essa isenção seria relevante para considerar que afinal não existia qualquer dis-

criminação. No caso *Fokus Bank*, o Tribunal considerou que o Estado da fonte tinha de atribuir um crédito aos dividendos retidos na fonte e distribuídos a um residente de outro Estado Membro do EEE.

*Várias questões emergem do conjunto destes acórdãos:*

Em primeiro lugar, podemos perguntar se a jurisprudência de *Fokus Bank* por um lado, e *Manninen* e *ACT Group Litigation* por outro lado, não são contraditórias, ou/e se dão origem a um duplo crédito para o sujeito passivo.

Tendo em conta o resultado final, ou seja, do ponto de vista do sujeito passivo, e ao contrário do que pode parecer à primeira vista, não só não há contradição, como o resultado é neutro para o sujeito passivo <sup>(91)</sup>.

Se um accionista do *Fokus Bank*, residente na Finlândia, for tributado sobre os dividendos na Noruega e receber um crédito de imposto, relativo à dupla tributação económica, esse accionista receberá na Finlândia um crédito relativo à dupla tributação internacional e um crédito indirecto, se o montante de imposto cobrado na Finlândia sobre os dividendos for inferior ao cobrado na Noruega. O caso *Fokus Bank* tem de ser compreendido à luz da legislação norueguesa aplicável ao tempo dos factos: a Noruega tinha um sistema de crédito ou imputação mas os créditos em excesso não eram

<sup>(91)</sup> Considerando que existe um crédito duplicado, Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 4.ª ed., 2005, p. 128: “The result is thus that... the UK shareholders get two imputation credits (one in their home State on the basis of *Manninen* and one from the source State on the basis of *Fokus Bank*), which means that they get more credit than they paid tax for...”. Mas os autores parecem ser mais tolerantes com o acórdão na 5.ª ed., p. 188. V. ainda Michael J. Graetz/Alvin C. Warren Jr.: “Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes Tax Policy”, *Common Market Law Review*, 2007, pp. 1577 e ss. (p. 1600): “... *Manninen* and *Fokus* might be read together to require both source and residence countries to grant imputation credits to cross-border dividends, which could make the tax burden on international investment less than that on domestic investment”.

reembolsáveis, nem para accionistas residentes nem para accionistas não residentes.

Por conseguinte, a questão, em *Fokus Bank*, era a de saber se o direito dos accionistas não residentes a um crédito de imposto podia ser deduzido dos impostos retidos na fonte, calculados na Noruega, e não se pode retirar da argumentação do Tribunal EFTA que o Estado de residência da sociedade que paga os dividendos para outro Estado Membro, terá de abdicar dos impostos sobre a sociedade a favor do Estado de residência dos accionistas.

A questão de reembolsos por virtude de créditos surge em *ACT Group Litigation*, em que o Tribunal de Justiça considerou que os accionistas não residentes que não eram tributados no Estado de residência da sociedade que pagou os dividendos, não estavam na mesma posição que um accionista residente naquele país. Não há portanto contradição entre o caso *Fokus Bank* (e *Denkavit*) e *ACT Group Litigation* <sup>(92)</sup>.

Tentemos conciliar o alcance do *Fokus Bank* com o *Manninen*: no caso *Fokus Bank*, o Tribunal exige que o Estado de residência da sociedade que distribui os dividendos reduza ou elimine as retenções na fonte para atingir o tratamento igual de accionistas residentes e não residentes, no Estado de residência da sociedade que paga os dividendos; em *Manninen*, o Estado de residência dos accionistas tem de atribuir um crédito relativamente aos impostos de sociedades por parte de sociedades não residentes, se esse Estado atribuir um crédito aos accionistas de sociedades residentes.

É certo que ambos os créditos são necessários para que se atinja um tratamento não menos favorável do que o tratamento dado aos dividendos domésticos — ou seja, para se eliminar a dupla tributação económica.

<sup>(92)</sup> V. Thierry Pons: “The *Denkavit Internationaal* Case and Its Consequences: The Limit between Distortion and Discrimination?”, *European Taxation*, 2007, p. 216; Suzanne Kingston, “A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ’s Direct Tax Jurisprudence”, *Common Market Law Review*, 2007, p. 1343.

Mas isso parece significar que a dupla tributação económica é proibida pelo Tratado da CE quando é discriminatória, e que *Fokus Bank*, *Denkavit France* e *Manninen* implicam uma solução idêntica à que resulta da Directiva sociedades-mães/filiais.

*Exemplo:*

Nos Estados Membros *R* e *F*, a taxa de imposto sobre sociedades é de 30% e os accionistas residentes em ambos os Estados têm direito a um crédito (ou são isentos). *R* retém na fonte a uma taxa de 10% imposto sobre os dividendos pagos a accionistas não residentes.

Se o rendimento de uma sociedade no Estado *F* for de 100, o imposto sobre sociedades no Estado *F* é de 30, e se os restantes 70 forem distribuídos, temos uma retenção de 7, enquanto o imposto sobre os dividendos no Estado *R* é de 21 (30% de 70), se não for dado nenhum crédito ou isenção.

Resulta do caso *Fokus Bank* que *F* deve reduzir a retenção na fonte a zero; e resulta de *Manninen* que *R* deve dar um crédito que reduz o imposto sobre os accionistas a zero (porque a taxa de imposto é idêntica à de *F*), ou deve isentar os dividendos.

Mas não é claro em *Amurta* que o Estado da fonte tenha que isentar os dividendos ou dar-lhes um crédito, pois se a convenção bilateral resolver esse problema, prevendo que seja o Estado da residência do accionista a dar esse crédito indirecto, cabe ao Estado de residência eliminar a dupla tributação internacional — jurídica e económica.

Seja como for, resulta de *Fokus Bank* e de *Manninen* que os accionistas do Estado *F* que sejam residentes no Estado *R* são tratados da mesma forma que os accionistas residentes em *R* que sejam accionistas de uma sociedade de *R*, e que eles são tratados da mesma forma no Estado *F* que os accionistas de uma sociedade de *F* e que sejam residentes do Estado *F*. Elimina-se a dupla tributação — só são pagos 30% do imposto sobre os lucros da sociedade em *F*.

### 3.4. Compatibilidade de regimes discriminatórios sobre a importação de capitais e de rendimentos com as liberdades fundamentais na jurisprudência do TJCE e do Tribunal EFTA

Relativamente aos casos sobre importação de capitais, seleccionamos os que dizem respeito ao tratamento dos dividendos à saída: *Fokus Bank*, *ACT Group Litigation*, *Denkavit France*, *Amurta*.

Enquanto em *Fokus Bank* e *ACT Group Litigation* se questionou se o Estado Membro da fonte tinha de atribuir um crédito sobre dividendos tributados à saída, tal como acontecia em relação a dividendos pagos a accionistas residentes, em *Denkavit France* e em *Amurta*, estava em causa a não isenção de dividendos à saída, enquanto os dividendos pagos a accionistas residentes beneficiavam do regime de isenção.

Enquanto em *Fokus Bank*, o Tribunal EFTA considerou que o Estado da fonte (a Noruega) tinha de atribuir o crédito, em *ACT Group Litigation*, o Tribunal de Justiça entendeu que essa obrigação competia ao Estado de residência do accionista.

Por seu turno, em *Denkavit France* e em *Amurta*, o Tribunal não é muito claro sobre se o Estado da fonte tem de atribuir a isenção, mesmo que o Estado de residência atribua um crédito ao abrigo de uma Convenção de Dupla Tributação.

Fazer depender o juízo do Tribunal sobre a compatibilidade com o Direito Comunitário da conjugação do regime aplicado pelo Estado de residência, seja ao abrigo de uma Convenção ou do Direito interno desse Estado, é uma metodologia seguida pelo Tribunal relacionada com o princípio da coesão (desde as Conclusões da Advogada Geral Kokott em *Maninnen*) que torna a situação mais complexa, pois o resultado não depende da norma que é submetida a Tribunal, mas tem de ser averiguado em cada caso e em cada momento concreto, pois a legislação do Estado de residência pode mudar. Esta metodologia conduz ao que Ruth Mason designa de falsos negativos quando aplica

o teste de consistência interna utilizado pelo Supremo Tribunal Americano <sup>(93)</sup>.

Por outro lado, como já vimos, o princípio da coesão, tal como aplicado pelo Tribunal de Justiça, no conjunto dos acórdãos — *Manninen, ACT Group Litigation e Kerckhaert e Morres* — não implica um juízo sobre qual o Estado que deve sanar o regime discriminatório — se o de residência ou o da fonte. O teste da consistência interna utilizado pelo Supremo Tribunal Americano conduziria a um juízo de incompatibilidade do direito interno com o Direito Comunitário em *Denkavit France, Amurta* e também em *Kerckhaert e Morres*.

### 3.5. Princípio da coesão, teste de consistência interna, Discriminação vs. Acesso ao mercado: diferentes metodologias para diferentes resultados?

Tendo em conta os casos e problemas referidos nos pontos anteriores, é importante perceber que os resultados a que chegam o Tribunal de Justiça e o Tribunal EFTA podem variar, consoante a análise do caso seja orientada pelo princípio da coesão, pelo teste da consistência interna, ou pelas distinções entre discriminação e restrição de acesso ao mercado, que pode ser também entendida como a “perspectiva Estado a Estado”. Para esse efeito, estudar-se-ão o princípio da coesão tal como desenvolvido em *Manninen, Marks & Spencer, ACT Group Litigation, F II Group Litigation, Kerckhaert e Morres, Denkavit France, Amurta, e Columbus Container, OyAA, Lidl Belgium*.

O teste da consistência interna, tal como aplicado pelo Supremo Tribunal Americano e adaptado à União Europeia, implica a seguinte pergunta: se todos os Estados Membros aprovassem a regra que é submetida à apreciação do TJCE, o comércio inter-estadual ficaria sujeito a um encargo que o comércio interno não suportaria <sup>(94)</sup>?

<sup>(93)</sup> “Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review*, n.º 5, 2008, pp. 1295 e ss.; Conclusões do Advogado Geral Geelhoed, de 6.4.2006, Caso C-513/04.

<sup>(94)</sup> V. Ruth Mason, “Made in America for European Tax...”, cit., pp. 1283 e ss.

Este teste permite distinguir as discriminações (verdadeiras) das disparidades causadas pela sujeição a tributação em mais do que um Estado Membro. Para esse efeito, devem submeter-se a este teste os mesmos casos acabados de referir (*Manninen, Marks & Spencer, ACT Group Litigation, F II Group Litigation, Kerckhaert e Morres, Denkavit France, Amurta, Columbus Container, OyAA, Lidl Belgium*) e ainda *De Groot, Schempp, Cartesio, Truck Center*.

Finalmente, os mesmos acórdãos devem ser discutidos na linha do caso *Keck*, em que o Tribunal distinguia o conceito de discriminação do conceito de restrição de acesso ao mercado, que nos levaria por exemplo, à conclusão, de que em *Marks & Spencer* não havia nenhuma incompatibilidade da legislação do Reino Unido com as liberdades fundamentais do Tratado da CE. Confrontaremos esta orientação com a linha do caso *Cassis de Dijon e Dassonville*. Esta linha alarga o conceito de discriminação a todas as restrições ao mercado interno. O confronto das três concepções ou metodologias leva-nos à conclusão que o conceito de restrição é o mais abrangente <sup>(95)</sup> <sup>(96)</sup>.

## 4. A LIVRE CIRCULAÇÃO DE TRABALHADORES

### Bibliografia:

Ben J. M. Terra/Peter J. Watel, *European Tax Law*, 5th ed., cit., cap. 3.

<sup>(95)</sup> [http://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/Dr. Julian Ghosh-The Concepts of Market Access and Discrimination Paper 5 September 2008.pdf](http://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/Dr._Julian_Ghosh-The_Concepts_of_Market_Access_and_Discrimination_Paper_5_September_2008.pdf); *Principles of the Internal Market and Direct Taxation*, Oxford, 2007, capítulos 4-7; Caso *Daily Mail & General Trust Plc* (Caso C-81/87); *Safir* (Caso C-118/96) to *Keller* (Caso C-471/04). *Keck e Mithouard* (Casos C-267 e 268/91, de 24.11.1993 [ECR 1993 I-6097]; *Dassonville* (Case C-8/74, de 11.7.1974 [ECR 1974 837]).

<sup>(96)</sup> Dennis Weber, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC”, *Intertax*, 2006, n.º 12, pp. 585 e ss.

Os casos sobre livre circulação de trabalhadores podem ser agrupados tendo em conta as seguintes matérias:

- Equiparação dos não residentes com a maior parte do seu rendimento no Estado de não residência, aos residentes, e desde que o cônjuge não tenha rendimentos no Estado de residência: isto é, consideração de despesas pessoais de não residentes como abatimentos para efeitos do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, nos mesmos termos que são admitidos para os residentes, desde que os não residentes obtenham a maior parte do seu rendimento no Estado de não residência. São relevantes a este propósito os seguintes casos: *Werner, Schumacker, Wielockx, Asscher, Gilly, Geschwind, Ritter-Coulais, Zurstrasse, Wallentin, Conijn, Turpeinen, Renneberg*.
- Elementos de conexão: um Estado pode escolher o significado de residência (ou de nacionalidade ou de fonte) sem quaisquer limites? Veja-se o exemplo de *Van Hilten*, em que a legislação dos Países Baixos considera que um cidadão dos Países Baixos que aí tenha sido residente, continuará a ser residente para efeitos do imposto sobre sucessões e doações durante 10 anos após ter deixado o país
- Benefícios fiscais: um Estado não pode restringir os benefícios fiscais relativos a mais-valias no caso de alienação de casa própria e aplicação das mais-valias à recompra de uma casa para habitação própria desde que ela esteja localizada dentro do mesmo território, porque esse regime restringe a livre circulação de trabalhadores: *Comissão/Portugal, Comissão/Suécia*.

## 5. O DIREITO DE ESTABELECIMENTO

### Bibliografia:

Ana Paula Dourado/Rita de la Feria, “Thin Capitalization and Inbound Investment: Thin Capitalization Rules in the context of the CCCTB”, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Kluwer/Linde, Vienna, 2008, pp. 785 e ss.;

Daniel Gutmann, “The transfer of the Registered Office of a European Company, Some Thoughts from a French Perspective”, *Intertax*, n.º 5, 2006, pp. 255 e ss.;

Paul Farmer, “The Impact of EC Law on Groups of Companies”, Guglielmo Maisto (ed.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, EC and International Tax Law Series, n.º 4, Amsterdam, 2008, pp. 95 e ss.;

Malcolm Gammie, “The Impact of the Marks & Spencer case on US European Planning”, *Intertax*, 2005, p. 487;

Marjanna Helminen, “The ESAB Case and the future of Group Taxation”, *Intertax*, 2005, pp. 595 e ss.;

Michael Lang, “Marks & Spencer — More questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro”, *EC Tax Review*, 2005, n.º 2, p. 98;

Michael Lang, Hans-Jürgen Aigner, Ulrich Scheuerle, Markus Stefaner (eds.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Wien, 2004;

Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone (eds.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Kluwer/Linde, Vienna, 2008;

Guglielmo Maisto (ed.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, EC and International Tax Law Series, n.º 4, Amsterdam, 2008;

Wolfgang Schön, “Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared”, *CMLR* 42, 2005, pp. 342 e ss.;

Frans Vanistendael, “Cohesion: The phoenix rises from his ashes”, *EC Tax Review*, 2005, n.º 4, pp. 218 e ss.

### 5.1. O direito à entrada e o direito à saída: significado e alcance

#### 5.1.1. Direito de estabelecimento primário

Do direito de estabelecimento decorre a proibição da discriminação e de restrições não só da parte do Estado Membro onde a pessoa singular ou a sociedade exerce o seu direito de estabelecimento primário ou secundário — Estado de entrada — como da parte do Estado Membro de origem da pessoa singular ou da sociedade (ou Estado da nacionalidade das pessoas que exercem esse direito) — Estado de saída. Mais importante do que estabelecer distinções entre direito de estabelecimento primário e secundário e

direito de estabelecimento à entrada ou à saída, é importante afirmar que o direito de estabelecimento abrange quer o direito à entrada (*Centros, Überseering, Inspire Art*) quer o direito à saída (*ICI, Lasteryie du Saillant, N., Cadbury Schweppes*), com as limitações afirmadas em *Daily Mail* e *Cartesio*.

Segundo o art. 43.º, n.º 2, do Tratado da CE, os nacionais de um Estado Membro têm o direito a aceder às actividades não assalariadas e a exercê-las, bem como a constituir e a gerir empresas, nomeadamente sociedades, na acepção do § 2.º do art. 48.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Repare-se que, nos acórdãos em matéria de tributação directa sobre direito de estabelecimento de sociedades <sup>(97)</sup>, o Tribunal repete constantemente que, aceitar-se que o Estado Membro de estabelecimento pode aplicar livremente um tratamento diferente apenas porque a sede social, administração central ou estabelecimento principal estão noutro Estado Membro, tiraria sentido ao art. 43.º do Tratado; e que a liberdade de estabelecimento tem como finalidade garantir o benefício do tratamento nacional no Estado de acolhimento, proibindo todas as discriminações com base na sede social, administração central ou estabelecimento principal.

Segundo o Tribunal, a diferença de tratamento de filiais de acordo com a sede da sociedade-mãe constitui um obstáculo à liberdade de estabelecimento se tornar menos atractiva às sociedades residentes noutro Estado, o exercício daquela liberdade e pode fazer com que elas se abstenham de adquirir, criar ou manter uma filial no Estado que adopta tal medida.

Devem ser analisados a este propósito, os seguintes casos: *Daily Mail, Avoir Fiscal, Commerzbank, Metallgesellschaft, Lankhorst-Hohorst, Marks & Spencer, ACT Group Litigation, Thin Cap Group Litigation, OyAA, Cartesio*.

<sup>(97)</sup> V., por exemplo, *Avoir Fiscal, Commerzbank, Metallgesellschaft, Lankhorst-Hohorst, Marks & Spencer, ACT Group Litigation, Thin Cap Group Litigation, OyAA*.

Mas o direito à saída também tem sido confirmado pelo Tribunal, em matéria de tributação directa, remetendo para essa disposição: *Saint-Gobain, Marks & Spencer, Cadbury Schweppes, ACT Group Litigation*.

Embora o citado art. 43.º, n.º 2, faça referência a acesso e exercício e a constituição e gestão, através de binómios, é jurisprudência constante do Tribunal que o acesso à actividade, e a constituição de sociedades é suficiente para estarmos perante o exercício do direito de estabelecimento.

Foi assim decidido nos acórdãos *Centros, Überseering, Inspire Art*: se a legislação do Estado Membro de entrada for mais favorável do que a legislação do Estado Membro de saída, é legítimo o exercício do direito de estabelecimento. Nestes casos não foi averiguado se existia um “esquema puramente artificial”.

Em *ICI, Lasteryie du Saillant, N., Cadbury Schweppes*, o Tribunal considerou que as sociedades tinham exercido o direito de estabelecimento (à saída), e que não existia um “esquema puramente artificial”. Discutiremos o conceito de abuso e de esquema puramente artificial adiante.

Todavia, em *Daily Mail*, um acórdão de 1988, que se julgava ultrapassado pela evolução da jurisprudência, como defendeu o Advogado Geral Poirares Maduro nas suas Conclusões em *Cartesio*, e em *Cartesio*, o Tribunal, citando *Daily Mail*, considerou que os elementos de conexão de uma sociedade a um Estado Membro ainda estavam na competência destes.

No § 113 de *Cartesio*, o Tribunal parece ir além de *Daily Mail*, ao referir que um Estado Membro de saída não pode exigir a dissolução e liquidação, se o Estado Membro de entrada não as exigir para considerar uma sociedade que passe a ter a administração central no seu território como sua.

A aplicação do “teste de consistência interna”, tal como utilizado pelo Supremo Tribunal Americano <sup>(98)</sup>, permite-nos concluir, ao

<sup>(98)</sup> V. Ruth Mason, “Made in America...”, cit.

contrário do que parece resultar do citado § 113 de *Cartesio*, que, se todos os Estados Membros adoptassem como elementos necessários, simultaneamente, a sede social e a administração central da sociedade, para que uma sociedade fosse sociedade desse Estado Membro, nenhuma poderia exercer o seu direito de estabelecimento sem dissolução e liquidação, ao contrário do que acontece dentro de cada Estado Membro, existindo portanto um tratamento discriminatório.

Tem de conjugar-se a doutrina de *Daily Mail* com a de *Cartesio*, porque em matéria de tributação directa, o Tribunal proíbe os impostos à saída, pelo menos quando se trata de pessoas singulares<sup>(99)</sup>.

Devem estudar-se a este propósito também os casos *De Lasteyrie du Saillant* e *N.*

#### CASO 1

Decorre de *Cartesio* que os Estados Membros podem cobrar impostos à saída quando se trata de sociedades que exercem o seu direito de estabelecimento à saída?

#### CASO 2

Decorre de *Cartesio* que os Estados Membros podem cobrar impostos à saída quando se trata de Estados Membros que no seu Direito das sociedades exigem a dissolução e liquidação da sociedade se ela quiser transferir apenas a administração central para outro Estado Membro e que já não o podem fazer se o seu Direito das sociedades não exigir a dissolução e liquidação no caso referido?

<sup>(99)</sup> V., também, Daniel Gutmann, "The transfer of the Registered Office of a European Company, Some Thoughts from a French Perspective", *Inertax*, n.º 5, 2006, pp. 255 e ss.; Wolfgang Schön, "Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared", *CMLR*, 2005, pp. 342 e ss.

#### Tópicos de discussão:

- É importante discutir se os elementos de conexão — saber se uma sociedade é sociedade de um Estado Membro — são da competência dos Estados Membros, sem qualquer controlo quanto à legitimidade dos mesmos.
- Se os limites dessa competência correspondem aos elementos referidos no art. 48.º, n.º 2, do Tratado da CE: i.e., se, existindo limites, esses elementos têm de ser a sede social, administração central ou estabelecimento principal da sociedade, como parece decorrer de *Cartesio*.
- Quais as consequências que *Cartesio* tem sobre os impostos à saída na UE.

#### 5.1.2. Direito de estabelecimento secundário: o direito à constituição de filiais e de sucursais (estabelecimentos estáveis)

O direito de estabelecimento secundário, previsto no art. 43.º, n.º 1, 2.º período, do Tratado da CE, veio alterar radicalmente a concepção que os Estados Membros tinham sobre o tratamento fiscal dos estabelecimentos estáveis, sujeitos passivos não residentes. O acesso destes às convenções de dupla tributação era recusado, caso não fossem residentes de nenhum dos Estados contratantes (v. art. 1.º do Modelo da OCDE), o que significava que em caso de dividendos recebidos em resultado de participações efectivamente ligadas ao seu património eram discriminados em relação às filiais.

Como já referimos anteriormente, são relevantes a este propósito os seguintes casos: *Avoir Fiscal*, *Commerzbank*, *Royal Bank of Scotland*, *Saint-Gobain*, *XY*, *CLT-UFA*, *Deutsche Shell*, *Lidl Belgium*.

- a) *Avoir Fiscal* e *Saint-Gobain* dizem respeito ao pagamento de dividendos a filiais, e a França e a Alemanha argumentaram, nos respectivos casos, que filiais e sucursais não estão em situação comparável, pois os dividendos recebidos pelas filiais

tendo direito ao crédito de imposto (ou estando isentos), tornam a pagar imposto quando são distribuídos pelas filiais às sociedades-mães; pelo contrário, os estabelecimentos estáveis, apesar de não terem direito a tal crédito ou isenção quando recebem dividendos de participações efectivamente ligadas ao seu património, não têm de reter na fonte imposto sobre os dividendos pagos à sede, porque juridicamente não existe distribuição desses dividendos. O Tribunal de justiça considerou existir em ambos os casos um tratamento discriminatório dos estabelecimentos estáveis, em relação às filiais.

O *Saint-Gobain* foi o acórdão que veio marcar um avanço em relação ao *Avoir Fiscal*, porque o TJCE defendeu que as situações triangulares ficam abrangidas pelo direito de estabelecimento desde que sede e estabelecimento estável se situem em dois Estados Membros.

- b) O direito de estabelecimento secundário abrange ainda a questão da compatibilidade do princípio da territorialidade da tributação com o Tratado da CE, e neste caso, a questão é semelhante quer estejam em causa sucursais ou filiais.

São relevantes a este propósito os seguintes casos: *Deutsche Shell*, *Lidl Belgium*, *Futura*, *Marks & Spencer*, *Rewe Zentralfinanz*, *Oy AA*.

Quer em *Deutsche Shell* e *Lidl Belgium* (casos que envolvem sucursais) quer em *Futura*, *Marks & Spencer*, *Rewe Zentralfinanz* e *Oy AA*, o Tribunal analisou a questão de saber se a regra da dedução de perdas no Estado onde ocorrem é incompatível com o direito de estabelecimento.

Em *Futura*, o Tribunal considerou que o Tratado da CE não proíbe um Estado Membro de fazer depender o reporte das perdas de um contribuinte não residente que tem um estabelecimento estável no seu território do facto de essas perdas estarem economicamente relacionadas com o rendimento auferido pelo contribuinte nesse mesmo Estado, desde que os contribuintes residentes não recebam um tratamento mais favorável. Certamente por ter seguido as conclusões do

Advogado Geral Poiars Maduro, quer em *Marks & Spencer* quer em *Rewe Zentralfinanz*, a partir destes casos, o Tribunal passou a entender que existe uma restrição à liberdade de estabelecimento, mesmo quando aceitou uma justificação relevante para a mesma, como aconteceu em *Oy AA*.

O Tribunal entendeu que a limitação da dedução das perdas no Estado onde ocorrem constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, mas considera-a justificada (*Marks & Spencer*, §§ 45, 47, 48; *Rewe Zentralfinanz*, § 47; *Oy AA*, §§ 54, 56; *Lidl Belgium*, §§ 31-32): A chamada “simetria entre o direito de tributar lucros e o direito de deduzir perdas” (por ex., § 33 da decisão *Lidl Belgium*) não foi considerado argumento suficiente para considerar que não existe restrição, nem foi considerada uma questão de elementos de conexão, ao contrário do que aconteceu em *Cartesio*, a propósito do Direito das sociedades.

O princípio é o de que as perdas finais têm de ser deduzidas uma vez, e podem sê-lo num qualquer Estado Membro, e podem ser recapturadas se posteriormente houver lucros: como referimos anteriormente, se essas perdas não puderem de todo ser deduzidas no Estado da fonte, o Estado da sede (ou da sociedade-mãe, no caso de filiais — v. *Marks & Spencer*) tem de aceitar a dedução (mesmo que tribute posteriormente os lucros, como decidiu o Tribunal em *Krankenheim*).

Nos casos *Rewe Zentralfinanz* e *Oy AA*, o Tribunal esclareceu, na sequência de *Marks & Spencer*, que a necessidade de salvaguardar uma distribuição equilibrada de competências entre os Estados Membros faz com que essa necessidade não possa justificar sistematicamente a recusa de atribuir uma vantagem fiscal a uma filial residente com o fundamento de que não se consegue tributar o rendimento da sociedade mãe, com um estabelecimento noutra Estado Membro.

Mas diferentemente de *Rewe* e *Marks & Spencer*, em *Oy AA* o Tribunal acrescentou que aquela justificação se torna relevante quando o regime é desenhado para evitar condutas capazes de porem em risco o direito dos Estados Membros exercerem os seus poderes tributários em relação a actividades conduzidas no seu território.

A liberdade de estabelecimento e a interpretação que lhe é dada pelo Tribunal, têm conduzido a uma reformulação do princípio da territorialidade consentânea com o mercado interno:

- 1) Exigência que sejam tomadas em conta as perdas para efeitos fiscais;
- 2) O princípio da coerência relacionado com a perda de receitas fiscais, tal como é invocado pelos Estados Membros, não é reconhecido pelo Tribunal — correlação entre montantes deduzidos ou isentos e sua tributação no Estado em que são deduzidos (*Lankhorst-Hohorst, Thin Cap Group Litigation, Avoir Fiscal, Saint-Gobain, Deutsche Shell*);
- 3) Há uma possibilidade de troca de informações entre os Estados Membros de modo a assegurar a cobrança de receitas se houver receio de evasão/fraude fiscais (*Cadbury Schweppes, Lankhorst-Hohorst, Tallota*).

### 5.2. Direito de estabelecimento e “influência certa”

No caso *Baars*, o Tribunal esclareceu que se aplicam as disposições sobre o direito de estabelecimento quando os titulares do capital detenham uma participação que lhes permita uma influência certa nas decisões da sociedade, e este critério faz parte da jurisprudência constante do Tribunal.

No caso *FII Group Litigation*, o Tribunal concretizou o critério da influência certa, considerando que a titularidade de pelo menos 10% do capital significava a existência de tal influência.

## 6. A LIVRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

### Bibliografia

Walter Andreotti, “Cross-border Tax Issues of Pensions”, *Intertax*, n.º 5, 2006, pp. 245 e ss.;

Pasquale Pistone, “Kirchberg 3 October 2006: Three Decisions that Did ... Not Change the Future of European Taxes”, *Intertax*, n.º 12, 2006 pp. 582 e ss.;

Ben J. M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 5<sup>th</sup> ed. (Abridge Student ed.), The Netherlands, 2008, capítulo 2;

Dennis Weber, *In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Free Movement in the EC*, The Netherlands, 2006.

O objecto e âmbito da liberdade de prestação de serviços quando estão em causa regimes de tributação directa devem ser analisado através dos seguintes grupos de casos:

- a) Caso sobre o âmbito de aplicação do Tratado: *Bent Vestergaard*.
- b) Casos relacionados com a tributação de contratos de seguros e fundos de pensões: *Bachmann; Wielockx; Safir; Danner Skandia*.
- c) Casos relacionados com empréstimos e instituições financeiras: *Svensson e Gustavsson; Fidium Finanz*.
- d) Casos relacionados com retenções na fonte do pagamento de serviços: *Gerritse; Scorpio; Centro Equestre da Lezíria Grande; Truck Center*.

### 6.1. O âmbito de aplicação do Tratado

Em *Bent Vestergaard*, o Estado Membro da nacionalidade do beneficiário dos serviços (a Dinamarca), aplicava regras discriminatórias quanto à dedução de despesas ocorridas noutro Estado Membro. Como os serviços foram prestados em Creta por nacionais dinamarqueses, o Tribunal analisou a questão de saber se estavam perante uma situação transfronteiriça protegida pelo Tratado, e resulto do acórdão que basta que estejam envolvidos dois territórios de dois Estados Membros diferentes — um Estado de nacionalidade do beneficiário dos serviços e um outro Estado Membro onde são prestados os serviços.

Dos arts. 50.º, n.º 2, e 51.º, n.º 2, do Tratado da CE, parece resultar que a livre prestação de serviços só se aplica se nem a liberdade de estabelecimento, nem a livre circulação de capitais estiverem em causa, e por isso havia alguma expectativa quanto à forma como o Tribunal iria delimitar o âmbito de aplicação da prestação de serviços em relação à livre circulação de capitais. Todavia, o Tribunal atribui afinal o carácter de subsidiariedade e de instrumentalidade à livre circulação de capitais desde o caso *Bachmann*, confirmado pelo caso mais recente *Fidium Finanz*, pelo que o alcance da livre prestação de serviços é amplo, e as discriminações no âmbito desta liberdade bem como as restrições à mesma têm sido consideradas proibidas pelo Tribunal nos mesmos termos do que tem acontecido no quadro das outras liberdades.

Para o Tribunal, nos termos do § 31 do caso *Bachmann*, as disposições que exigam que um segurador esteja estabelecido num Estado Membro como condição de elegibilidade das pessoas seguradas para beneficiarem de certas deduções fiscais nesse Estado, operam para impedir aqueles que procuram seguros junto de seguradoras estabelecidas noutro Estado Membro, e portanto constituem uma restrição à livre prestação de serviços. As restrições à livre circulação de capitais só resultam indirectamente das restrições à livre prestação de serviços, e portanto não são aplicáveis as disposições sobre livre circulação de capitais.

Na tributação directa, as questões mais relevantes andaram em redor dos casos de tributação de seguros e do princípio da coerência do sistema fiscal que só foi aceite uma única vez (*Bachmann*), da sobreposição da prestação de serviços com a livre circulação de capitais, nomeadamente quando estão envolvidos Países terceiros, e da admissibilidade das retenções na fonte.

## 6.2. Casos relacionados com a tributação de contratos de seguro e fundos de pensões

Nos casos *Bachmann*, *Wielockx*, *Safir*, *Danner*, *Skandia*, discutia-se se a recusa da dedução para efeitos de imposto pessoal, de

montantes pagos por um residente de um Estado Membro, relativos a prestações de seguros obrigatórios ou voluntários subscritos junto de instituições residentes noutro Estado Membro, e sem estabelecimento estável no primeiro Estado Membro, era contrária à livre prestação de serviços.

O Tribunal considerou em todos os casos, acima enumerados, que a recusa de dedução era contrária à livre prestação de serviços, mas só no caso *Bachmann* considerou existir uma justificação relevante: o da coerência do sistema fiscal. A coerência do sistema fiscal significava a existência de uma relação directa entre a dedutibilidade das contribuições para esquemas de seguros e a obrigação de pagar imposto sobre o rendimento das pensões auferidas pelo segurado. *Bachmann* foi o único caso em matéria de tributação directa, em que o Tribunal aceitou o princípio da coerência do sistema fiscal como uma justificação relevante para efeitos do Tratado.

Nos casos seguintes, o Tribunal esclareceu que não aceitava o princípio da coerência do sistema fiscal como justificação para a legislação discriminatória, porque não se verificavam as condições que ocorreram em *Bachmann*:

- existir um vínculo directo entre a dedução das pensões pelo segurado e a tributação dos rendimentos das pensões, sendo sujeito passivo o segurado (v. *Safir*, *Danner*, *Skandia*);
- o direito de tributação caber ao Estado que permite as deduções, não só por via da legislação interna, mas também por via da convenção de dupla tributação aplicável.

### Tópicos de discussão:

- Qual a relevância das convenções de dupla tributação para a aplicação do argumento da coerência fiscal (em *Bachmann*, o Tribunal esqueceu-se de ter em conta o regime da convenção entre a Bélgica e a Alemanha)?
- Qual a diferença entre *Bachmann* e *Safir*, *Danner* e *Skandia*?

— O argumento da coerência fiscal é um argumento sempre ligado à perda de receitas fiscais?

### 6.3. Casos relacionados com empréstimos e instituições financeiras

São de destacar a este propósito, os casos *Svensson e Gustavsson* e *Fidium Finanz*. Ao contrário do que aconteceu em *Bachmann*, em *Svensson e Gustavsson*, o Tribunal considerou que um regime de taxas de juro subsidiadas, relativo a empréstimos para construção contraídos no Luxemburgo, e não aplicável aos empréstimos contraídos noutra Estado Membro, constituía uma discriminação abrangida simultaneamente pelas disposições de livre prestação de serviços e de livre circulação de capitais.

Poder-se-ia perguntar se os empréstimos bancários ou a actividade bancária, ao contrário da actividade seguradora, não são instrumentais à prestação de serviços, e explicar assim a posição do Tribunal em *Svensson e Gustavsson* (empréstimo contraído por residentes no Luxemburgo junto de uma instituição financeira belga).

Mas no caso *Fidium Finanz*, em que se tratava de créditos prestados por uma instituição financeira suíça a residentes na Alemanha, o Tribunal entendeu que se estava perante uma prestação de serviços e que os movimentos de capitais só ocorriam como consequência da primeira (e que portanto só seriam aplicáveis as disposições do Tratado sobre livre prestação de serviços, se os restantes pressupostos da sua aplicação estivessem preenchidos).

### 6.4. Casos relacionados com retenções na fonte do pagamento de serviços

*Gerritse*, *Scorpio* e *Centro Equestre da Lezíria Grande* são os casos em que o Tribunal analisou a compatibilidade das retenções na fonte relativas a pagamentos de serviços. Há três questões, interrelacionadas, a discutir a este propósito:

A legitimidade das retenções na fonte em si — se são em si mesmas discriminatórias ou restritivas;

A tributação sobre rendimentos brutos ou líquidos — a tributação sobre rendimentos brutos sobre o rendimento de não residentes pode ser considerada discriminatória em relação à tributação dos rendimentos líquidos dos residentes;

E o significado de rendimento líquido — que despesas podem ser deduzidas no momento da retenção, se podem ser deduzidas outras despesas posteriormente, quais as obrigações do contribuinte, do substituto e do fisco, se pode haver responsabilidade fiscal, contra-ordenacional ou penal do substituto.

No caso *Metallgesellschaft*, o Tribunal de Justiça considerou que as desvantagens de tesouraria, decorrentes de um tratamento fiscal diferenciado dos não residentes, constituíam uma discriminação para efeitos do Tratado da CE. Por essa razão, durante algum tempo, existiu uma expectativa quanto à compatibilidade das retenções na fonte sobre serviços prestados por não residentes com a livre prestação de serviços, uma vez que os serviços prestados por residentes ou por estabelecimentos estáveis de não residentes no território do destinatário dos serviços, não estavam sujeitos a tal retenção. Além disso, as retenções na fonte incidiam sobre rendimentos brutos, enquanto os serviços prestados por residentes ou estabelecimentos estáveis de não residentes eram sempre tributados pelo rendimento líquido.

O primeiro caso relacionado com estas matérias foi o caso *Gerritse*, em que um cidadão dos Países Baixos, músico de jazz, tendo ir tocar à Alemanha, foi tributado através de retenção na fonte, sobre os rendimentos brutos. O Tribunal decidiu que o Sr. *Gerritse* podia deduzir as despesas directamente relacionadas com as receitas obtidas.

Em *Scorpio*, uma empresa residente nos Países Baixos — a *Europop* — cuja nacionalidade o Tribunal de Justiça não tinha conhecimento (não se sabia se *Europop* era pessoa singular ou não, nem se era nacional de um País terceiro), o Tribunal veio reiterar a doutrina de *Gerritse* e veio concretizar quais as despesas que podiam ser deduzidas do rendimento obtido no Estado da fonte (novamente a Alemanha). Parte da doutrina considerou que o Tribunal não decla-

rou em *Scorpio* as retenções na fonte incompatíveis com o Tratado da CE, porque não estava ainda em vigor a Convenção para auxílio à cobrança entre Estados Membros, mas não é essa a leitura que fazemos do acórdão.

Aliás, em *Centro Equestre da Lezíria Grande*, um caso que novamente envolve as retenções na fonte na Alemanha, desta feita, relativas a uma empresa portuguesa (de cavalos lusitanos), o Tribunal confirma que no momento em que são feitas as retenções na fonte, podem ser deduzidas as despesas imediata e directamente relacionadas com os rendimentos. Além disso, outras despesas também relacionadas com a actividade prestada na Alemanha podem ser apresentadas posteriormente à administração fiscal da Alemanha e solicitado um eventual reembolso do imposto retido. No momento em que os factos de *Centro Equestre da Lezíria Grande* ocorreram, já estava em vigor a Convenção para o auxílio à cobrança, pelo que o argumento que associava a compatibilidade das retenções à ausência da cooperação entre as administrações fiscais deixou de ter cabimento.

#### **6.5. Retenções na fonte sobre pagamentos de juros e direito de estabelecimento e livre circulação de capitais: situação diferente da retenção na fonte relativa a prestação de serviços?**

Em *Truck Center* <sup>(100)</sup>, também se discutiram as retenções na fonte, mas desta feita, a propósito de juros hipotecários, pagos entre empresas associadas. O Tribunal entendeu neste caso que se estava perante o direito de estabelecimento (e a livre circulação de capitais).

Podia-se decidir *Truck Center* na linha dos restantes acórdãos sobre retenções ou na linha de *Denkavit France e Amurta*, que abordaram a possível discriminação de dividendos pagos a accionistas

<sup>(100)</sup> Caso C-282/07, de 18.9.2008.

residentes noutra Estado Membro (estes eram sujeitos a retenção, enquanto os dividendos pagos a accionistas residentes eram isentos).

Porém, a Advogada Geral Kokott defendeu que as retenções na fonte eram um meio adequado para cobrar as receitas por parte do Estado da fonte, receitas essas a que estes tinham direito no quadro da repartição de competências entre Estados para tributar. A adequação e proporcionalidade foram relacionadas pela Advogada Geral com o princípio da praticabilidade: é mais adequada a retenção na fonte do que a tributação posterior pelo Estado da fonte, em que os deveres de cooperação por parte do contribuinte são muito elevados <sup>(101)</sup>.

O Tribunal decidiu que as retenções na fonte sobre os juros hipotecários — rendimentos brutos — eram compatíveis com o Tratado, por residentes e não residentes não se encontrarem numa situação comparável.

Ficaram diversas questões em aberto que não foram abordadas pelo Tribunal ou que parecem implicar um retrocesso na doutrina do Tribunal: a comparabilidade entre residentes e não residentes; as desvantagens de tesouraria; a distribuição de competência entre Estados; os princípios da praticabilidade e proporcionalidade.

#### **7. OS ASPECTOS PASSIVOS DAS LIBERDADES FUNDAMENTAIS: LIVRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO: BENT VESTEGAARD E SAINT-GOBAIN**

No caso *Bent Vestegaard*, discutia-se se a organização de um curso de formação profissional num Estado Membro (Creta) em que quer os organizadores quer os beneficiários eram residentes do mesmo Estado Membro, no caso, a Dinamarca, era abrangida pelo art. 49.º do Tratado da CE (na altura, art. 59.º).

<sup>(101)</sup> Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, de 18.9.2008, Caso C-282/07, pontos 62 e ss.

Resulta dos §§ 18 e 19 do caso *Bent Vestergaard*, que a aplicação do art. 49.º do Tratado abrange os serviços fornecidos a nacionais de um Estado Membro no território de outro Estado Membro, independentemente do local de estabelecimento do fornecedor ou do beneficiário dos serviços.

O art. 49.º aplica-se portanto não só quando prestador e beneficiário dos serviços são residentes em diferentes Estados Membros, mas também quando o prestador dos serviços oferece os mesmos num Estado Membro diferente do seu Estado de residência, e independentemente do Estado de residência do beneficiário dos serviços. Esta afirmação na parte final do § 19 do acórdão do Tribunal levanta a questão de saber se, sendo o prestador dos serviços residente ou nacional de um País terceiro, beneficia (passivamente) da livre prestação de serviços. Já quanto aos beneficiários dos serviços, decorre do § 18 que eles têm que ser nacionais de um Estado Membro e estabelecidos num Estado Membro — ao contrário do que acontece com a livre circulação de capitais. Uma situação semelhante à de *Bent Vestergaard*, mas envolvendo um prestador de serviços de um País terceiro, não é abrangida pela livre prestação de serviços.

No caso *Fidium Finanz*, estava em causa um prestador de serviços da Suíça (uma instituição financeira suíça), e quer beneficiário dos rendimentos quer o território onde eram prestados coincidiam, pelo que não temos dois territórios de dois Estados Membros, contrariamente ao que se passa em *Bent Vestergaard*.

Deve aplicar-se o mesmo raciocínio à liberdade de estabelecimento. No caso *Saint-Gobain*, discutia-se o direito de estabelecimento secundário por parte de um nacional num Estado Membro noutra Estado Membro, e as medidas fiscais deste outro Estado Membro discriminavam rendimento com fonte em outros territórios, incluindo territórios de Estados terceiros.

Aspectos em comum entre *Bent Vestergaard* e *Saint-Gobain*:

- 1) Em ambos os casos, as medidas discriminatórias afectavam um nacional de um Estado Membro da UE.

- 2) Foi suficiente em ambos os casos que dois Estados Membros estivessem envolvidos.

## 8. A LIVRE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS

### Bibliografia

Bezborodov, Sergey, “Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation”, *Intertax*, 2007, n.º 12, pp. 658 e ss.;

Axel Cordewener, George, W. Kofler and Schindler, Philipp Clemens, “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ”, *European Taxation*, 2007, n.º 3, pp. 107 e ss.;

Ana Paula Dourado, “Free movement of capital and capital income taxation within the EU”, *EC Tax Review*, 1994, n.º 4, pp. 179 e ss.;

Renata Fontana, “Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving... in the Wrong Direction”, *European Taxation*, 2007, n.º 10, pp. 431 e ss.;

Glaesner, *EU Kommentar*, Jürgen Schwarze (Hrsg.), Baden-Baden, 2000, pp. 803 e ss.;

Kiemel, in von der Groeben, Schwarze (Hrsg.), *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG*, Bd. 1, 6. Auflage, 2003;

Georg Kofler and Toifl Gerald, “Austria’s Differential Treatment of Domestic and Foreign Intercompany Dividends Infringes the EU’s Free Movement of Capital”, *European Taxation*, 2005, n.º 6, pp. 232 e ss.;

Michael Lang, “ECJ Case Law on Cross-border Dividend Taxation — recent developments”, *EC Tax Review*, 2008, n.º 2, pp. 67 e ss.;

Michael Lang/Pasquale Pistone (eds.), *The EU and Third Countries: direct taxation*, Vienna, 2007;

Martine Peters, “Capital movements and taxation in the EC”, *EC Tax Review*, 1998, n.º 1, pp. 5 e ss.;

Pasquale Pistone, “The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, *Intertax*, 2006, n.º 5, pp. 234 e ss.;

Pasquale Pistone, *The Impact of Community Law in tax treaties: issues and solutions*, The Hague, London, New York, 2002;

Wolfgang Schön, *Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht*, *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. W. Schön, Köln, 1997, pp. 747 e ss.;

Wolfgang Schön, *Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht*, *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung*, FS für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, Hrsg. Gocke, Gosch, Lang, München, 2005, pp. 489 ss.;

Kristina Ståhl, "Free movement of capital between Member States and third countries", *EC Tax Review*, 2004, n.º 2, pp. 47 e ss.;

Klaus Vogel, Daniel Gutmann, Ana Paula Dourado, "Tax Treaties between Member States and Third States: 'reciprocity' in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC Law", *EC Tax Review*, n.º 4, 2005, pp. 83 e ss.;

Peter von Wilmsowky, *Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs*, *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 2. Auflage, Berlin, 2005.

### 8.1. Conceito e alcance: considerações introdutórias

Destacamos os seguintes casos para estudar a livre circulação de capitais (alcance e sobreposição de liberdades fundamentais): *Bordessa*, *Sanz de Lera*, *Holböck*, *A e Orange European Small Cap Fund*; *Cadbury Schweppes*, os três *Group Litigation Orders*; *Laser-tec*; *CFC and Dividend Group Litigation*; *Vodafone 2*; *SEW*; *A e B*; *Lasertec*, e ainda *Bachmann*, *Van Hilten*, *Fidium Finanz* <sup>(102)</sup>, *Scorpio*; *Svensson & Gustavsson*; *Deutsche Shell GmbH*; *Columbus Container*, *Elisa*, *Jäger*, *Lammers & Van Cleef*, *Eckelkamp*, *Arens-Sikken*, *Truck Center*, *Geurts & Vogten*, *Burda*.

Diferentemente do que acontece quando estão em causa as restantes liberdades fundamentais, a livre circulação de capitais, prevista no art. 56.º, n.º 1, do Tratado, proíbe não só as restrições entre Estados Membros, como também as restrições entre Estados Membros e Países terceiros. Embora a letra da lei não distinga entre movimentos de capitais entre Estados Membros e entre estes e Países terceiros, a finalidade do art. 56.º, n.º 1, não é clara.

<sup>(102)</sup> C-452/04, 3.10.2006.

Temos de começar por definir capitais para efeitos do art. 56.º, n.º 1, do Tratado da CE. O Tratado da CE não contém nenhuma definição de capital e a Directiva relativa à livre circulação de capitais (88/361/CEE) escolheu enumerar e classificar diferentes tipos de capitais, em vez de dar uma definição dos mesmos: segundo o art. 1.º, n.º 1, da Directiva, "... os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no Anexo I". Trata-se de uma enumeração exemplificativa e não taxativa, como esclarece o Anexo I (Nomenclatura dos movimentos de capitais referidos no art. 1.º da Directiva): "A presente nomenclatura não é limitativa da noção de movimento de capitais e daí a presença de uma rubrica XIII-F «Outros movimentos de capitais: diversos». Esta nomenclatura não poderá portanto ser interpretada como restringindo o alcance do princípio de uma liberalização completa dos movimentos de capitais, tal como enunciado no artigo 1.º da presente directiva."

Foi com esta Directiva que a livre circulação de capitais passou a ter efeito directo, proibindo as legislações de um Estado Membro discriminatórias ou restritivas. O efeito directo do art. 1.º, n.º 1, da Directiva foi reconhecido pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias nos casos *Bordessa* e *Trummer och Mayer* <sup>(103)</sup>, tendo essa questão ficado resolvida daí para a frente (cf. caso *Verkooijen* <sup>(104)</sup>).

Apesar de a referida Directiva ter caducado quando entrou em vigor o Tratado de Maastricht, o Tribunal e a doutrina <sup>(105)</sup> seguem,

<sup>(103)</sup> Cf. *Bordessa*, Casos C-358/93 e C-416/93, 1995, ECR I, 361; *Trummer och Mayer*, Caso C-222/97, 1999, ECR I-1661.

<sup>(104)</sup> TJCE, de 6.6.2000, C-35/98, § 32.

<sup>(105)</sup> V. Ana Paula Dourado, "Nondiscrimination in capital income taxation", *EC Tax Review*, n.º 4, 1994, p. 179; Martine Peters, "Capital movements and taxation in the EC", *EC Tax Review*, n.º 1, 1998, p. 5; Kristina Stahl, "Free movement of capital...", cit., p. 48; Dennis Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms*, *A Study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2002, pp. 70 e ss.; Wolfgang Schön, "Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht", *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. W. Schön, Köln, 1997, p. 747; "Der Kapitalverkehr...", cit., p. 498; Peter

unanimemente, a enumeração e classificação que nela constava. O Tribunal de Justiça entende que essa enumeração e classificação não caducaram e que continuam a aplicar-se (v. Trummer & Mayer, § 21 <sup>(106)</sup>; Van Hilten, § 39 <sup>(107)</sup>; Franked Investment Income Group Litigation, daqui em diante, também FII Glo, § 179 <sup>(108)</sup>).

Resulta do Anexo I da Directiva, que qualquer direito sobre activos é capital para efeitos do Tratado da CE, e movimento de capital é o movimento de direitos relativo a activos, como foi esclarecido logo nos primeiros acórdãos do Tribunal sobre o assunto: vejam-se novamente os casos Bordessa e Trummer och Mayer <sup>(109)</sup>.

Por outras palavras, o conceito de movimento de capital abrange qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado para outro e vice-versa. Movimento de capital cobre qualquer transacção legal necessária para atingir a transferência de activos <sup>(110)</sup>, incluindo investimentos de carteira entre Estados e diferentes tipos de investimento directo e estabelecimento, transferência relativa a contratos de seguros, constituição de sucursais e de filiais <sup>(111)</sup>, operações sobre títulos normalmente transaccionados no mercado de capitais (acções e outros títulos com carácter de participação, tal como nos diz o título V do Anexo I).

O significado e alcance da livre circulação de capitais ainda sus-

von Wilmowsky, *Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 2. Auflage, De Gruyter Recht, Berlin, 2005, p. 343; Glaesner, *EU Kommentar*, Jürgen Schwarze (Hrsg.), 2000, p. 803; Kiemel, in von der Groeben, Schwarze (Hrsg.), *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG*, Bd. 1, 6. Auflage, 2003, ponto 1 dos comentários ao art. 56.º

<sup>(106)</sup> Cit.

<sup>(107)</sup> TJCE, de 23.2.2006, C-513/03, Van Hilten.

<sup>(108)</sup> TJCE, de 12.12.2006, C-446/04, Franked Investment Income Group Litigation.

<sup>(109)</sup> Cit.

<sup>(110)</sup> Peter von Wilmowsky, *Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs*, cit., p. 344.

<sup>(111)</sup> Wolfgang Schön, "Der Kapitalverkehr...", cit., p. 492; Kristina Stahl, "Free Movement of Capital...", cit., p. 48.

citam algumas dúvidas em matéria de tributação directa quando estão envolvidos terceiros Países e que passamos a enunciar:

O art. 56.º interpretado literalmente faz da livre circulação de capitais a liberdade fundamental de maior alcance porque se aplica também a Países terceiros, mas, na verdade, quando a livre circulação de capitais aparece associada a outra liberdade fundamental, do Tratado não resulta claramente se se aplicam todas as liberdades envolvidas ou se uma delas deve prevalecer e qual deve prevalecer. Ora, se, quando estão em causa apenas Estados Membros, parece ser irrelevante que o Tribunal considere que se aplicam as disposições de apenas uma ou mais liberdades fundamentais, quando estão em causa Estados Membros e Países terceiros, a prevalência de uma liberdade e a exclusão de outra é carregada de consequências.

Assim, se o Tribunal considerar que a liberdade de circulação de capitais não está em causa, porque deve prevalecer a outra liberdade fundamental, isso significa que os movimentos de ou para Países terceiros ficam desprotegidos.

Por conseguinte, tem de se discutir e avaliar qual o conceito e alcance de livre circulação de capitais quando estão envolvidos Países terceiros, e tentar retirar da jurisprudência do Tribunal a orientação ou algumas orientações sobre este ponto.

Há cinco possibilidades em abstracto para determinar o conceito e alcance de livre circulação de capitais:

- 1) Atribuir-lhe o mesmo significado, estejam em causa movimentos entre Estados Membros ou entre Estados Membros e Países terceiros, porque o art. 56.º do Tratado não introduz qualquer distinção;
- 2) Considerar que o significado é o mesmo mas que o alcance é diferente quando existe sobreposição de liberdades fundamentais e estão envolvidos Países terceiros: em caso de sobreposição, nunca se aplicaria a livre circulação de capitais, porque caso contrário, os Países terceiros seriam destinatários das outras liberdades, e o Tratado excluiu-os do âmbito destas;

- 3) Considerar que o significado e alcance são os mesmos, incluindo quando exista sobreposição de liberdades fundamentais (os critérios para decidir qual das liberdades prevalece ou se se aplicam ambas são os mesmos independentemente de estarem envolvidos Países terceiros ou não), mas interpretar as justificações às restrições de modo mais amplo e favorável aos Estados Membros, quando estão envolvidos Países terceiros;
- 4) Considerar que o significado é mais restrito quando estão envolvidos Países terceiros, porque a finalidade da livre circulação de capitais não pode ser a mesma quando estão envolvidos Estados Membros que actuam no quadro do mercado interno, e quando estão envolvidos Países terceiros, em que a livre circulação de capitais tem como finalidade fortalecer o papel do euro nos mercados financeiros mundiais;
- 5) Considerar que o significado é mais restrito apenas quando os beneficiários dos movimentos são cidadãos de países terceiros (movimentos de capitais para o exterior da UE), pelas razões apontadas em 4).

Se aceitarmos que o conceito e alcance de livre circulação de capitais quando estão envolvidos Países terceiros são exactamente os mesmos que quando estão envolvidos apenas Estados Membros, cabe discutir se, no caso de existir uma restrição à livre circulação de capitais, o Tribunal aceita um maior número de justificações do que quando estão em causa apenas Estados Membros.

Uma vez que à livre circulação de capitais não foi atribuído efeito directo até à entrada em vigor da Directiva que harmonizou os movimentos de capitais (88/361/CEE), e porque o alargamento dessa liberdade aos Países terceiros foi introduzido com o Tratado de Maastricht e só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1994, o conjunto de casos sobre tributação directa do Tribunal de Justiça envolvendo esta liberdade é recente e também menor do que o número de casos respeitante às outras liberdades fundamentais.

Mas a partir do momento em que o Tribunal se pronunciou num grupo de casos sobre tributação directa e a compatibilidade da legislação nacional com a livre circulação de capitais, também a doutrina passou a prestar maior atenção a este assunto:

Destacamos a este propósito, os casos *Sandoz*, C-437/97, 14.10.1999; *Verkooijen*, C-35/98, 6.6.2000; *Commission/Belgium*, C-478/98, 26.9.2000; *X e Y*, C-436/00, 21.11.2002; *Barbier*, C-361/01, 11.12.2003; *De Baeck*, C-268/03, 8.6.2004; *Manninen*, C-319/02, 7.9.2004; *Weidert/Paulus*, C-242/03, 15.7.2004; *Lenz*, C-315/02, 15.7.2004; *Bouanich*, C-265/04, 19.1.2006.

A questão do alcance da liberdade de circulação de capitais, quando estão envolvidos Países terceiros, suscita desde logo o problema de saber se um Estado Membro tem de eliminar qualquer restrição ou discriminação proveniente do seu regime doméstico de tributação, do mesmo modo que o faz em relação a outros Estados Membros, uma vez que a letra do art. 56.º não estabelece distinções quanto aos Estados. No entanto, um dos problemas desta solução reside no facto de não se poder exigir tratamento recíproco por parte do País terceiro, já que este não está vinculado ao Tratado da CE nem o Tribunal de Justiça tem competências jurisdicionais ou outras sobre esse Estado <sup>(112)</sup>.

A finalidade do Tratado de Maastricht não é por isso clara, o que tem conduzido, da parte da doutrina, a diferentes interpretações quanto ao alcance da proibição de restrições à livre circulação de capitais.

Recentemente, a jurisprudência do Tribunal relativa a casos de tributação directa, tem ficado mais clara, e o caminho adoptado é o

<sup>(112)</sup> V. Vogel/Gutmann/Dourado, "Tax Treaties between Member States and Third States: 'reciprocity' in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC Law", *EC Tax Review*, n.º 2, 2006, pp. 83 e ss.; Wolfgang Schön, "Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht", *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag*, Hrsg. Gocke, Gosch, Lang, München, 2005, pp. 489 e ss.; Kristina Stahl, "Free movement of capital between Member States and Third Countries", *EC Tax Review*, n.º 2, 2004, pp. 47 e ss.

de não distinguir o conceito e alcance da liberdade quando estão envolvidos Países terceiros, e de interpretar de forma mais favorável aos Estados Membros as justificações às restrições em matéria de tributação directa, quando estão envolvidos Países terceiros: é o que resulta dos casos *FII, A.*, e *Orange European Small Cap*.

Nos casos *F II Glo* <sup>(113)</sup> e *A.* <sup>(114)</sup>, relativos à tributação de dividendos à entrada, o Tribunal confirmou que o âmbito de aplicação do art. 56.º é idêntico quer estejam envolvidos Estados Membros ou países terceiros.

No caso *Orange*, também sobre tributação de dividendos, o Tribunal confirma a doutrina do caso *A.*, citando parágrafos do caso *A.*, para explicar que o conceito de movimentos de capitais e o alcance do art. 56.º do Tratado da CE são os mesmos quando estão envolvidos Estados Membros e países terceiros <sup>(115)</sup>.

Mas o percurso do Tribunal não é totalmente coerente quanto a esse alcance, e, além disso, temos que distinguir o âmbito pessoal ou subjectivo da livre circulação de capitais, do âmbito real ou objectivo.

Assim, embora em *A.*, o Tribunal tenha definido o âmbito subjectivo, ele é na verdade restringido pelo âmbito objectivo, pois, quando mais do que uma liberdade fundamental é potencialmente aplicável, gerando uma situação de sobreposição de liberdades, o Tribunal muito frequentemente considera a livre circulação de capitais instrumental e dá prevalência à outra liberdade.

Quando estudamos o alcance da livre circulação de capitais, temos de definir primeiro o âmbito objectivo, porque só depois conseguimos delimitar o âmbito subjectivo. O Tratado da CE não contém nenhuma definição de capital e a Directiva relativa à livre circulação de capitais (88/361/CEE) escolheu enumerar e classificar diferentes tipos de capitais, em vez de dar uma definição. Apesar de a referida Directiva ter caducado quando entrou em vigor o Tratado de Maastricht, o Tribunal e a doutrina seguem a definição que nela

<sup>(113)</sup> Cit. §§ 173 e 186 (173 e ss.).

<sup>(114)</sup> TJCE, 18.2.2007, C-101/05, A., §§ 31-32.

<sup>(115)</sup> TJCE, de 20.5.2008, C-194/06, *Orange European Small Cap.*, §§ 87-88.

constava: em termos genéricos, qualquer direito sobre activos é capital para efeitos do Tratado da CE, e movimento de capital é o movimento de direitos relativo a activos <sup>(116)</sup> <sup>(117)</sup>. Por outras palavras, o conceito de movimento de capital abrange qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado para outro e vice-versa.

Movimento de capital cobre qualquer transacção legal necessária para atingir a transferência de activos <sup>(118)</sup>, incluindo investimentos de carteira entre Estados e diferentes tipos de investimento directo e estabelecimento, transferência relativas a contratos de seguros, constituição de sucursais e de filiais <sup>(119)</sup>.

Nos recentes casos *A.* e *Orange European Small Cap*, o Tribunal veio defender que o conceito de livre circulação de capitais era o mesmo independentemente de estarem ou não envolvidos Países terceiros. Assim, segundo o Tribunal no caso *A.*, mesmo que os objectivos prosseguidos pela livre circulação de capitais sejam diferentes, consoante estejam em causa só Estados Membros e Estados Membros e Países terceiros, a verdade é que os Estados Membros não estabe-

<sup>(116)</sup> Cf. Bordessa, casos C-358/93 e C-416/93, 1995, ECR I, 361; Trummer och Mayer Case, C-222/97, 1999 ECR I-1661.

<sup>(117)</sup> V. Ana Paula Dourado, "Nondiscrimination in capital income taxation", *EC Tax Review*, n.º 4, 1994, p. 179; Martine Peters, "Capital movements and taxation in the EC", *EC Tax Review*, n.º 1, 1998, p. 5; Kristina Stahl, "Free movement of capital...", cit., p. 48; Dennis Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms, A Study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2002, pp. 70 e ss.; Wolfgang Schön, "Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht", *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. W. Schön, Köln, 1997, p. 747; "Der Kapitalverkehr...", cit., p. 498; Peter von Wilmsky, *Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 2. Auflage, De Gruyter Recht, Berlin, 2005, p. 343; Glaesner, *EU Kommentar*, Jürgen Schwarze (Hrsg.), 2000, p. 803; Kiemel, in von der Groeben, *Schwarze* (Hrsg.), *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG*, Bd. 1, 6. Auflage, 2003, ponto 1 dos comentários ao art. 56.º

<sup>(118)</sup> Peter von Wilmsky, "Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs", cit., p. 344.

<sup>(119)</sup> Wolfgang Schön, "Der Kapitalverkehr...", cit., p. 492; Kristina Stahl, "Free Movement of Capital...", cit., p. 48.

leceram qualquer distinção no art. 56.º do Tratado, entre os movimentos de capitais entre eles e tais movimentos entre eles e Países terceiros, e poderiam tê-lo feito. Mais concretamente, embora a liberalização dos movimentos de capitais com países terceiros prossiga finalidades diferentes das do estabelecimento de um mercado interno, tais como assegurar a credibilidade da moeda única nos mercados financeiros mundiais e de manter nos Estados Membros centros financeiros com dimensão mundial, é claro que quando o princípio da livre circulação de capitais foi alargado aos movimentos de capitais entre Estados Membros e países terceiros, os Estados Membros optaram por consagrar esse princípio naquele artigo, e fizeram-no nos mesmos termos quer estivessem em causa movimentos de capitais entre Estados Membros ou movimentos de capitais entre Estados Membros e países terceiros (caso A., cit., § 31). E acrescenta o Tribunal, para distinguir objectivamente as situações que envolvem movimentos de capitais com países terceiros, o Tratado prevê cláusulas de salvaguarda e derrogações que se aplicam exclusivamente aos movimentos para e de países terceiros (caso A., cit., § 32).

## 8.2. Sobreposição de liberdades: considerações de carácter geral

A definição muito ampla de movimentos de capitais e o âmbito também aparentemente muito amplo suscitam a questão do alcance efectivo da livre circulação de capitais, uma vez que esta frequentemente coincide com outras liberdades, e cabe saber se quando existe sobreposição de liberdades fundamentais, os Países terceiros estão sempre protegidos. Se assim fosse, uma vez que o direito de estabelecimento e a livre prestação de serviços envolvem quase sempre circulação de capitais, os Países terceiros seriam também destinatários do direito de estabelecimento e da livre prestação de serviços <sup>(120)</sup> <sup>(121)</sup>.

<sup>(120)</sup> Cf. Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsfreiheit, Kommentar zu den Artikeln 56 bis 60 EGV...*, Wien, 2002, comentários ao art. 56.º, pon-

Mas a situação oposta chega a resultados absurdos em certos casos: o tratamento discriminatório da obtenção de dividendos provenientes de um Estado terceiro estaria protegido pelo Tratado se se tratasse de uma participação sem “influência certa” (menos de 10%) e já não estaria protegido se se tratasse de uma participação com “influência certa” (10% ou mais). Os casos *ACT Group Litigation* e *F II Group Litigation* não são claros a este propósito.

O problema é que o Tratado não dá uma preferência expressa a nenhuma das liberdades fundamentais, em caso de sobreposição, pelo que a questão não é fácil de resolver, e implica uma interpretação sistemática e teleológica do alcance das liberdades fundamentais. Como se referiu, existem acórdãos do Tribunal sobre situações em que ocorre sobreposição da livre circulação de capitais com cada uma das outras liberdades, e os critérios da jurisprudência têm vindo a aperfeiçoar-se, mas não se pode considerar que exista acto claro.

Quanto à sobreposição com o direito de estabelecimento, é de salientar o caso *Baars, Holböck, A e Burda*; relativamente à sobreposição com a livre prestação de serviços, destaquem-se os casos *Bachmann* e *Fidium Finanz*; e sobre livre circulação de capitais e livre circulação de trabalhadores, deve ser estudado o caso *Van Hilten*. Em todos estes casos, o Tribunal excluiu a aplicação da livre circulação de capitais.

Anteriormente a alguma jurisprudência recente, como *Van Hilten* e *Fidium Finanz*, a maior parte da doutrina defendia que a sobreposição de liberdades fundamentais implicava a aplicação simultânea de todas as disposições envolvidas, pelo facto de o objecto de protecção ser diferente.

O Tribunal segue em certos casos esse caminho (por ex., *Svensson* e *Gustavsson, Truck Center*) embora na maior parte dos casos não seja muito claro — *Safir, Danner, Skandia, X AB e Y AB, Boua-*

tos 214 ss.; numa perspectiva crítica, cf. Kristina Stahl, “Free movement of capital...”, cit., p. 52.

<sup>(121)</sup> Kristina Stahl, “Free Movement of Capital...”, cit., p. 50.

nich<sup>(122)</sup>. Talvez por terem começado a surgir casos envolvendo Países terceiros e cidadãos de países terceiros, o Tribunal começou a tomar consciência que a aplicação a Países terceiros do conceito de capital tal como consta do Anexo 1 da Directiva 88/361/CEE, implica que esses países e os seus nacionais beneficiem também da livre prestação de serviços e do direito de estabelecimento.

No caso *Van Hilten*, embora o Tribunal lembre no § 40 que as heranças estão abrangidas sob o Título XI do Anexo I da Directiva 88/361/CEE, denominada “movimentos de capital pessoais”, no § 49, o Tribunal diz-nos que se deve ter em conta que a simples transferência da residência de um Estado para outro não cai no âmbito do art. 73.º-B do Tratado. E segundo o Advogado Geral, essa transferência de residência não envolve, em si, transacções financeiras ou transferências de propriedade e não toma parte de outras características de movimento de capital, tal como eles são enunciados no Anexo I da Directiva 88/361 (§ 58 das Conclusões).

### 8.2.1. Sobreposição da livre prestação de serviços e da livre circulação de capitais

Devem ser estudados a este propósito os seguintes casos: *Bachmann*, *Safir*, *Danner*, *Skandia*, *Svensson e Gustavsson*, *Fidium Finanz* e *Holböck*.

O caso *Bachmann* foi o primeiro em que o Tribunal considerou que as actividades seguradoras prestadas por uma seguradora residente num Estado Membro a um segurado residente em outro Estado Membro caíam no âmbito da livre prestação de serviços e não da livre circulação de capitais. Esta liberdade foi considerada meramente instrumental em relação à prestação de serviços.

Em *Safir*, *Danner* e *Skandia*, o Tribunal não analisou se a legislação nacional em causa era contrária à livre circulação de capitais, pelo facto de considerar que não era necessário, a partir do momento em

<sup>(122)</sup> V. Wolfgang Schön, “Der Kapitalverkehr...”, cit., pp. 498 e ss.

que decidiu que tal legislação era contrária à livre prestação de serviços. Mas pode considerar-se que, nestes casos, o Tribunal produziu um juízo de economia processual e que não se pronunciou efectivamente sobre a instrumentalidade da livre circulação de capitais.

Em *Svensson e Gustavsson*, o Sr. Svensson e a Sra Gustavsson, tinham contraído um empréstimo bancário na Bélgica destinado à construção, aquisição ou remodelação de habitação situada no Luxemburgo, o qual ficaria sujeito a um taxa de juro subsidiada se tivesse sido contraído junto de uma instituição luxemburguesa e o Tribunal analisou as duas liberdades em simultâneo, argumentando com base no art. 51.º, n.º 2, do Tratado: a liberalização dos serviços relativos aos seguros e aos capitais deve ir a par com a liberalização da circulação de capitais e por isso ambas as liberdades foram analisadas. Mais do que isso, o Tribunal começou por analisar a compatibilidade da legislação luxemburguesa com a livre circulação de capitais e recorrendo ao art. 51.º, n.º 2, do Tratado, acrescentou que, tendo em conta que transacções como empréstimos para construção, aquisição ou melhoramento de habitação concedidos por bancos constituem serviços para efeitos do então art. 59.º do Tratado, era necessário analisar também se a legislação nacional era compatível com as disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços.

Mesmo que se possa justificar *Svensson e Gustavsson* através do art. 51.º, n.º 2 (então 61.º, n.º 2), a verdade é que o Tribunal não invocou esse artigo em *Bachmann*, e no caso recente *Fidium Finanz*, os empréstimos bancários foram incluídos na livre prestação de serviços e a movimentação de capitais foi considerada instrumental àquela:

“It is apparent that, in the circumstances of the main case, the predominant consideration is freedom to provide services rather than the free movement of capital. Since the rules in dispute impede access to the German financial market for companies established in non-member countries, they affect primarily the freedom to provide services” (§ 49 da decisão).

Seja como for, a interpretação mais consistente da jurisprudência do TJCE é que seguros e empréstimos bancários são considera-

dos como caindo no âmbito da livre prestação de serviços, e só instrumentalmente afectam a livre circulação de capitais.

Resulta ainda do caso *Holböck*, que cita como um dos exemplos o *Fidium Finanz*, que a finalidade da legislação doméstica tem que ser analisada em cada caso, para se concluir sobre a liberdade que prevalece.

Pode portanto afirmar-se que a instrumentalidade dos capitais em relação aos serviços de seguradoras e de bancos é algo que se verifica na legislação que restringe estes serviços, porque assim decorre da finalidade dessa legislação.

### 8.2.2. Sobreposição do direito de estabelecimento e da livre circulação de capitais

Devem ser analisados a este propósito os seguintes casos: *Baars*, *XAB & YAB*, *X & Y*, *Bouanich*, *Lankhorst-Hohorst*, *Cadbury Schweppes*, *ACT Group Litigation*, *FII Group Litigation*, *Thin Cap Group Litigation*, *Lasertec*, *Elisa*, *CFC e Dividend Group Litigation*, *SEW*, *Centro di Musicologia Stauffer*, *A e B, A., Burda*.

O critério mais seguido pelo Tribunal para distinguir a livre circulação de capitais do direito de estabelecimento é o que diz respeito à existência ou não de uma “influência certa”: uma participação societária que permita uma “influência certa” sobre a gestão de uma sociedade é protegida pelo direito de estabelecimento, enquanto a inexistência de tal “influência certa” cai no âmbito da livre circulação de capitais.

Esse critério foi estabelecido no caso *Baars* (o Sr. Baars detinha todas as acções na sociedade irlandesa Ballyard foods Ltd.), onde se discutiu a compatibilidade do imposto sobre o património dos Países Baixos que isentava as acções que constituíssem uma participação substancial e respeitantes a sociedades residentes, sendo as acções em sociedades de outros Estados Membros sujeitas a tributação.

Segundo o Tribunal, no seu § 22, resulta claramente do n.º 2 do art. 52.º do Tratado que a liberdade de estabelecimento inclui o

direito de constituir e administrar empresas, num Estado Membro, por um nacional de outro Estado Membro. Assim, um nacional de um Estado Membro que detenha uma participação no capital de uma sociedade estabelecida noutro Estado Membro que lhe confira uma “influência certa” sobre as decisões da sociedade e lhe permita determinar as suas actividades está a exercer o seu direito de estabelecimento. Acrescenta o Tribunal no § 42 que não é necessário responder à questão da compatibilidade com a livre circulação de capitais: não diz porém que esta é irrelevante.

Esta jurisprudência foi seguida, entre outros, nos casos *XAB & YAB* (C-200/98), *X & Y* (C-436/00), *Cadbury Schweppes* (C-196/04), *ACT Group Litigation* (C-374/04), *FII Group Litigation* (C-446/04), *Thin Cap Group Litigation* (C-524/04), *Lasertec* (C-492/04); *CFC e Dividend Group Litigation* (C-201/05), *SEW* (C-415/06), *A and B* (C-102/05).

Mas no caso *Bouanich*, as conclusões da Advogada Geral Kokott, de 14 de Maio de 2005, não foram na mesma direcção, pois a Advogada Geral defendeu a aplicação simultânea da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais. Estava em causa um tratamento fiscal diferenciado da recompra por accionistas das acções de uma sociedade na sequência da redução do capital desta, consoante se tratasse de acções em sociedades residentes ou não residentes.

No § 71 das suas conclusões, argumenta que o alcance das duas liberdades (livre circulação de capitais e liberdade de estabelecimento) pode sobrepor-se e que o investimento de capital pode auxiliar o processo de estabelecimento noutro Estado Membro, por exemplo, através do estabelecimento de sucursais ou de sociedades afiliadas.

Além disso, o art. 58.º, n.º 2, e a expressão “sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais” contida no n.º 2 do art. 43.º, parecem indicar que nesses casos, nem uma nem outra das liberdades fundamentais fica excluída, mas que as duas podem ser aplicadas lado a lado. O art. 58.º, n.º 2, assegura também que ambas as liberdades fundamentais fiquem sujeitas às mesmas restrições.

O Tribunal não foi tão claro na sua argumentação, pois analisou a questão à luz da livre circulação de capitais, e concluiu que dada a incompatibilidade da legislação francesa com a livre circulação de capitais, não era necessário dar uma resposta sobre a compatibilidade dessa legislação com a liberdade de estabelecimento. Mas não discute por que razão analisa a compatibilidade da livre circulação de capitais em primeiro lugar.

Noutros casos, pelo contrário, o critério da “influência certa” é coerentemente seguido pelo Tribunal. Veja-se o exemplo de *Cadbury Schweppes*, respeitante a uma sociedade mãe do Reino Unido com uma filial na Irlanda, em que o Tribunal considera no § 33 que as eventuais restrições à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais são uma consequência inevitável de qualquer restrição ao direito de estabelecimento e não justificam, em qualquer caso, uma avaliação independente dessa legislação à luz dos arts. 49.º e 56.º do Tratado da CE.

Mas o mesmo acontece com os casos *ACT Group Litigation* e *FII Group Litigation* e *Thin Cap Group Litigation* (para além de *Lankhorst-Hohorst*; *Lasertec*; *CFC and Dividend Group Litigation*).

Quer no caso *Lankhorst-Hohorst* quer no caso *Thin Cap Group Litigation*, levantava-se a questão de saber se a requalificação de juros como dividendos no caso de o accionista não ter direito a um crédito de imposto (porque na maior parte dos casos esse crédito é dado apenas a accionistas que são sociedades mães) era discriminatória e se era abrangida pela livre circulação de capitais ou pelo direito de estabelecimento.

Como os regimes fiscais de subcapitalização se aplicam apenas a situações onde a sociedade que empresta os montantes tem uma “influência certa” nas decisões de financiamento da sociedade que recorre ao crédito ou é ela própria controlada por uma sociedade que tem tal influência, o Tribunal considerou que a legislação nacional deveria ser analisada à luz do direito de estabelecimento, porque as regras de subcapitalização afectam, em primeiro lugar, a liberdade de estabelecimento. Assim, e consequentemente, o Tribunal entendeu no *Thin Cap Group Litigation* que, se uma sociedade for

residente num Estado Terceiro, a questão não cai no âmbito da livre circulação de capitais nem do direito de estabelecimento, uma vez que aquela não é beneficiária desta liberdade <sup>(123)</sup>.

O direito de estabelecimento abrange assim o direito de sociedades constituídas segundo as leis de um Estado Membro e com a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade, a prosseguir as suas actividades no Estado Membro em causa através de filiais, sucursais ou agências (*Elisa*, § 62, arts. 42.º e 48.º do Tratado da CE). O conceito de estabelecimento no quadro do Tratado é muito amplo, e implica que um nacional de um Estado Membro possa participar, numa base contínua e estável na vida económica de um Estado Membro diferente do seu Estado de origem e beneficiar desse facto, contribuindo assim para a interpenetração económica e social dentro da Comunidade na esfera de actividades tal como uma pessoa a trabalhar por conta própria (*Elisa*, § 63). Para que as disposições sobre direito de estabelecimento se apliquem, é necessário em regra assegurar uma presença permanente no Estado Membro de acolhimento e quando essa propriedade é adquirida e detida, ela deve ser gerida de forma activa (*Centro di Musicologia Walter Stauffer*, § 19, *Elisa*, § 64).

No caso *Elisa*, o Tribunal concluiu estarmos na presença da livre circulação de capitais e não do direito de estabelecimento, porque decorria dos factos apresentados que a propriedade imóvel não era detida como parte das actividades do sujeito, e que ele nem sequer administrava os seus activos imóveis (§ 65).

Clarificador é também o caso *Holböck* que envolve um Estado Membro (a Áustria) e um País terceiro (a Suíça) e que surgiu a propósito do tratamento discriminatório dos dividendos por parte da legislação fiscal austríaca. O Tribunal vem afirmar que a finalidade da legislação em causa deve ser tomada em conta para se determinar

<sup>(123)</sup> Ana Paula Dourado/Rita de la Feria, “Thin Capitalization and Inbound Investment: Thin Capitalization Rules in the context of the CCCTB”, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Kluwer/Linde, Vienna, 2008, pp. 785-820.

se estamos perante uma liberdade ou outra ou ambas (§ 22). Segundo o Tribunal, “uma legislação nacional que submeta a recepção de dividendos a imposto, quando a taxa depende de saber se a fonte é nacional ou estrangeira... pode cair em simultâneo... nos artigos 43.º... e 56.º” (§ 24).

### 8.2.3. Sobreposição da livre circulação de trabalhadores e da livre circulação de capitais

O caso *Van Hilten* foi o primeiro caso julgado pelo Tribunal relacionado com movimentos de capital entre um Estado Membro e um país terceiro e impostos directos, e que trouxe alguma orientação quanto ao significado e alcance do art. 56.º, n.º 1, do Tratado da CE, em caso de sobreposição com a livre circulação de trabalhadores.

A Sra. Van Hilten era uma cidadã dos Países Baixos e residente nesse país até 1988, ano em que mudou a sua residência para a Bélgica e em 1991 para a Suíça. O seu património era composto de bens imóveis, situados nos Países Baixos, Bélgica e Suíça e por bens móveis situados dentro da Comunidade Europeia e em Países terceiros (v. o § 15 do acórdão).

De acordo com o imposto sucessório dos Países Baixos, e com uma declaração que é parte integral da convenção entre a Confederação suíça e os Países Baixos, um nacional dos Países Baixos que, tendo aí residido, morra no prazo de dez anos, depois de ter deixado de residir nesse país, é considerado residente nos Países Baixos no momento da sua morte. Trata-se de uma ficção legal, que consideramos ser de duvidosa compatibilidade com o Tratado. Seja como for, era o caso da Sra. Van Hilten e isso significava que a matéria tributável abrangia a propriedade universalmente herdada: todos os residentes nos Países Baixos estão sujeitos à tributação da propriedade localizada dentro e fora desse território.

A primeira questão que se colocava era a de saber qual a liberdade fundamental do Tratado que podia estar em causa. O Tribunal considerou que a legislação fiscal submetida ao seu juízo não devia ser analisada à luz da livre circulação de capitais. Para o Tribunal,

a mudança de residência, em si, não constituía um movimento de capital.

O significado dado a movimentos de capitais neste caso não é totalmente coerente com jurisprudência anterior em que estão apenas envolvidos Estados Membros. O caso *Barbier* é um caso muito semelhante, quanto aos factos, ao caso *Van Hilten*, tendo o Tribunal considerado em *Barbier* que estávamos perante movimentos de capitais.

A verdade é que, para efeitos de activos mobiliários, a transferência de residência da Sra. Van Hilten significou a movimentação desses activos que deixaram de estar localizados nos Países Baixos para passarem a estar localizados no Estado de residência do proprietário dos mesmos. A lei dos Países Baixos, ao ficcionar a residência da Sra. Van Hilten nesse Estado, ficciona também a localização dos activos nos Países Baixos e dessa forma consegue tributar esses activos, o que não aconteceria se a residência da Sra. Van Hilten e consequente localização dos activos estivessem fora dos Países Baixos.

A protecção ao abrigo do art. 56.º, n.º 1, do Tratado pode ser invocada quando há uma transferência transfronteiriça de capital e esta pode resultar ou por movimentação física do activo ou porque o seu proprietário altera a residência.

Os créditos estão localizados no Estado de residência do credor: por conseguinte, se o credor mudar a sua residência para outro Estado, o crédito também se movimenta para outro Estado.

É legítimo questionar se o Tribunal não teve um entendimento mais restritivo de circulação de capitais no caso *Van Hilten* do que noutros casos, nomeadamente em *Barbier*, mas nem o Advogado Geral nem o Tribunal fizeram qualquer menção a esse aspecto. Mais do que isso, nem um nem outro justificaram o seu entendimento do caso, e a adopção de um conceito de capital mais restritivo pelo facto de estar envolvido um terceiro país.

Repare-se que a metodologia seguida pelo Tribunal é exactamente a mesma que foi usada no caso *Sanz de Lera*. Também aqui, estavam em causa restrições da legislação espanhola aos movimentos de capitais que se efectuavam no caso concreto entre a Espanha e a Suíça, e o Tribunal seguiu a argumentação utilizada no caso *Bor-*

dessa, caso esse semelhante mas dizia respeito a movimentos de capitais apenas entre Estados Membros.

Assim, também em *Van Hilten*, a jurisprudência anterior do Tribunal, e em especial *Barbier* são citados de forma incondicional, e o Tribunal nunca refere que os factos em *Van Hilten* devem ser interpretados de modo diverso pelo facto de se envolverem países terceiros.

Recorde-se que em *Barbier*, o Tribunal concluiu que o Direito Comunitário proíbe que uma legislação doméstica, de acordo com a qual, o facto de o *de cuius* estar perante uma obrigação incondicional de transferir a propriedade (apenas a titularidade jurídica, separada da económica, pois o Direito dos Países Baixos prevê essa possibilidade) situada nesse Estado Membro, para outra pessoa, a qual tinha a titularidade económica da mesma, só podia ser tomada em conta se, no momento da morte, o *de cuius* residisse nesse Estado Membro.

Em *Van Hilten*, o Tribunal cita o § 58 do caso *Barbier*, para confirmar que as heranças constituem movimentos de capital para efeitos do antigo art. 73.º, alínea *b*), do Tratado de Maastricht (actual art. 56.º do Tratado da CE), e que isso só não acontece se os elementos constitutivos se localizarem dentro das fronteiras de um único Estado Membro.

Todavia, o Tribunal não citou totalmente o § 58, o qual acrescenta: “os investimentos em propriedade tal como aqueles realizados no território dos Países Baixos pelo Sr. Barbier, o qual actuou a partir da Bélgica, constituem claramente movimentos de capital para efeitos do art. 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361, tal como a transferência da propriedade imóvel pelo seu único proprietário para uma sociedade de Direito comercial, na qual ele detem todos os activos, tal como a herança dessa propriedade”.

A diferença relevante entre os dois casos era o facto de em *Van Hilten* estar em causa um País terceiro, mas o Tribunal, como se referiu, nunca mencionou esse facto.

Por outro lado, se tentarmos encontrar alguma coerência no conjunto da jurisprudência do Tribunal, podemos dizer que perante situações de sobreposição de liberdades fundamentais, o Tribunal utiliza fundamentalmente dois critérios complementares.

A instrumentalidade de uma liberdade em relação à outra e a finalidade prosseguida pela legislação doméstica.

O TJCE, ao considerar no caso *Van Hilten*, que se estava perante a livre circulação de trabalhadores, e embora não o tenha referido, pode ter considerado que os movimentos de capitais eram meramente instrumentais em relação à primeira e que por isso a liberdade de circulação de capitais não devia ser invocada.

Recorde-se também que a livre circulação de trabalhadores não se aplica a países terceiros e portanto não podia ser invocada pelos herdeiros da Sra. van Hilten, até porque os acordos entre a UE e a Suíça prevendo a livre circulação de trabalhadores ainda não estavam em vigor.

### 8.3. A cláusula de salvaguarda do art. 57.º, n.º 1, do Tratado da CE

Nos termos do art. 57.º, n.º 1, do Tratado da CE, “o disposto no artigo 56.º não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou comunitária adoptada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais”.

Tal como o Tribunal clarificou, o art. 57.º, n.º 1, também salvaguarda alterações introduzidas depois de 31 de Dezembro de 1993, às disposições internas que existissem nessa data, desde que fossem preenchidas algumas condições: as alterações não podem introduzir mudanças substanciais ao regime anterior, mas podem reduzir ou eliminar restrições. As disposições introduzindo mudanças fundamentais ao regime em vigor, tal como novas regras procedimentais não são admitidas após 31 de Dezembro de 1993 <sup>(124)</sup>.

(124) V. Conclusões do Advogado Geral Geelhoed, 10.4.2003, C-452/01, Caso Ospelt 452/01, § 52; Caso Konle C-302/97, 1999 [ECR, 3099], § 52 ss.

Além disso, a salvaguarda só diz respeito aos domínios mencionados — investimento directo, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais, e considera-se por isso que o investimento indirecto está excluído <sup>(125)</sup>.

O alcance da cláusula *standstill* tem sido utilizado como argumento para restringir o alcance da livre circulação de capitais entre um Estado Membro e um país terceiro.

Resulta dos casos FII e A. não só que o art. 56.º, n.º 1, não introduz nenhuma distinção entre categorias de capitais, mas também que o efeito directo do mesmo artigo abrange todas as categorias de capitais — por outras palavras, as categorias referidas no art. 57.º, n.º 1.º, fazem parte do âmbito do art. 56.º, n.º 1, e mesmo os investimentos que dão o controlo da empresa caem no âmbito do art. 56.º do Tratado. Pode acrescentar-se que a aplicação do art. 57.º, n.º 1, do Tratado pressupõe a aplicação do critério traçado no caso *Holböck*, mas a jurisprudência ainda não é clara a este propósito, pois o caso A. parece excluir tal critério.

Por outro lado, não é ainda claro o significado de restrições existentes em 31 de Dezembro de 1993, nomeadamente, se é suficiente que tenham sido aprovadas pelo parlamento ou se têm que estar em vigor nessa data, e o Tribunal, no caso *Lasertec*, onde se suscitava a questão, não a abordou, por considerar que estava em causa a liberdade de estabelecimento.

A versão portuguesa do Tratado faz referência a restrições que estão em vigor em 31 de Dezembro de 1993, o que consideramos ser a solução correcta.

<sup>(125)</sup> Wolfgang Kessler, Klaus Eicker, Ralph Obser, “Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht — Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz”, *ISr*, 2005, pp. 664-665; Wolfgang Schön, “Der Kapitalverkehr...”, cit., pp. 493-495.

#### 8.4. Os arts. 43.º, n.º 2, 51.º, n.º 2, e 58.º, n.º 2, do Tratado da CE

Os arts. 43.º, n.º 2, e 51.º, n.º 2, do Tratado da CE, tornam o exercício do direito de estabelecimento e da livre prestação de serviços dependentes da realização da livre circulação de capitais e portanto tiveram algum impacto no alcance do direito de estabelecimento e da livre prestação de serviços.

Contudo, por um lado, estas disposições tornaram-se obsoletas a partir do momento em que a livre circulação de capitais foi realizada, e, por outro lado, não nos dão um resposta quanto à preferência de uma liberdade sobre outra, caso uma transacção tenha sido simultaneamente coberta pela livre circulação de capitais e por outro regime de livre circulação.

O art. 39.º do Tratado da CE, relativo à livre circulação de trabalhadores, permite restrições ao exercício desse direito, com base em razões de ordem pública, de segurança pública ou de saúde pública, mas não há nenhuma referência aos movimentos de capital.

O art. 58.º, n.º 2, permite a aplicação de restrições domésticas ou da União Europeia compatíveis com o direito de estabelecimento, por razões específicas ou por razões da UE.

Uma interpretação possível é dizer que o art. 58.º, n.º 2, justifica restrições às liberdades fundamentais, e que por isso o seu objectivo é diferente do objectivo prosseguido pelos arts. 43.º, n.º 2, e 51.º do Tratado da CE, pois permite a aplicação de restrições internas ou comunitárias compatíveis com o direito de estabelecimento, por razões meramente internas ou comunitárias.

#### 8.5. O art. 58.º, n.º 2, do Tratado da CE

Deve entender-se que o art. 58.º, n.º 2, também ajuda a delimitar o alcance da livre circulação de capitais. Nos termos desse artigo, o disposto no capítulo sobre livre circulação de capitais não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com o Tratado da CE.

Isto significa que em caso de sobreposição de liberdades, as justificações válidas a propósito de uma das liberdades também o são para a outra liberdade, e que portanto, uma pessoa não pode beneficiar de nenhuma das liberdades, desde que existam justificações válidas para restringir uma delas.

A Advogada Geral Kokott defendeu a este propósito, no caso *Bouanich*, que a disposição do art. 58.º, n.º 2, conjugada com a do art. 43.º, n.º 2, significava que em caso de sobreposição de liberdades, ambas deviam ser aplicadas. Recorde-se que nos termos do n.º 2 do art. 43.º, a “liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas e, designadamente, de sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 48.º, nas condições referidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais”. Deve aplicar-se o mesmo raciocínio às restrições relativas à livre prestação de serviços.

A leitura contrária à da Advogada Geral Kokott em *Bouanich*, é a de que como os movimentos de capitais de e para Países terceiros não podem beneficiar da liberdade de estabelecimento (nem da livre prestação de serviços), o art. 58.º, n.º 2, só se aplica às operações transfronteiriças que não impliquem Países terceiros. É esta a leitura mais consentânea com a orientação da jurisprudência do Tribunal em matéria de livre circulação de capitais e sobreposição com as outras liberdades fundamentais. Deve por isso ter-se presente a este propósito a forma de resolver os casos em que exista sobreposição dessas liberdades.

### 8.6. O alcance da livre circulação de capitais

As opiniões quanto ao alcance da livre circulação de capitais variam entre aqueles que a consideram a “liberdade fundamental mais avançada”<sup>(126)</sup>, por serem aceites poucas excepções à mesma

<sup>(126)</sup> Pasquale Pistone, *The Impact of Community Law in tax treaties: issues and solutions*, The Hague, London, New York, 2002, p. 37.

e por ter um alcance *erga omnes*<sup>(127)</sup>, e aqueles que consideram que o alcance dessa liberdade é limitado à transferência de capitais tendo em vista os objectivos do mercado interno<sup>(128)</sup>.

Outros consideram mesmo que o alcance deve ser restrito, tendo em conta que o teste de comparabilidade quando terceiros Países estão envolvidos é difícil de aplicar e porque as justificações às restrições são muito mais amplas<sup>(129)</sup>. Há diversas dificuldades que o alcance desta liberdade tem de enfrentar e que devem ser discutidas.

#### *Tópicos de discussão:*

- A finalidade da previsão da livre circulação de capitais entre um Estado Membro e um País terceiro não é clara;
- No resultado, o significado da livre circulação de capitais pode ser mais restritivo quando estão envolvidos Países terceiros do que quando apenas estão em causa Estados Membros e deve questionar-se se esse significado mais restritivo é específico das matérias fiscais, ou pelo menos da tributação directa e quais as razões para tal,
- O significado e alcance da livre circulação de capitais envolvendo Países terceiros pode ser restringido no caso de sobreposição de liberdades fundamentais, mas esta solução não é satisfatória.
- A interdependência entre a livre circulação de capitais e as outras liberdades fundamentais fazem com que a definição e o alcance da livre circulação de capitais estejam numa relação de maior interdependência do que acontece em relação às outras liberdades fundamentais.

<sup>(127)</sup> *Idem*.

<sup>(128)</sup> V. Wolfgang Schön, “Der Kapitalverkehr...”, cit., pp. 502 e ss.

<sup>(129)</sup> V. Arne Schnitger, “Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten”, *IStR*, 2005, pp. 493 e ss.

Como em todos os capítulos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, alguns aspectos que parecem fazer parte de uma orientação definida, tornam-se por vezes confusos com alguns acórdãos. Foi o caso de *Van Hilten* e até certo modo de *Fidium Finanz*, em que os resultados a que chegou o Tribunal foram de certo modo inesperados, porque o mesmo Tribunal decidiu de modo diferente *Barbier e Svensson* e *Gustavsson*, e porque em *Safir, Danner e Skandia* o Tribunal não foi claro quanto à aplicação ou não da livre circulação de capitais em simultâneo com a livre prestação de serviços.

Todavia, como *Van Hilten* e *Fidium Finanz* foram dos primeiros acórdãos a envolver Países terceiros e sobreposição de liberdades fundamentais, uma das interrogações legítimas foi a de questionar se o Tribunal tinha decidido não aplicar a livre circulação de capitais por estarem envolvidos Países terceiros. Era relativamente claro da ampla definição de movimentos de capitais e da jurisprudência do Tribunal que uma única transacção podia ser coberta por diferentes liberdades, e portanto, as disposições relativas à livre circulação de capitais podem ser aplicadas simultaneamente com as disposições relativas às outras liberdades <sup>(130)</sup>.

Por outro lado, quando estamos perante sobreposição de liberdades fundamentais que envolvem apenas Estados Membros, a aplicação de disposições relativas à livre circulação de capitais não impede a aplicação de disposições relativas às outras liberdades e vice-versa.

Se tivermos em conta o que o Tribunal diz em *Safir, Danner, Skandia, Ambry, Svensson, Bouanich e Truck Center* a contrario, essa aplicação simultânea significa que é suficiente que uma norma de Direito interno seja incompatível com uma das liberdades, para que a sua aplicação seja proibida pelo Tratado, não sendo necessário prosseguir com a averiguação sobre a incompatibilidade com outras liberdades fundamentais <sup>(131)</sup>. Só em *Bachmann*, o Tribunal foi mais

<sup>(130)</sup> Peter von Wilmsdorf, "Freiheit...", cit., pp. 345-346.

<sup>(131)</sup> Kristina Stahl, "Free Movement of Capital...", cit., p. 49.

claro e interpretou a livre circulação de capitais como sendo uma liberdade residual, aplicável subsidiariamente.

Voltando a *Van Hilten* e a *Fidium Finanz*, o Tribunal parece introduzir nestes casos uma nova interpretação quanto à conexão entre livre circulação de capitais e outras liberdades. Recorde-se que em *Van Hilten*, o Tribunal considerou que a transferência de residência não podia ser qualificada como uma liberdade de circulação de capitais, mas exclusivamente como livre circulação de trabalhadores e que, contudo, sem a transferência de residência da Sra. Van Hilten, não teria existido movimentação dos activos, uma vez que os Países Baixos não tributariam os activos situados fora do seu território. Podemos por isso afirmar que desencorajar a saída da Sra. Van Hilten é desencorajar a saída de capitais.

No caso *Barbier*, o Tribunal defendeu no § 59 do acórdão que os direitos atribuídos pela Directiva 88/361/CEE não dependem da existência de outros elementos transfronteiriços. O mero facto de que o resultado de uma disposição interna restringe movimentos de capital por parte de um investidor que é nacional de um Estado Membro com base no seu local de residência, é suficiente para aplicar o art. 1.º, n.º 1, da referida Directiva. Ora, em *Van Hilten*, a localização dos capitais mudou quando a Sra. van Hilten transferiu a sua residência, e portanto, continuar a considerá-la residente por ficção legal, é restringir a sua mudança de residência.

Também o § 49 do caso *Fidium Finanz* contradiz a doutrina de *Barbier*. E embora em *Fidium Finanz* o Tribunal tenha seguido uma hierarquia de preferências quanto às regras aplicáveis (§§ 34, 39 e ss., espec. § 49), o Tribunal nem sempre o faz.

Por outro lado, como já se referiu, quando o Tribunal chega à conclusão que uma disposição interna é incompatível com uma das liberdades fundamentais, declara que não é necessário analisar a compatibilidade da disposição interna com outra liberdade potencialmente violada <sup>(132)</sup>.

<sup>(132)</sup> Já era assim no início: v. Kristina Stahl, "Free Movement of Capital...", cit., pp. 48-49.

Por conseguinte, a letra do art. 56.º, n.º 1, do Tratado, bem como a Directiva 88/361/CEE não nos ajudam a diferenciar o conceito de movimentos de capital e o seu alcance, segundo a qualidade dos Estados envolvidos nos movimentos transfronteiriços. A Directiva 88/361/CEE também não nos dá um conceito diferente, consoante o tipo de Estados envolvidos. E finalmente, quando estão em causa outras liberdades fundamentais, que não se aplicam a Países terceiros, pode em teoria dizer-se que a livre circulação de capitais não se devia aplicar, de modo a que os Países terceiros não beneficiassem afinal dessas outras liberdades. A excepção contida no art. 57.º, n.º 1, do Tratado também já foi interpretada dessa forma <sup>(133)</sup>.

Mas esta metodologia não é satisfatória para diferenciar uma medida fiscal restritiva compatível com o Tratado de uma incompatível quando o beneficiário efectivo dos rendimentos for um nacional da UE. Por exemplo, da perspectiva de uma política fiscal interna ou da política de uma convenção de dupla tributação, não faria sentido atribuir um crédito fiscal por dupla tributação de dividendos a um nacional de um Estado Membro, residente num Estado Membro, quando ele detivesse uma participação minoritária ou indirecta num País terceiro, e recusar tal crédito quando tal participação implicasse um investimento directo, com laços económicos duradouros que lhe permitissem participar na gestão e controlo da empresa <sup>(134)</sup>.

Seria todavia legítimo entender que, contrariamente à letra da lei, o art. 56.º, n.º 1, do Tratado, não tem como finalidade tratar os movimentos de capital entre Estados Membros e entre Estados Membros e Países terceiros da mesma forma, e nomeadamente, quando o beneficiário efectivo for nacional de um País terceiro. Essa diferença faz-se através da interpretação das justificações admitidas às restrições.

<sup>(133)</sup> Christoph Ohler, *Europäische Kapital...*, cit., Comentários ao art. 57.º, ponto 3.

<sup>(134)</sup> Neste sentido, mas sem distinguir entre dividendos à entrada e à saída, Wolfgang Schön, "Der Kapitalverkehr...", cit., p. 502.

### *Tópicos de discussão:*

Há diversas razões que podem justificar uma interpretação diferenciada da livre circulação de capitais, consoante estejam em causa apenas Estados Membros, ou também Estados Membros e Países terceiros:

- Primeiro, uma interpretação sistemática do Tratado, nomeadamente, as regras sobre a União Económica e Monetária, podem levar-nos a concluir que a livre circulação de capitais justifica a sua plena realização dentro da UE mas não quando estão envolvidos Países terceiros.
- Segundo, a harmonização da tributação directa é o resultado das negociações entre Estados Membros e não é extensível a Países terceiros.
- Terceiro, alguns dos regimes que não são neutros, são antes o resultado de disparidades (da ausência de harmonização) (ver os casos *Gilly, D., FII Group Litigation, ACT Group Litigation*) e da existência de equilíbrios atingidos nas Convenções de Dupla Tributação, pelo que o mesmo raciocínio pode ser aplicado ao âmbito da livre circulação de capitais.
- Quarto, os objectivos da coesão económica e social são limitados aos Estados Membros.
- Quinto, a liberalização dos movimentos de capitais não pode ser dissociada da constituição de um mercado interno com uma política financeira e monetária comuns.
- Sexto, como os Países terceiros não são vinculados pelo Direito Europeu, a aplicação do art. 56.º na sua mais vasta extensão conduziria a um resultado desequilibrado e a um regime jurídico estranho, difícil de justificar através de uma interpretação teleológica do mesmo.

Todas estas razões são potencialmente válidas se existir uma justificação aceitável em relação a uma medida nacional restritiva à livre circulação de capitais.

### 8.7. A comparabilidade nas relações com Países terceiros

Na jurisprudência do Tribunal, a argumentação quanto ao significado e alcance do art. 56.º do Tratado não diferencia movimentos de capital entre Estados Membros e entre Estados Membros e Países terceiros. A metodologia utilizada pelo Tribunal é a de se referir aos casos anteriores sobre livre circulação de capitais, sem distinguir entre os que dizem respeito a Países terceiros e os outros. Por exemplo, o Advogado Geral no caso *Van Hilten* refere nas suas conclusões, nomeadamente, no § 49, que os movimentos de capital são operações financeiras que têm como finalidade essencial colocar e investir o montante em questão. Elas são portanto operações financeiras e diferenciam-se dos pagamentos correntes porque estão relacionadas com a constituição de propriedade. E conclui o Advogado Geral que a livre circulação de capitais no Direito Comunitário tem como finalidade permitir às pessoas que saiam de um Estado para outro, beneficiar das condições mais favoráveis que lhes podem ser dadas dentro da UE e em Países terceiros de modo a investir e a colocar o seu capital.

A dúvida que se colocava antes do caso *A.*, confirmado pelo *Orange European Small Cap*, era se a finalidade do art. 56.º, n.º 1, não dizia respeito apenas a nacionais que saiam e que invistam e coloquem o seu capital em Estados Membros e em Países terceiros. Nas conclusões sobre o caso *Van Hilten*, o Advogado Geral defendeu essa posição.

Isto significaria a proibição de restrições a cidadãos da UE, independentemente do Estado de investimento ou de colocação do capital. É claro no estado actual da jurisprudência, que o art. 56.º vai além da eliminação de restrições técnicas à transferência de capital da EU, no sentido em que propunha Wolfgang Schön<sup>(135)</sup>.

Contrariamente ao que defendi anteriormente<sup>(136)</sup>, o art. 56.º

<sup>(135)</sup> Wolfgang Schön, “Der Kapitalverkehr...”, cit., p. 506.

<sup>(136)</sup> Ana Paula Dourado, “National Report Portugal”, Michael Lang/Pasquale Pistone (eds.), *The EU and Third Countries: direct taxation*, Vienna, 2007,

significa um tratamento igual do capital da UE, EEA, EFTA e Países terceiros, a não ser que haja uma justificação para as restrições. E essas justificações são admitidas de modo mais amplo pelo Tribunal quando estão em causa Países terceiros.

#### CASO 1

*Análise do caso Saint-Gobain e suas implicações para o alcance da livre circulação de capitais: protecção de Países terceiros e de nacionais de Países terceiros*

O caso *Saint-Gobain* disse respeito a um situação triangular, cujos factos podem ser sintetizados da seguinte forma:

A sede da sociedade encontrava-se em França, existia um estabelecimento estável na Alemanha e este, por seu turno, detinha participações sociais (efectivamente ligadas ao seu património) em sociedades de outros Estados Membros e em sociedades de Países terceiros.

A legislação alemã previa a atribuição de um crédito por dupla tributação de dividendos no caso de os dividendos serem pagos a uma filial alemã que detivesse participações em sociedades residentes fora da Alemanha, mas não previa tal crédito para o caso dos estabelecimentos estáveis.

Também as convenções bilaterais de dupla tributação celebradas pela Alemanha não previam tal crédito (atribuído às distribuições de dividendos por uma entidade participada pelo estabelecimento estável ao estabelecimento estável), uma vez que os estabelecimentos estáveis não beneficiam dos direitos conferidos pelas convenções de dupla tributação — destinatários das convenções são os residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

O Tribunal de Justiça confirmou a jurisprudência do caso *Avoir Fiscal* (Comissão/França) considerando que a Alemanha tinha que

pp. 513-518; Wolfgang Schön também o defendeu: “Der Kapitalverkehr...”, cit., p. 506.

atribuir o crédito que atribuía às filiais aí residentes, também aos estabelecimentos estáveis, uma vez que o art. 43.º do Tratado não aceita as discriminações entre filiais e sucursais (a Alemanha estava assim a violar o direito de estabelecimento secundário).

Ficou no ar a dúvida se o Tribunal estava a dar direitos a sociedades de Países terceiros, sendo certo que esses mesmos direitos não podiam ser exigidos, com base numa reciprocidade que não existia, aos Países terceiros.

Até ao caso *D.*, a doutrina discutiu se o Tribunal estaria disposto a declarar uma Cláusula-da-Nação-Mais-Favorecida, isto é, a partir do momento em que um Estado preveja a atribuição de um crédito a filiais com base no seu direito interno, ou com base em convenções bilaterais de dupla tributação, também deverá atribuir tal crédito a todas as filiais e sucursais situadas em qualquer outro Estado — seja ele Estado Membro (Cláusula da Nação Mais Favorecida aplicada na UE) ou até País terceiro.

## CASO 2

Se imaginarmos uma situação triangular relativamente diferente da do caso *Saint-Gobain*, veremos como aplicar o art. 56.º do Tratado da CE.

Se uma sociedade residente num **País Terceiro R**, com um investimento indirecto num **Estado Membro F**, investimento esse efectivamente ligado a um estabelecimento estável noutra **Estado Membro EE** <sup>(137)</sup>.

A Convenção de dupla tributação entre R e F é aplicável, mas pode ocorrer dupla tributação no território da UE, se EE não conceder um crédito aos dividendos pagos por F.

<sup>(137)</sup> V. um exemplo semelhante em Pasquale Pistone, “The Impact of European Law on the relations with Third Countries in the field of direct taxation”, *Intertax*, 2006, 5, p. 235.

A questão que está subjacente ao caso que apresentamos é a de saber se a dupla tributação económica é contrária às liberdades fundamentais, e se pode servir como princípio interpretativo na interpretação por parte do Tribunal de Justiça.

Podemos afirmar com segurança que a dupla tributação económica é contrária à neutralidade na exportação do capital, conceito desenvolvido para o Direito Fiscal Internacional, já nos anos 60 do século XX, e que continua a ser adoptado como critério relevante para um conjunto de juízos quando se procuram soluções contra a dupla tributação internacional, seja ela jurídica, seja económica.

Se adaptarmos este conceito ao Direito Fiscal Europeu, ele significa que as sociedades da CE (ou EEE) que invistam num País terceiro devem pagar o mesmo imposto independentemente de o seu rendimento ter fonte na UE (ou EEE) ou num País terceiro desde que sejam tributadas uma vez (ver conclusões de AG Kokott em *Maninen*) no território da UE (ou EEE) <sup>(138)</sup>.

O Tribunal de Justiça ainda não considerou que a dupla tributação económica seja contrária às liberdades fundamentais: isto é, não considerou que ela constitua em si uma restrição, mas só a considera proibida se for discriminatória.

Vejam-se os §§ 58, 65 e 69 das Conclusões do Advogado Geral no caso *ACT Group Litigation*.

Repare-se que, ao contrário do caso *Saint-Gobain*, no nosso exemplo, o estabelecimento estável não é um nacional de um Estado Membro e é difícil justificar a sua protecção pelo Direito Europeu.

## CASO 3

Um segundo caso a discutir, diz respeito à inclusão de cláusulas anti-abuso em situações triangulares.

<sup>(138)</sup> Vogel/Gutmann/Dourado, “Tax treaties...”, cit., p. 92.

Imagine-se o caso de uma sociedade residente no **Estado Membro R** com um investimento numa sociedade residente num **País terceiro F** investimento esse efectivamente ligado a um estabelecimento estável noutra **Estado Membro EE**.

Admitamos que a sociedade residente em **R** aplica uma regra anti-abuso, por exemplo, uma regra SEC.

Admitamos que esta regra iria provocar dupla tributação económica no território da UE/EEE.

Se aplicarmos o princípio da neutralidade na exportação de capitais, tal cláusula é incompatível com o Tratado.

Quer as regras SEC (ou cláusulas CFC, se utilizarmos a sigla em inglês) quer as regras de subcapitalização foram já consideradas incompatíveis com a liberdade de estabelecimento pelo Tribunal, mas o mesmo Tribunal, ao entender que elas violam a liberdade de estabelecimento e só indirectamente a livre circulação de capitais (por esta ser instrumental), afasta do âmbito de protecção do Tratado da CE/EEE, os nacionais e residentes em Países terceiros. O princípio da neutralidade na exportação de capitais permitiria chegar a uma conclusão diferente.

## 9. A LIVRE CIRCULAÇÃO DE PAGAMENTOS

O art. 56.º, n.º 2, do Tratado, faz referência à livre circulação de pagamentos, a qual implica uma transferência de capital entre Estados (incluindo entre Estados Membros e Países terceiros) destinada ao pagamento de uma transacção específica<sup>(139)</sup>. A livre circulação de pagamentos tem autonomia perante as outras liberdades, e algu-

<sup>(139)</sup> Luisi e Carbone, Casos C-286/28 e C-26/83, 1984, ECR, 377; Bouanich, § 26. V. Kiemel, “Kommentar...”, cit., § 5 dos comentários ao art. 56.º do Tratado da CE.

mas restrições aplicáveis à livre circulação de capitais não são aplicáveis à livre circulação de pagamentos, de que é exemplo a cláusula de *standstill* do art. 57.º, n.º 1, do Tratado da CE.

## 10. JUSTIFICAÇÕES ÀS RESTRIÇÕES

### *Bibliografia*

Ana Paula Dourado, “Is it Acte Clair?...”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (ed.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 47 e ss.;

Servaas van Thiel, “Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: Acte clair rules that can be readily applied by national courts”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (ed.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008, pp. 85 e ss.

O Tribunal aceita algumas justificações às medidas discriminatórias e restrições: As justificações em matéria de tributação directa, como em todas as outras matérias, têm de estar relacionadas com uma “razão imperiosa de interesse público”. Mas isso não significa que todas as justificações de carácter geral previstas no Tratado da CE sejam aplicadas a todas as matérias.

As justificações de carácter geral aplicáveis às diferentes liberdades — razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública — não são aplicáveis em matéria de tributação directa, pois esta não prossegue nenhuma das três finalidades. A justificação que, em teoria, é aceite pelo Tribunal em matéria de tributação directa, está relacionada com o abuso do Direito Comunitário, e em última análise com um comportamento de “evasão e fraude fiscais”, para utilizar a terminologia que encontramos nos acórdãos do Tribunal. A terminologia utilizada pelo Tribunal é muito imprecisa e por isso criticável, varia de acórdão para acórdão e de língua para língua, mas não vamos aqui entrar na discussão sobre o que o Tribunal quer dizer utilizando tal expressão.

Deve ser discutida essa questão da imprecisão terminológica como ponto de partida para o significado de abuso no Direito Euro-

peu, nomeadamente, a diferença na língua inglesa e francesa (e entre a primeira e o português, italiano e espanhol) de evasão, elisão e fraude. Tax evasion, tax avoidance, fraude fiscal, évacion fiscal, fraude fiscal, evasão fiscal, etc.

### 10.1. Abuso — “Evasão e fraude fiscais”

Em matéria fiscal, o abuso começa a ser delineado no caso *Hali-fax* (sobre o IVA) — veja-se também, anteriormente, *Direct Cosmetics* — mas como defendemos que o conceito de abuso é um único conceito no Direito Europeu, encontramos o mesmo conceito em casos de tributação directa, nomeadamente, em *ICI, Lankhorst-Hohorst, Lasteryie du Saillant, N., Cadbury Schweppes*.

O argumento da evasão e fraude fiscais é um argumento considerado relevante pelo Tribunal desde que o comportamento abusivo seja apurado caso a caso, e a legislação nacional não assente em presunções inilidíveis.

### 10.2. Abuso e risco de abuso

Como veremos adiante, quando estão envolvidos Países terceiros, o Tribunal tem um entendimento ainda mais amplo de abuso, bastando-lhe como justificação, a existência de um risco de evasão e fraude, não sendo necessária a análise do caso concreto, nem a existência de um esquema puramente artificial, e portanto, não sendo necessário o controlo da medida anti-abuso através do princípio da proporcionalidade.

Pode ainda dizer-se que o Marks & Spencer introduziu um avanço quanto à aceitação do risco de abuso como justificação para medidas restritivas entre Estados Membros.

Nesse caso, como nos que se lhe seguiram sobre perdas transfronteiriças, o Tribunal analisou se existia um “risco de abuso” ligado ao “risco de dupla dedução de perdas”, e nos diferentes acórdãos que se seguiram ao Marks & Spencer, o tribunal discutiu se se estava perante requisitos (ou justificações) alternativos ou cumulativos.

Por outras palavras, o Tribunal discute se são justificações autónomas ou uma única:

- o risco de abuso;
- a preservação da distribuição de competências entre os Estados Membros;
- o risco de dupla dedução de perdas.

Serão a este propósito estudados os seguintes casos do TJCE: *Marks & Spencer, Rewe Zentralfinanz, Deutsche Shell, Oy AA, Lidl Belgium, Krankenhaus*.

### 10.3. Coesão

Por seu turno, o argumento da coesão (ou coerência, como tem sido traduzido em Português) tal como foi construído em *Manninen* pela Advogada Geral Kokott e em *Marks & Spencer* pelo Advogado Geral Poiares Maduro pode ser considerado uma justificação ligada ao princípio do abuso ou da tributação do rendimento no espaço Europeu (UE/EEE/EFTA).

Segundo a Advogada Geral Kokott “o conceito de coerência em geral não significa mais do que evitar a dupla tributação ou assegurar que o rendimento é efectivamente tributado, mas uma única vez (o princípio da tributação singular) (cf. o § 20 das Conclusões da AG Kokott no caso *Manninen*).

### 10.4. A relevância do Modelo da OCDE

O Modelo de Convenção da OCDE e os seus comentários têm sido invocados pelo Tribunal de Justiça para legitimar certas soluções à partida restritivas por parte dos Estados Membros.

Foi o que aconteceu em *Gilly* (cf. § 30), a propósito da compatibilidade com o Tratado da CE de uma regra numa convenção de dupla tributação entre a França e a Alemanha.

Foi o que aconteceu também nos seguintes casos:

- *N.* quanto à repartição de receitas fiscais entre Estados de residência (no caso das mais-valias);
- Casos sobre perdas transfronteiriças — mais ou menos directamente — por exemplo, *Lidl Belgium*;
- *ACT Group Litigation* e *FII Group Litigation*, quanto à tributação de dividendos à saída e à entrada, respectivamente;
- *Columbus Container* quanto à aplicação do método do crédito previsto no Direito interno e supostamente contrário ao que resultava da convenção de dupla tributação com a Bélgica<sup>(140)</sup>;
- *Van Hilten* quanto à tributação de uma herança plurilocalizada.

### 10.5. A perda de receitas fiscais

No quadro das relações entre Estados Membros, a perda de receitas fiscais nunca é aceite como justificação pelo Tribunal de Justiça. Ela é a verdadeira razão subjacente ao argumento da coerência fiscal, como foi invocada no caso *Bachmann* e que nunca mais voltou a ser aceite pelo Tribunal. É certo que o próprio Tribunal nem sempre tem uma jurisprudência totalmente coerente, e que casos como *Schempp*, *Columbus Container*, *Truck Center*, e eventualmente também *Lidl Belgium*, em que a argumentação do Tribunal não é totalmente satisfatória, podem esconder preocupações de perda de receitas fiscais.

Além dos casos acabados de enunciar, devem ser estudados alguns dos casos em que os Estados invocam o princípio da coerência e o Tribunal rejeita, tais como:

Sobre livre prestação de serviços — *Wielockx*, *Svensson e Gustavsson*, *Safir*, *Danner*, *Skandia*.

<sup>(140)</sup> Pasquale Pistone, “Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the swinging pendulum of direct taxation”, *Intertax*, n.º 4, 2008, pp. 146 e ss.

Sobre livre circulação de trabalhadores — *Comissão/Portugal* (sobre a tributação ou exclusão de tributação das mais valias resultantes da alienação de casa própria e afectação dos montantes à compra de nova casa para habitação em território português: cf. o art. 10.º, n.º 5, do CIRS na versão anterior a 2007).

Sobre direito de estabelecimento: *Thin Cap Group Litigation*, *Deutsche Shell*, *Keller Holding*, *Centro di Musicologia Staufer*.

Sobre livre circulação de capitais: *Manninen*, *X&Y*, *Amurta*.

A perda de receita fiscal, muitas vezes associada pelos Estados ao princípio da coerência, não pode ser aceite como argumento válido para restringir uma liberdade fundamental, porque o seu efeito imediato é a protecção do mercado nacional e a consequente restrição ao funcionamento do mercado interno<sup>(141)</sup>.

### 10.6. Justificações específicas à livre circulação de capitais

#### 10.6.1. O art. 58.º, n.º 1, alíneas a) e b), e a protecção contra a evasão e a fraude fiscal

O art. 58.º, n.º 1, alíneas a) e b), parece conter justificações específicas para as restrições à livre circulação de capitais. Segundo esse artigo, o disposto no art. 56.º não prejudica o direito de os Estados Membros:

- a) aplicarem as disposições pertinentes do seu Direito Fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;
- b) tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal.

<sup>(141)</sup> V., por ex., Frans Vanistendael, “Cohesion: the phoenix...”, cit., pp. 212 e ss.

Além destas também se faz referência às razões de ordem pública ou de segurança pública, as quais são comuns às outras liberdades fundamentais e que não têm aplicação em matéria de tributação directa. É jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as referidas alíneas *a)* e *b)* não devem ser interpretadas de modo mais favorável do que as justificações aceites quando estão em causa as outras liberdades fundamentais.

Também a propósito da livre circulação de capitais, entende-se que elas só devem ser aplicadas se for prosseguido um interesse geral da UE e se o princípio da proporcionalidade for observado. O Tribunal tem interpretado o n.º 1 do art. 58.º em conjunto com o n.º 3, dando a este especial importância: Nos termos do n.º 3 do art. 58.º, as medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no art. 56.º (o sublinhado é nosso).

A este propósito devem ser analisados os seguintes casos: a opinião do AG no caso *Baars*; o caso *X e Y*; a opinião do AG em *Weidert/Paulus*.

Mas quando estão em causa Países terceiros, o Tribunal aceita de uma forma mais ampla a justificação ligada ao risco de evasão e fraude fiscais, especialmente, na ausência de uma convenção de dupla tributação que contenha uma disposição sobre troca de informações.

A este respeito devem ser analisados os casos *Van Hilten, F II Group Litigation, A., Holböck e Orange European Small Cap*.

### 10.6.2. Justificações às restrições e Países terceiros

Como vimos anteriormente, o Tribunal entende que o conceito e alcance da livre circulação de capitais são idênticos quer estejam envolvidos apenas Estados Membros ou também Países terceiros. É relativamente às justificações que o Tribunal tem um entendimento diferente — mais amplo — quando estão envolvidos Países terceiros.

### 10.6.3. Abuso: “Evasão e fraude fiscais”

O argumento do risco da evasão fiscal, nomeadamente, por não existir uma convenção de dupla tributação que preveja troca de informações entre o País terceiro e o Estado Membro, é aceite pelo Tribunal para justificar um alcance mais restrito da livre circulação de capitais. A habitual referência ao princípio da proporcionalidade que encontramos nos casos que envolvem Estados Membros <sup>(142)</sup> também desaparece quando estão em causa Países terceiros.

### 10.6.4. Coesão

Por seu turno, o argumento da coesão (ou coerência, como tem sido traduzido em Português), tal como foi construído em *Manninen* pela Advogada Geral Kokott e em *Marks & Spencer* pelo Advogado Geral Poirares Maduro não tem aplicação quando estão em causa Países terceiros. Recorde-se que, segundo a Advogada Geral Kokott “o conceito de coerência em geral não significa mais do que evitar a dupla tributação ou assegurar que o rendimento é efectivamente tributado, mas uma única vez (o princípio da tributação singular (cf. o § 20 das Conclusões da AG Kokott no caso *Manninen* <sup>(143)</sup>)). Ora, o princípio da tributação singular só faz sentido no quadro do mercado interno ou da UE, não sendo por isso aplicável quando circulam capitais entre Estados membros e Países terceiros.

### 10.6.5. A relevância do Modelo da OCDE

Também nas relações com Países terceiros, o Modelo de Convenção da OCDE e os seus comentários têm sido invocados pelo

<sup>(142)</sup> Gebhard, Caso C-55/94; Parodi, Caso C-222/95, § 31; Commission/Belgium, Caso C-478/98, § 45; X and Y II, Caso C-436/00, §§ 42, 43, 60 ff. Centros, Caso C-212/97; Lasteyrie du Saillant, Caso C-9/02, §§ 51 e ss.; Cadbury-Schweppes, Caso C-196/04; cf. Dennis Weber, *Tax avoidance...*, cit., pp. 209 e ss.

<sup>(143)</sup> Manninen, Caso C-319/02.

Tribunal de Justiça para legitimar certas soluções à partida restritivas por parte dos Estados Membros. Vejam-se os casos *Van Hilten, FII Group Litigation e A.*

#### 10.6.6. A protecção das receitas fiscais do Estado

Como já referimos, a perda de receitas fiscais quando estão envolvidos Estados Membros nunca é aceite pelo Tribunal. Todavia, quando estão em causa Países terceiros, a posição do Tribunal é diferente e a perda de receitas é mais ou menos directamente considerada como uma justificação relevante. Isto acontece quando essa perda de receitas não viola o princípio da neutralidade na EU, e não discrimina os nacionais de um Estado Membro.

Vejam-se a este propósito novamente os casos *Van Hilten, FII Group Litigation e A.*

#### 10.6.7. Controlos fiscais efectivos

O argumento dos controlos fiscais efectivos aparece associado ao do risco da evasão e fraude fiscais e ao argumento da perda de receitas fiscais. No quadro das relações com Países terceiros, a não aplicação da Directiva 77/799/CEE, de 17 de Dezembro de 1997, na versão actual, relativa à assistência mútua entre Estados Membros, leva a que o Tribunal aceite como argumento relevante o risco da evasão e fraude fiscais sem ser necessário ao Estado demonstrar que existe um “esquema puramente artificial”. Pelo contrário, quando estão envolvidos Estados Membros, apenas, o Tribunal não só não aceita em regra o argumento do risco de evasão e fraude por falta de possibilidade de fiscalização do comportamento do contribuinte, como proíbe as presunções inilidíveis ou as técnicas tipificantes, e exige que seja demonstrada a existência de um “esquema puramente artificial” (com a excepção do risco de evasão e fraude ligado à dupla dedução de despesas e à questão da distribuição de competências entre Estados).

Assim, são de analisar, entre outros, *Schumacker, Futura, ICI, Lankhorst-Hohorst, Cadbury Schweppes, F II Group Litigation e A.*

Todavia, há algumas questões que ainda não obtiveram resposta por parte do Tribunal, e que devem ser debatidas:

Não é claro se apesar de não ser aplicável a Directiva 77/799/CEE a Países terceiros, a existência de um artigo nas convenções bilaterais de dupla tributação sobre troca de informações (art. 26.º do Modelo da OCDE, nomeadamente, na sua versão actual), bem como de um artigo sobre auxílio à cobrança (novo art. 27.º do Modelo da OCDE), alteram a resposta relativamente à compatibilidade do argumento dos controlos fiscais efectivos com a livre circulação de capitais entre Estados Membros e Países terceiros. Na verdade, os trabalhos da OCDE nesta matéria têm alargado muito o âmbito da troca de informações, aproximando-se do que se passa a nível das Directivas Comunitárias.

No caso *A.*, a Suécia invocou a falta de uma disposição sobre troca de informações na convenção bilateral com a Suíça para justificar o tratamento discriminatório de dividendos provenientes desse Estado. Não sabemos por conseguinte, se a resposta do Tribunal teria sido diferente, se existisse tal troca de informações.

Do caso *F II Group Litigation* parece decorrer que o elemento relevante para o Tribunal, e que marca a diferença, é a aplicação ou não da Directiva sobre troca de informações, mas do caso Comissão/Países Baixos, sobre a não discriminação de dividendos à saída pagos por residentes nos Países Baixos a residentes na Noruega e na Islândia, decorre que a não aplicação da Directiva não é o elemento decisivo se existir nas convenções de dupla tributação um regime semelhante ao da Directiva. Tem também de ser discutido se a não aplicação da Directiva 77/799/CEE justifica por si a aplicação de tipificações. As cláusulas tipificantes, tais como regimes relativos a “sociedades estrangeiras controladas” (SEC, cf. caso *Cadbury Schweppes*) e as regras de subcapitalização (cf. casos *Lankhorst-Hohorst, Thin Capitalization Group Litigation, Lasertec*) contêm técnicas tipificantes, em sentido amplo, presunções inilidíveis, e, se aplicáveis a Países terceiros ficam de fora do alcance do Tratado da CE, uma vez que, como vimos anteriormente, o Tribunal entende que estas matérias caem no âmbito do direito de estabelecimento e não da livre cir-

culação de capitais. Por conseguinte, não é necessário nem adequado recorrer ao argumento da ausência de troca de informações.

Noutros casos, a resposta não é tão clara: Imagine-se que o caso *Manninen* envolvia um Estado Membro e um País terceiro e não dois Estados Membros. Pode discutir-se se a recusa na atribuição de um crédito de imposto a um accionista que está sujeito a tributação no seu Estado de residência quando recebe dividendos de um País terceiro, pode ser justificada com base na ausência de controlos fiscais (no caso *Manninen* o argumento da coerência no sentido de *Bachmann* foi invocado, tendo a AG Kokott convertido o mesmo argumento num princípio mais amplo, ligado aos direitos no quadro do mercado interno).

Quando estão envolvidos Estados Membros, o Tribunal de Justiça não avalia se a Directiva sobre Assistência Mútua é bem ou mal aplicada, ou se o é de forma mais ou menos eficiente. Podemos assim imaginar que o Tribunal de Justiça não vá introduzir distinções entre Países terceiros que colaborem mais, trocando informações, ou que colaborem menos.

A distinção poderá assim ocorrer entre:

#### CASO 1

A situação em que só estão em causa Estados Membros e a Directiva 77/799 se aplica;

E a situação em que estão também em causa Países terceiros e a Directiva 77/799 não se aplica.

#### CASO 2

A situação em que, por estarem envolvidos Países terceiros, não se aplica a Directiva 77/799, mas existe uma convenção bilateral de dupla tributação que prevê a troca de informações nos mesmos termos que o Modelo da OCDE, e independentemente da aplicação mais ou menos eficiente desse mecanismo, a existência de troca de informações é equiparada à referida Directiva;

A situação em que, por estarem envolvidos Países terceiros, não se aplica a Directiva 77/799, nem existe uma convenção bilateral de dupla tributação prevendo a troca de informações nos mesmos termos que o Modelo da OCDE.

#### *Tópicos para discussão:*

- A jurisprudência do Tribunal já cobriu esta última situação e é portanto seguro dizer que nestes casos, existe uma justificação relevante para que um Estado Membro aplique um tratamento discriminatório ou restritivo: por outras palavras se um País terceiro não trocar informações nem prestar assistência administrativa, são justificadas as restrições à livre circulação de capitais por parte de Estados Membros.
- Este argumento não se aplica às relações entre Estados Membros, como resulta do caso *Elisa*. Neste caso, foi analisada a questão de saber se o facto de a convenção de dupla tributação entre a França e o Luxemburgo não prever troca de informações por parte do Luxemburgo, podia justificar um tratamento discriminatório por parte da legislação francesa, e o Tribunal não aceitou esse argumento.
- Todavia, o argumento do vazio fiscal já foi aceite pelo Tribunal como sendo relevante, embora a medida a adoptar pelo Estado Membro para evitar esse vazio de tributação tenha de ser proporcional (vejam-se a este propósito os casos *Safir* e *Skandia*).
- O argumento do *vazio fiscal* pode ser entendido como uma das concretizações do princípio da coesão ou da tributação singular (por contraposição ao conceito de dupla tributação) no mercado interno, tal como desenvolvido em *Manninen* pela Advogada Geral Kokott e em *Marks & Spencer* pelo Advogado Geral Poiares Maduro.
- Se o juízo de compatibilidade de uma disposição nacional com o Tratado da CE exige uma análise completa do regime

fiscal aplicável no Estado da fonte e no Estado da residência, então as consequências são:

- tomar-se em conta o regime resultante das convenções de dupla tributação aplicáveis (Ver *Wielockx, ACT Group Litigation, Denkavit/França, Amurta*);
- tomar-se em conta os comentários do Modelo da OCDE que recomendam a inclusão de disposições anti-abuso nas convenções de dupla tributação ou em disposições nacionais aplicáveis a transações transfronteiriças (inter-estaduais) — tais como regras CFC, impostos à saída, ficções legais de residência.

Na verdade, apelar aos arts. 26.º e 27.º do Modelo da OCDE sem aceitar as restantes recomendações do mesmo Modelo ou aprovadas ao abrigo do Modelo, é retirar esses artigos do contexto.

Por seu turno, o princípio da proporcionalidade, deve também ser sempre observado — ele funciona como um princípio de controlo da necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu* das medidas nacionais restritivas —, embora o seu significado concreto e alcance devam ser apurados em cada caso.

## 11. A RELEVÂNCIA DOS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO PARA O JUÍZO DE COMPATIBILIDADE DO REGIME FISCAL COM AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS DO TRATADO DA CE

### *Bibliografia*

Axel Cordewener/Ekkehart Reimer, “The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law — Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? — Part 2”, *European Taxation*, 2006, pp. 294 e ss.;

Pasquale Pistone, *The Impact of Community Law in tax treaties: issues and solutions*, The Hague, London, New York, 2002;

Joseph Schuch, “Critical notes on the European Court of Justice’s D. case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties”, *EC Tax Review*, n.º 1, 2006, pp. 6 e ss.;

Vogel/Gutmann/Dourado, “Tax Treaties between Member States and Third States: ‘Reciprocity’ in Bilateral Tax Treaties and Non-discrimination in EC Law”, *EC Tax Review*, 2006, pp. 83 e ss.

### 11.1. Coerências e incoerências na jurisprudência do TJCE

Na análise sobre a compatibilidade de um determinado regime fiscal de um Estado Membro com o Tratado da CE, o Tribunal de Justiça começa por comparar a situação de residentes e de não residentes, e essa comparação diz respeito à legislação interna e por vezes também ao regime resultante da convenção de dupla tributação aplicável.

Todavia, a posição do Tribunal sobre a relevância das convenções de dupla tributação para sanar a incompatibilidade do regime doméstico com o Tratado da CE ainda não é clara. Por outras palavras, se um regime interno violar a livre prestação de serviços — dedução de contribuições de seguros se elas forem pagas a seguradoras residentes e não dedução se forem pagas a seguradoras não residentes — mas a convenção bilateral aplicável previr a dedução das prestações pagas a seguradoras dos Estados contratantes, cabe saber se o Tribunal se deve pronunciar sobre o regime interno, ou se considera que no caso concreto não existe violação da livre prestação de serviços, porque, na verdade, o regime aplicável é o da convenção — uma vez que esta prevalece sobre o regime interno, não se aplicando àquele caso as normas unilaterais. E também não é claro até que ponto é que as regras e princípios das convenções de dupla tributação ficam de fora do juízo do Tribunal de Justiça.

Podemos considerar que alguns aspectos já foram esclarecidos por jurisprudência constante:

1. A definição dos critérios sobre distribuição de competências — quer unilateralmente, quer através de convenções de dupla tributação (bilateralmente): *Gilly*, §§ 24 e 30; *Saint-Gobain*,

§ 57; *De Groot*, § 93; *Van Hilten*, § 47; *N.*, § 43; *ACT Group Litigation*, § 52; *Deutsche Shell*, §§ 41-45; *Lidl Belgium, Truck Center*.

2. O Tribunal aceita e de certa forma recomenda que os princípios do Modelo da OCDE sejam consagrados pelos Estados Membros — “Os Estados Membros podem inspirar-se na prática internacional” para distribuir entre si competências de tributação e soluções para prevenir a “evasão e a fraude fiscais”: *Gilly*, § 31, §§ 23 e ss.; *Van Hilten*, § 48; *N.*, §§ 45 e 46).

Pelo contrário tem de ser discutido um conjunto de outras questões, cuja jurisprudência do Tribunal ainda não constitui acto claro <sup>(144)</sup>:

- Até que ponto é que as regras de distribuição de competências das convenções de dupla tributação estão (podem estar) de fora do juízo do Tribunal;
- Pode resultar uma desvantagem fiscal discriminatória ou restritiva, da aplicação das regras das convenções de dupla tributação? Um exemplo a analisar é o da desvantagem de tesouraria resultante da aplicação do método do crédito em contraposição ao método da isenção: devem confrontar-se os casos *FII Group Litigation* e *Metallgesellschaft*);
- Cabe também saber se qualquer disposição numa convenção de dupla tributação deve ser qualificada de “regra de distribuição de competências”, como fez o Tribunal em *D. e ACT Group Litigation*;

<sup>(144)</sup> V. Axel Cordewener/Ekkehart Reimer, “The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law — Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? — Part 2”, *European Taxation*, 2006, pp. 294 e ss.; cf. Vogel/Gutmann/Dourado, “Tax Treaties between Member States and Third States: ‘Reciprocity’ in Bilateral Tax Treaties and Non-discrimination in EC Law”, *EC Tax Review*, 2006, pp. 83 e ss.

- Se é possível estabelecer distinções entre tipos de princípios ou regras nas convenções de dupla tributação;
- Há regras nas convenções de dupla tributação cuja classificação constitui uma tarefa difícil: por exemplo, os créditos presumidos de imposto são regras de distribuição de competências ou benefícios fiscais? Trata-se de normas que deviam estar incluídas numa convenção de dupla tributação ou desvirtuam a mesma? É necessário que tais regras sejam declaradas regimes fiscais prejudiciais pelas Instituições competentes da UE ou grupos ad hoc?
- Se e até que ponto as regras das convenções de dupla tributação podem compensar o tratamento discriminatório/restritivo interno.

*Há casos do Tribunal em que a posição sobre o ponto 5 não é coerente:*

1. No caso *Commerzbank*, o Tribunal considerou que a desvantagem resultante da recusa do reembolso de um montante respeitante a imposto de um não residente não podia ser justificada pela isenção na fonte resultante da aplicação da convenção de dupla tributação entre o Reino Unido e os EUA.
2. Parece resultar de *Marks & Spencer*, *ACT Group Litigation*, *FII Group Litigation*, *Denkavit France*, *Amurta*, a solução contrária à de *Commerzbank*, embora *Denkavit France* e *Amurta* não sejam claros.
3. Em *Bachmann*, o Tribunal fez prevalecer os interesses financeiros do Estado Membro, tendo desconsiderado a convenção bilateral Bélgica/Alemanha.
4. Em *Wielockx*, pelo contrário, o Tribunal considerou que as regras das convenções de dupla tributação são relevantes para assegurar a compatibilidade dos regimes com o Tratado da CE (com o Direito Comunitário), utilizando o princípio da coesão no quadro do mercado interno: “coerência ao

nível macro pela reciprocidade dos tratados fiscais bilaterais” (145).

A combinação da doutrina do Tribunal em *Wielockx, D. e ACT Group Litigation* faz-nos concluir que se as regras sobre distribuição de competências das convenções bilaterais não podem ser alargadas a sujeitos que não são destinatários das convenções, então as regras fiscais discriminatórias dos sujeitos destinatários dessas convenções devem ser consideradas incompatíveis com as liberdades fundamentais, devendo existir uma renegociação das convenções ao abrigo do art. 307.º do Tratado (146).

### 11.2. Regras para atenuar a dupla tributação

Em princípio as regras para atenuar a dupla tributação, incluindo as que fazem parte das convenções de dupla tributação, não podem ser discriminatórias nem restritivas, tendo em conta que os direitos conferidos pelo Tratado da CE são incondicionais e não podem depender do que esteja estabelecido numa convenção concluída entre Estados Membros. É essa a doutrina afirmada nos casos *Avoir Fiscal; Royal Bank of Scotland, X AB/Y AB; Saint-Gobain*, a propósito do tratamento fiscal a dar aos estabelecimentos estáveis de não residentes.

Todavia, a decisão do Tribunal em *FII Group Litigation* (sobre o método do crédito aplicável aos investimentos fora do Reino Unido em confronto com a isenção de dividendos pagos) e em *Columbus Container* (sobre a conversão do método de isenção previsto na convenção bilateral em método do crédito previsto na legislação interna, e relativamente a um estabelecimento estável de não residentes)

(145) Servaas van Thiel, “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: acte clair rules that can be readily applied by national courts”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 87 e ss.

(146) Vogel/Gutmann/Dourado, “Tax Treaties...”, cit., pp. 83 e ss.

coloca dúvidas sobre os juízos do Tribunal e seu alcance, quando estão em causa convenções de dupla tributação.

Analisaremos a este propósito os casos referidos e deverão ser encontrados argumentos para os tentar conciliar.

### 11.3. O art. 307.º do Tratado da CE e o direito de um País terceiro discriminar um Estado Membro

Nos termos do art. 307.º, n.ºs 1 e 2, do Tratado da CE, se um Estado Membro tiver concluído um tratado bilateral com um País terceiro antes de 1 de Janeiro de 1958 ou, em relação aos Estados aderentes, anteriormente à data da respectiva adesão, com um Estado terceiro, ele tem de respeitar as suas obrigações dele decorrentes mas, se esse tratado for incompatível com o Tratado da CE, o Estado Membro em causa deve recorrer a todos os meios adequados para eliminar as incompatibilidades verificadas podendo mesmo ter que denunciar esse tratado.

Além disso, resulta do mesmo art. 307.º, n.ºs 1 e 2, que os Estados Membros da UE estão proibidos de concluir tratados com Estados terceiros que violem as obrigações dos primeiros resultantes do Tratado da CE, nomeadamente, as liberdades fundamentais.

Em contrapartida, os Países terceiros, por não estarem vinculados ao Direito Europeu, podem discriminar cidadãos e residentes em território da UE ou do EEE. Quer os Estados Membros do Espaço Económico Europeu quer a Suíça, em virtude dos acordos concluídos com os Estados Membros da UE (neste último caso, Acordo sobre a livre circulação de pessoas entre a UE e os seus Estados Membros), têm de ter em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades e a interpretação por este do Direito Comunitário (147).

(147) V. Moris Lehner, Vogel/Lehner, “Einleitung, DBA und Europäisches Recht”, *DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Auflage*, München, 2008, §§ 258-262, pp. 194-195.

Segundo o Tribunal, o facto de os direitos e obrigações resultantes das convenções bilaterais de dupla tributação só se aplicarem aos residentes de um dos Estados contratantes, é uma consequência inerente dessas convenções. O Sr. *D.* não está por isso numa situação comparável a um residente na Bélgica (§ 61).

O Tribunal entendeu que o facto de os tratados em matéria de dupla tributação serem negociados no seu conjunto e de os benefícios dados a propósito de uma certa categoria de rendimento ou através de abatimentos ou deduções específicas serem negociados com contrapartidas a consagrar noutras disposições (retenções na fonte, créditos de imposto, direitos de tributação, etc.), lhes dava especificidade, limitando o âmbito subjectivo aos residentes dos Estados contratantes.

Assim, em matéria de tributação directa, não existe uma cláusula da nação-mais -favorecida, ao contrário do que acontece em relação a outros tratados bilaterais, de que são exemplo os acordos sobre espaço aéreo analisados nos casos *Open Skies* e os acordos sobre segurança social analisado no caso *Gottardo*. Destaque-se ainda os §§ 52 a 62 do acórdão do Tribunal de Justiça no caso *D.*, por serem relevantes para o assunto em discussão.

## 12.2. Cláusulas de limitação de benefícios

No caso *ACT Group Litigation* foi discutido se as Cláusulas de Limitação de Benefícios (LOB) constantes de algumas convenções bilaterais eram ou não contrárias ao Tratado, nomeadamente, à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais e o Tribunal de Justiça reafirmou a doutrina seguida no caso *D.*, considerando que se tratava de cláusulas constantes de convenções de dupla tributação e que portanto faziam parte da lógica bilateral desses tratados.

Podemos utilizar o exemplo das Cláusulas de Limitação de Benefícios para analisar vários aspectos da relação entre Estados Membros e Países terceiros, nomeadamente, o de saber se os Estados Membros podem celebrar convenções de dupla tributação contendo cláusulas que se fizessem parte do seu Direito interno, seriam consideradas contrárias às liberdades fundamentais.

Nos casos *Open Skies*, os benefícios de livre acesso a determinadas rotas bem como a concessão de direitos de tráfego foram renegociados e atribuídos reciprocamente a sociedades residentes nos Estados Unidos da América e no Estado Membro parte contratante. Os benefícios eram restringidos às sociedades residentes nos Estados contratantes e deixavam de ser aplicados se o capital fosse detido por nacionais ou residentes em qualquer outro Estado, fosse este Estado Membro da UE ou País terceiro. Como já se referiu anteriormente, o Tribunal de Justiça considerou que estes acordos violavam as liberdades fundamentais do Tratado, por restringirem o acesso dos nacionais de outros Estados Membros aos benefícios do Tratado.

A questão a ser discutida é então a de saber, por que razão o Tribunal decidiu de modo diferente em relação às cláusulas de limitação de benefícios. Como já se referiu anteriormente, a natureza das convenções de dupla tributação é diferente da de outros tratados bilaterais, porque estes não implicam uma partilha de soberania fiscal e porque cada regra de uma convenção de dupla tributação contém uma distribuição de competências e um benefício para o sujeito passivo destinatário da mesma que não pode ser separado do conjunto da convenção.

Portanto, é de defender que a doutrina do caso *D.* (nomeadamente, o § 62 do caso), é aplicável às Cláusulas de Limitação de Benefícios, mas com alguns ajustamentos. Um caminho possível na análise das cláusulas *LOB*, é o de entender que se elas forem concluídas com um País terceiro e a sua aplicação por estes não conduzir a dupla tributação económica, não são incompatíveis com o Tratado da CE, nem com as liberdades fundamentais, nem com o art. 307.º

A dupla tributação económica é um critério de concretização da restrição à liberdade fundamental, associado com o princípio da coesão, e pode funcionar também como um critério de proporcionalidade.

## CASOS

R, residente no Estado Membro EM1  
Filial F de R residente no País terceiro ET

A participação na filial está efectivamente ligada a um estabelecimento estável de R, situado no Estado Membro EE

Os juros são pagos por R a EE

Se EE não os tributar, a aplicação de uma LOB por ET não provoca qualquer dupla tributação económica, pelo que a LOB não restringe a livre circulação — o direito de estabelecimento de R em EE

Alternativamente, poderemos considerar a LOB incompatível com o Tratado mas justificável através de uma excepção com fins anti-abuso<sup>(148)</sup>.

Defende-se que o juízo de compatibilidade das cláusulas de Limitação de Benefícios, daqui em diante LOB, contidas em convenções de dupla tributação, deve ser analisado caso a caso. Aceitando que as cláusulas LOB são cláusulas anti-abuso, elas devem ser aplicadas como todas as outras cláusulas anti-abuso. Não podem ser redigidas como presunções inilidíveis e deve portanto analisar-se a existência de abuso em cada caso.

*Tópicos para discussão, tendo como ponto de partida o § 62 do caso D.:*

- 1) Um Estado Membro da UE não está obrigado a dar a todos os nacionais/residentes de qualquer Estado Membro, os benefícios de um Tratado.

Confronto dos casos *Open Skies*, *Gottardo*, *D.* e *ACT*: discussão das semelhanças e diferenças entre os casos, factos subjacentes (incluindo nestes o tipo de convenções subjacentes).

- 2) Um Estado Membro da UE não está obrigado a, nem tem legitimidade para exigir de um Estado terceiro a inclusão de cláusulas LOB uniformes nos tratados bilaterais deste.

<sup>(148)</sup> V. as Conclusões do AG em *Cadbury-Schweppes*, C-196/04.

Discussão do art. 307.º do Tratado e da natureza das convenções de dupla tributação.

- 3) As cláusulas LOB são cláusulas que definem e delimitam os destinatários de uma convenção de dupla tributação, e que precedem a distribuição de competências entre os Estados Membros: como as regras sobre distribuição de competências tributárias, ainda são da competência dos Estados Membros, as cláusulas LOB também são da competência destes

Discussão da natureza das cláusulas LOB: regras de distribuição de competências ou cláusulas anti-abuso?

- 4) Como não existem porém sectores ou matérias subtraídos ao ordenamento da CE, as competências que sejam ainda do Estados Membros têm de ser exercidas em conformidade com o Direito da UE.

Se se tratar de cláusulas anti-abuso, a situação a que se aplica uma LOB tem de ser analisada caso a caso.

- 5) São incompatíveis com o Tratado da CE, as cláusulas LOB concluídas entre dois Estados Membros que discriminem um estabelecimento estável, ou concluídas entre dois Estados Membros ou entre um Estado Membro e um País terceiro, que conduzam a dupla tributação económica dentro da UE/EEE

## CASOS A ANALISAR:

### CASO 1

#### *Factos:*

Uma sociedade residente no Estado Membro 1 (EM1) tem uma filial no Estado Membro 2 (EM2) que por seu turno tem uma filial num Estado Terceiro (ET). A convenção de dupla tributação entre EM2 e ET contém uma LOB.

Se ET pagar royalties a EM2.

A LOB vai impedir a atribuição dos benefícios do Tratado aos residentes de EM2, uma vez que os accionistas de EM2 são resi-

dentes de EM1. Isto significa que ET em vez de isentar de retenção na fonte o pagamento de royalties vai aplicar-lhe uma taxa de retenção — por ex., de 25%.

*Tópicos para discussão:*

- Um teste baseado na residência do accionista é contrário ao direito de estabelecimento: veja-se entre outros, *Factortame II* <sup>(149)</sup>;
- O art. 307.º, n.ºs 2 e 3, do Tratado da CE exigem a eliminação da incompatibilidade de disposições convencionais com o Tratado da CE;
- Não compete ao País terceiro conceder benefícios a um Estado Membro contratante para que este não viole o Tratado da CE;
- Deve distinguir-se entre as convenções de dupla tributação assinadas antes e depois de 1 de Janeiro de 1958;
- Se a sociedade afiliada, residente em EM2 (Estado Membro que introduziu uma cláusula LOB numa convenção de dupla tributação), exercer efectivamente uma actividade nesse Estado e não constituir um esquema puramente artificial, a cláusula LOB viola a liberdade de estabelecimento ou/e eventualmente a livre circulação de capitais;
- Tendo em conta que ET não está vinculado pelo Tratado da CE, cabe a EM2 resolver a situação: por exemplo concedendo o crédito total sobre o imposto retido por ET;
- Os acórdãos do Tribunal nos casos *Open skies* não podem assim ser totalmente ignorados, mesmo que se atribua uma natureza especial às convenções de dupla tributação (caso *D.*);
- Uma regra de uma convenção de dupla tributação não pode ser considerada uma vantagem destacável do resto da convenção, sendo parte integrante e contribuindo para o seu equilíbrio geral;

<sup>(149)</sup> C-48/93: Caso 46/93, de 5.3.1996, Brasserie du Pêcheur, ex-parte Factortame [ECR 1996], I-911.

- As convenções de dupla tributação normalmente restringem as competências fiscais dos Estados contratantes e distribuem-nas entre eles;
- Embora em *D.* e *ACT Group Litigation* o Tribunal tenha rejeitado a cláusula da nação mais favorecida, cabe ao EM2 actuar em conformidade com o Tratado da CE.

CASO 2

*Factos:*

Uma sociedade com sede no EM1 e um estabelecimento estável no Estado Membro EE. O estabelecimento estável tem participações em sociedades residentes em outros Estados Membros (EM3 EM4) e em Estados terceiros (ET1, ET2).

*Regime aplicável:*

A legislação interna do Estado EE não discrimina entre filiais e estabelecimentos estáveis, mas as convenções de dupla tributação concluídas entre EE e EM3, EE e EM4, EE e ET1 e EE e ET2 prevêm um crédito atribuído a uma filial accionista mas ignoram os estabelecimentos estáveis accionistas, se eles não forem residentes de nenhum dos Estados contratantes.

*Tópicos para discussão:*

- A aplicação da doutrina de *D.* e *ACT Group Litigation* ao estabelecimento estável de EE, significa que a aplicação das convenções bilaterais relevantes não pode ser alargada ao estabelecimento estável por este ser residente de EM1. As convenções prevalecem sobre o direito interno, e portanto, o regime discriminatório do estabelecimento estável em relação às filiais, não é incompatível com o Tratado da CE
- A doutrina de Saint-Gobain é portanto alterada por *D.* e *ACT Group Litigation*?

- Não se pode exigir ao País terceiro que reconheça ao estabelecimento estável residente de EM1 o direito à aplicação da convenção concluída com EE.
- De *Saint-Gobain, D, ACT Group litigation, Baars, Fidium Finanz, Cadbury Schweppes, Thin Cap Group Litigation*, resulta ainda que não estamos perante uma situação de livre circulação de capitais, mas de liberdade de estabelecimento, e portanto não podemos aplicar o art. 56.º do Tratado da CE.

### CASO 3

*Teste da comparabilidade para efeitos da cláusula da nação mais favorecida*

No caso *D.*, o Tribunal analisa se os nacionais/residentes num outro ou em todos os outros Estados Membros estão numa situação comparável aos destinatários de uma convenção de dupla tributação concluída entre dois Estados Membros.

Coloca-se a questão de saber se o mesmo raciocínio se aplica a uma convenção concluída entre um Estado Membro e um País terceiro.

*Tópicos para discussão:*

- A situação de dois não residentes, de dois Estados Membros distintos, não é comparável, para efeitos de aplicação de uma convenção de dupla tributação (§ 61 do caso *D.*, confirmada em *ACT Group Litigation*).
- Se a liberdade de circulação não exigem tratamento igual de todos os nacionais ou residentes na UE, por maioria de razão, não se exige tratamento igual ou não discriminatório de nacionais ou residentes num País terceiro.
- Pelo contrário, uma disposição interna discriminatória de nacionais de Estados terceiros, e cujo regime esteja coberto pela livre circulação de capitais, é incompatível com o Tratado da CE.

### CASO 4

*Factos:*

Tributação de dividendos recebidos por um estabelecimento estável de uma sociedade residente num País terceiro o pagamento dos dividendos está efectivamente ligado ao estabelecimento estável.

*Tópicos para discussão:*

- Deve averiguar-se se a situação deve ser resolvida ao abrigo da doutrina do Tribunal no caso *Saint-Gobain* ou ao abrigo da Directiva sociedades-mães/afiliadas.
- Por outro lado, se se tratar de um estabelecimento estável situado em território de um Estado Membro e a sede da sociedade estiver no território de um País terceiro, a situação não é coberta pelo Tratado da CE.
- A situação é coberta pelo Tratado da CE se a sede do estabelecimento estável estiver localizada num Estado Membro cabendo então saber se a situação está protegida pela Directiva sociedades-mães/filiais, o que acontece se a participação disser respeito a uma sociedade residente no mesmo Estado Membro que a sociedade-mãe.
- Resulta do caso *Saint-Gobain* que também o estabelecimento estável localizado num Estado Membro EE de uma sociedade residente no Estado Membro EM1, não pode ser discriminado em relação aos residentes no Estado do estabelecimento estável, relativamente aos dividendos pagos por sociedades residentes noutro Estado Membro EM2.
- Todavia, esse direito do estabelecimento estável não resulta do alargamento do regime das convenções ao estabelecimento estável, mas do tratamento não discriminatório do estabelecimentos estáveis em relação às filiais residente em EE.

### 13. O PODER DE CONCLUIR TRATADOS POR PARTE DA UNIÃO EUROPEIA COM PAÍSES TERCEIROS

Através dos vários argumentos avançados nas páginas anteriores, pode concluir-se que os Estados Membros da UE não estão proibidos de incluir em cada uma das suas convenções de dupla tributação regras diferentes: quer a jurisprudência do Tribunal de Justiça (casos *D.* e *ACT Group Litigation*), quer o juízo caso a caso com base no critério da dupla tributação económica, quer o juízo com base no abuso, podem levar-nos a essa conclusão.

Isto significa que as convenções bilaterais continuam a ter validade, e que as convenções de dupla tributação não têm que ser idênticas entre Estados Membros nem entre cada um dos Estados Membros e todos os Países terceiros, nem têm que incluir as regras mais vantajosas atribuídas por um deles a Países terceiros nas suas convenções.

Seja como for, seria recomendável a aprovação de um tratado-quadro que contivesse algumas cláusulas relativamente às quais a jurisprudência do Tribunal de Justiça já constitui acto-claro, e outras relativamente às quais os Estados Membros chegassem a acordo. Um conceito único de estabelecimento estável e o alargamento das convenções a estabelecimentos estáveis de não residentes, poderia ser uma das matérias.

### 14. O ABUSO E AS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO

#### *Bibliografia recomendada*

Vanessa Edwards/Paul Farmer, “Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension?”, *Taxes within and outside European Borders*, FS in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Eds. Luc Hinnekens/Philippe Hinnekens, The Netherlands, 2008, pp. 302 e ss.;

Rita de la Feria, “Prohibition of Abuse of (Community) Law — The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax?”, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/23;

Rita de la Feria, Stefan Vogenauer, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law*, Oxford, 2010;

Peter Harris, “Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation”, *British Tax Review*, 2, 2003, pp. 131 e ss.;

Michael Lang/Sabine Heidenbauer “Wholly Artificial Arrangements, A Vision of Taxes within and outside European Borders”, *FS in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Eds. Luc Hinnekens/Philippe Hinnekens, The Netherlands, 2008, pp. 609 e ss.;

Wolfgang Schön, “Abuse of Rights and European Tax Law”, *Comparative Perspectives on Revenue Law, Essays in honour of John Tiley*, Ed. By John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver, Cambridge, 2008;

Karsten Engsig Sorensen, “Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric”, *CMLR 43*, 2006, pp. 424 e ss.;

Frans Vanistendael, “Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, Editorial”, *EC Tax Review*, 2006, n.º 4, p. 195;

Dennis Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms, A Study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2002;

Adam Zalaszinski, “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *Intertax*, 2007, n.º 5, pp. 310 e ss.

#### 14.1. O abuso como princípio interpretativo

A posição por mim adoptada é a de que o Tribunal de Justiça tem desenvolvido um conceito único de abuso de Direito Comunitário aplicável a todos os ramos de Direito, e, portanto, também aplicável aos casos de Direito Fiscal — embora a doutrina do Direito Fiscal Europeu não aceite normalmente tal conceito único de abuso<sup>(150)</sup>. Há

<sup>(150)</sup> V., por todos, Wolfgang Schön, “Abuse of Rights and European Tax Law”, *Comparative Perspectives on Revenue Law, Essays in honour of John Tiley*, Ed. By John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver, Cambridge University Press, Cambridge, 2008, e.g., p. 96; Frans Vanistendael, “Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, Editorial”, *EC Tax Review*, n.º 4, 2006, p. 195; Rita de la Feria, “Prohibition of Abuse...”, cit., pp. 5 e ss.

abuso de Direito Comunitário quando o cidadão comunitário obtém uma vantagem que entra em conflito com a finalidade da ou das disposições de Direito Comunitário <sup>(151)</sup>.

É jurisprudência constante que aproveitar um direito conferido pelo Direito Comunitário (por exemplo, livre circulação de pessoas) de modo a beneficiar de um regime nacional mais favorável não constitui abuso de Direito Comunitário: *ICI, Emsland-Stärke* <sup>(152)</sup>, Opinião do AG Geelhoed em *Akrich* <sup>(153)</sup>, *Chen* <sup>(154)</sup>, *Centros* <sup>(155)</sup>, *Gemeente Leusden e Holin Group* <sup>(156)</sup>, *Cadbury Schweppes* <sup>(157)</sup>.

A doutrina no Direito Fiscal Europeu tem salientado as incoerências que aparecem na jurisprudência do Tribunal, e a partir das mesmas, considera que o Tribunal está a aplicar diferentes conceitos de abuso, quer consoante os ramos de Direito quer a propósito dos diferentes tipos de impostos.

<sup>(151)</sup> V. Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro, 7.4.2005, Caso C-255/02, *Halifax plc*, cit., ponto 63. Sobre a existência ou não de um conceito de abuso comum aos Estados Membros, v. Peter Harris, "Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation", *British Tax Review*, 2, 2003, pp. 131 e ss.

<sup>(152)</sup> Caso C-110/99, *Emsland Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas* [2000], ECR I-1569.

<sup>(153)</sup> Conclusões do AG Geelhoed, 27.2.2003, Caso C-109/01, *Secretary of State for the Home Department v Hacene Akrich*, § 96.

<sup>(154)</sup> Caso C-200/02, *Kunqian Catherine Zhu, Man Lavette Chen v Secretary of State for the Home Department* [2004] ECR I-9925, §§ 36-40.

<sup>(155)</sup> Caso C-212/97, *Centros Ltd v Erhvervs - og Selskabsstyrelsen* [1999], ECR I-1459, §§ 24 e 27.

<sup>(156)</sup> Casos C-487/01, *Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financiën*, and C-7/02, *Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën* [2005], ECR I-5337, § 79.

<sup>(157)</sup> Cf. a jurisprudência anterior e um conceito mais amplo de abuso: Caso 33/74 *Johannes Henricus Maria Van Binsbergen v Bestuur van de Bedijfsvereniging voor de Metaalnijverheid* [1974], ECR 1299; Caso C-211/91 *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium* [1992], ECR I-6773; Caso C-148/91 *Vereniging Veronica Omroep Organisatie v Commissariaat voor de Media* [1993], ECR I-487; Caso C-23/93 *TV 10 SA v Commissariaat voor de Media* [1994], ECR I-4795. V. Rita de la Feria, "Prohibition of Abuse (Community) Law — The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax?", *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP 07/23, pp. 5 e ss.

No entanto, como referi, não é essa a posição por mim adoptada:

Em primeiro lugar, o abuso de Direito Comunitário é um princípio interpretativo do Direito Comunitário (tal como tem vindo a ser desenvolvido, desde as conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro, no caso *Halifax* <sup>(158)</sup>). O Tribunal pronuncia-se sempre sobre a compatibilidade de disposições nacionais com o Direito Comunitário, e por isso o abuso é sempre um abuso de disposições de Direito Comunitário primário ou secundário. Neste contexto, é preciso perceber que as disposições anti-abuso constantes das legislações fiscais dos Estados Membros, que foram concebidas como disposições que pretendem evitar ou combater o abuso da legislação fiscal nacional, passam a ser analisadas à luz do Direito Comunitário — isto é, deve ser averiguado se o comportamento do contribuinte é um comportamento directa ou indirectamente abusivo do Direito Comunitário, e se as cláusulas nacionais anti-abuso são adequadas ao controlo desse abuso do Direito Comunitário. Nunca está em causa a adequação dessas cláusulas ao controlo do abuso das normas domésticas, pois o Tribunal de Justiça não tem competência para isso.

Em segundo lugar, pode dizer-se que a aplicação do princípio (único) de abuso implica a construção de princípios de segundo nível ou de critérios orientadores aplicáveis de forma casuística e ajustamentos resultantes de uma aplicação ponderada de diferentes princípios de Direito Comunitário, os quais podem estar numa relação de tensão.

Na lógica do pluralismo jurídico interno, o Direito Comunitário recebe como seus, princípios comuns aos Estados Membros, tais como os princípios da igualdade, segurança jurídica, coesão e do abuso.

Isto significa que a aplicação em concreto do princípio (único) de abuso pode ou deve variar, consoante os ramos de Direito, e a ponderação dos princípios em causa.

<sup>(158)</sup> Cit. ponto 63.

No Direito Fiscal Europeu, o princípio do abuso serve diferentes objectivos:

Ele permite averiguar se há abuso e definir o conceito e os limites do direito fundamental comunitário, directa ou indirectamente. Entende-se que há abuso directo do Direito Comunitário quando as disposições de Direito Comunitário são utilizadas para obter vantagens que conflituam com a finalidade dessas disposições <sup>(159)</sup>. Há abuso indirecto do Direito Comunitário quando as disposições de Direito Comunitário são invocadas para evitar a aplicação do Direito nacional <sup>(160)</sup>.

O princípio de abuso é assim um método para interpretar outros princípios e regras de Direito Comunitário que atribuem directa ou indirectamente direitos relacionados com impostos. Pode dizer-se que ele tem afinidades com a função desempenhada pelas Cláusulas Gerais Anti-abuso.

Recentemente, em matéria de tributação directa, o Tribunal de Justiça considera o abuso como uma excepção que pode justificar a existência de restrições às liberdades fundamentais (excepção ligada ao interesse público). O Tribunal de Justiça segue nos seus acórdãos um percurso argumentativo formal — de vários (sempre os mesmos) passos — para analisar a existência de abuso: se há abuso; se há uma restrição doméstica; se é justificada por razões de interesse público; se é proporcional <sup>(161)</sup>.

A este propósito, devem ser analisados os seguintes casos: *Halifax, Part Service* <sup>(162)</sup>, *Cadbury Schweppes*, *Thin Capitalization Group Litigation*, *De Lasteryie du Saillant*, *N*.

<sup>(159)</sup> Conclusões do AG Poiares Maduro, *Halifax plc*, cit., § 63.

<sup>(160)</sup> *Idem*.

<sup>(161)</sup> Cf., sobre o princípio da proporcionalidade, Adam Zalasinski, “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *Intertax*, n.º 5, 2007, pp. 310 e ss.

<sup>(162)</sup> Caso C-425/06, *Ministero dell’Economia e delle Finanze, formerly Ministero delle Finanze, v Part Service Srl, company in liquidation, formerly Ital-service Srl.*, §§ 46 e ss.

Devem distinguir esses casos dos casos *Safir*, *Danner*, *Skandia*, *Schempp*, porque aqui não há manipulação de elementos de conexão fiscais.

#### 14.2. O princípio do abuso e o princípio da igualdade tributária

Apesar do caminho formal seguido pelo Tribunal, o princípio de abuso, no Direito Fiscal, tem como finalidade assegurar o princípio da igualdade tributária (ou da capacidade contributiva). O interesse público não é um argumento ligado à obtenção de receitas, o qual é, como vimos, rejeitado sistematicamente pelo Tribunal, mas ligado ao princípio da justiça, na vertente da capacidade contributiva.

Uma parte da doutrina defende que o Tribunal utiliza o conceito de abuso de forma diferente consoante se trate de matéria harmonizada (aplicação de directivas) ou não harmonizada (aplicação das disposições sobre liberdades fundamentais no Tratado da CE). No primeiro caso, o conceito de abuso seria mais amplo (ex., *Halifax*, respeitante à aplicação da Directiva do IVA, *Leur-Bloem*, respeitante à aplicação da Directiva das Fusões, Cisões, etc.), enquanto no segundo caso, o Tribunal tenderia a restringir o conceito de abuso e a ampliar o conceito de liberdade fundamental <sup>(163)</sup>. E, de facto, se analisarmos a jurisprudência do Tribunal, verificamos que o conceito de abuso evolui no sentido de evitar que os Estados Membros criem distorções ao mercado interno <sup>(164)</sup>.

Todavia, este último aspecto não é suficiente para concluir que há um diferente conceito de abuso, consoante se trate de matérias harmonizadas ou não harmonizadas. Também não podemos concluir que a função do princípio do abuso é diferente consoante se trate

<sup>(163)</sup> V. Lang/Heidenbauer, “Wholly Artificial Arrangements”, cit., pp. 609 e ss.

<sup>(164)</sup> V. *Leur-Bloem*, cit., § 45. Sobre o abuso como um limite ou excepção à liberdade..., v. Conclusões do Advogado Geral Lenz no Caso C-23/93 *TV 10 SA*, § 25.

de umas matérias ou de outras. Consideramos por isso que em relação a matérias harmonizadas e não harmonizadas, o princípio do abuso no Direito Fiscal estabelece o cerne e as fronteiras das liberdades fundamentais e é por isso um limite ao exercício destas liberdades (cf. *Cadbury Schweppes, De Lasteryie du Saillant e N.*). Perante matérias harmonizadas, é mais fácil para o Tribunal delimitar o núcleo e fronteiras das regras objecto de abuso, porque se depara com conceitos menos indeterminados <sup>(165)</sup>, mas trata-se de uma questão de densificação progressiva do núcleo e fronteiras. Vejam-se os casos *Halifax* <sup>(166)</sup>, *Denkavit, Leur-Bloem e Part Service*.

No Direito Fiscal, o princípio interpretativo de abuso tem revestido outras designações, que estão relacionadas com as especiais dificuldades de interpretação da lei fiscal (nomeadamente devido à importação de conceitos de outros ramos de direito, especialmente, do Direito Civil).

Quer no caso *Halifax* — “oferta de bens e serviços” — quer no caso *Leur-Bloem* sobre o significado das “razões económicas válidas” para efeitos do art. 11.º da Directiva das Fusões e Cisões (cf. *Leur-Bloem* <sup>(167)</sup>) ou ainda no caso *Part Service* <sup>(168)</sup>, em que se discutiu o significado de “acordo de leasing”, poder-se-ia ter aplicado a fórmula da prevalência da substância sobre a forma.

Em última análise, a questão é a de saber se afinal não basta uma interpretação segundo o fim da norma. Se tivermos em conta a aplicação do princípio do abuso pelo Tribunal em diversas matérias que não fiscais, verificamos que alguns autores defendem a inutilidade do conceito de abuso e a suficiência do princípio da interpretação.

O problema é que, no Direito Fiscal, as especiais preocupações de certeza jurídica têm sido acompanhadas de uma interpretação

<sup>(165)</sup> Indirectamente neste sentido, Wolfgang Schön, “Abuse of Rights...”, cit., pp. 80-81.

<sup>(166)</sup> Para uma crítica a *Halifax*, v. Jonathan Peacock QC, “The Law Ends where Abuse Begins”, *EC Tax Journal*, n.º 4, 2001, pp. 142 e ss.

<sup>(167)</sup> §§ 37 e ss., 46 e ss.

<sup>(168)</sup> Cit., §§ 8 e ss., 46 e ss.

muito próxima da letra da lei, e por isso o princípio de abuso e de regras anti-abuso têm uma função importante (e não estamos a dizer que o princípio de abuso não tenha uma função importante no Direito Comunitário em geral). Mais do que isso, o princípio do abuso pode ser considerado insuficiente, quando se trata de normas fiscais ou do abuso de disposições comunitárias para fins fiscais, e por isso é necessário a aplicação de um teste que o concretize ou de uma cláusula geral anti-abuso ou de cláusulas específicas, desde que estas não contenham presunções inilidíveis.

### 14.3. A necessidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso

Tendo em conta as tradições positivistas do Direito Fiscal, uma cláusula geral anti-abuso incluída normalmente nas leis gerais tributárias, legitima o controlo do abuso quer pelo fisco quer pelos tribunais e a aplicação progressiva da cláusula permite o desenvolvimento de uma jurisprudência constante que diminui progressivamente a sua indeterminação.

Podemos então perguntar qual é a relação entre o princípio do abuso e a cláusula geral anti-abuso (CGAA). Podemos a este respeito dizer que a cláusula geral anti-abuso é um instrumento formal que utiliza o princípio do abuso como instrumento interpretativo, e deste modo define o alcance e fronteiras das disposições fiscais ou com repercussões em matéria fiscal. Por exemplo, na Alemanha, a aplicação do acórdão *Halifax* pelos tribunais nacionais foi concretizada com recurso à CGAA alemã <sup>(169)</sup>. Por outro lado, o Tribunal de Justiça admite a aplicação de conceitos nacionais anti-abuso, desde que eles não prejudiquem a produção completa de efeitos e a aplicação uniforme de disposições de Direito Comunitário <sup>(170)</sup>.

Decorre do caso *Kofoed*, que, se a lei doméstica não contiver uma

<sup>(169)</sup> V. Wolfgang Schön, “Abuse of Rights...”, cit., p. 78.

<sup>(170)</sup> V. Conclusões do AG Poiares Maduro, *Halifax*, cit., § 65; Caso C-206, *Palleta* [1996], ECR I-2357, § 25; Caso C-373/97, *Dionisios Diamantis and Elliniko Dimosio (Greek State)*, [2000], I-1705, §§ 34-35; *Centros*, cit., §§ 24-25.

cláusula anti-abuso aplicável à situação, o Direito Comunitário não resolve a situação, a não ser que seja possível resolver o problema por interpretação <sup>(171)</sup>, mas repare-se que aqui surgem os problemas relacionados com os métodos admissíveis e predominantes em cada ordenamento da interpretação da lei fiscal.

#### 14.4. Tribunais competentes

Quer o Tribunal de Justiça quer os tribunais nacionais aplicam o princípio do abuso do Direito Comunitário. Os tribunais nacionais, como tribunais que também aplicam a ordem jurídica comunitária <sup>(172)</sup>, têm um papel fundamental neste domínio.

Embora o Tribunal de Justiça aplique transversalmente os princípios de Direito Comunitário — os do Tratado da CE, os que desenvolve a partir dele, e os que recebe, na lógica do pluralismo jurídico — é provável que o desenvolvimento da jurisprudência vá no sentido da concretização diferenciada do princípio de abuso, consoante os ramos de Direito. Assim, ao ponderarem outros princípios relevantes para o Direito Fiscal — princípio da igualdade (capacidade contributiva), segurança jurídica, coesão, praticabilidade — o peso dado ao princípio do abuso será diferente do peso que lhe é dado noutros ramos de Direito.

Por outras palavras, como princípio que define o alcance das liberdades fundamentais e que portanto as limita, o princípio do abuso quando aplicado à interpretação da lei fiscal pode limitar mais intensamente as liberdades fundamentais do que o mesmo princípio aplicado à interpretação da legislação das sociedades comerciais.

Todavia, o alcance do princípio do abuso não varia consoante o tipo de impostos nem consoante o tipo de entidades a que se aplica.

<sup>(171)</sup> §§ 40-7; Wolfgang Schön, “Abuse of Rights...”, cit., p. 77.

<sup>(172)</sup> V., por todos, Fausto de Quadros, *O Direito da União Europeia*, Coimbra, 2004, pp. 541 e ss.

#### 14.5. O teste dos “esquemas totalmente artificiais”

O princípio de abuso tem sido concretizado no Direito Comunitário por um teste que opera como critério objectivo: o de saber se o exercício da liberdade fundamental tem por base “esquemas totalmente artificiais”. Também aqui podemos dizer que o teste aplicável no Direito Fiscal Internacional — “da finalidade negocial” — não é muito diferente do dos “esquemas totalmente artificiais”, embora este seja mais amplo porque inclui os arts. 12.º e 18.º do Tratado <sup>(173)</sup>. O teste dos “esquemas totalmente artificiais” aplica-se a todos os casos, quer estejam em causa as disposições do Tratado sobre liberdades fundamentais, quer estejam em causa disposições de Directivas, incluindo disposições anti-abuso das directivas, como é o caso das “razões económicas válidas” a que se refere o art. 11.º da directiva das fusões e cisões (90/434/CEE): cf. *Leur-Bloem* <sup>(174)</sup>.

O teste do abuso conduzido pelo Tribunal de Justiça vem pôr em causa as cláusulas anti-abuso específicas tipificantes (i.e. contendo presunções inilidíveis) adoptadas pelos Estados da OCDE nas suas legislações fiscais, desde os anos setenta-oitenta. Enquanto a OCDE recomendou este tipo de cláusulas específicas anti-abuso, as quais se justificam no quadro da administração fiscal de massas e do princípio da praticabilidade a esta associado, o Tribunal proíbe as presunções inilidíveis e exige a prova caso a caso.

Curiosamente, as cláusulas gerais anti-abuso, que nos ordenamentos domésticos podem colocar problemas de constitucionalidade ou pelo menos dificuldades de aplicação devido à indeterminação legal, parecem não levantar qualquer problema de compatibilidade com o Direito Comunitário. E todavia, o princípio da segurança jurídica é também um princípio de Direito Comunitário.

No nosso “*O princípio da legalidade fiscal*”, lembrámos que a consideração do caso individual ocorre quando a lei adopta concei-

<sup>(173)</sup> V., por ex., Cadbury Schweppes, §§ 61 e ss., *Thin Cap Group Litigation*, §§ 82 e ss.

<sup>(174)</sup> *Leur-Bloem*, §§ 41 e ss.

tos vagos, os quais originam indeterminação legal, enquanto a consideração do caso típico tem lugar quando a lei adopta o método tipificante ou *Tatbestände* tendencialmente fechados, através de ficções e de presunções inilidíveis, reduzindo a discricionariedade <sup>(175)</sup>. A proibição de ficções e de presunções inilidíveis por parte do Tribunal de Justiça implica a secundarização da segurança jurídica e do princípio da praticabilidade.

#### 14.5.1. A aplicação do teste dos esquemas totalmente artificiais às diferentes liberdades fundamentais

Os casos em que o Tribunal aplicou o teste dos esquemas totalmente artificiais ao abuso de lei fiscal, e que serão analisados, são: *ICI*, *Lankhorst-Hohorst* <sup>(176)</sup>, *De Lasteryie du Saillant* <sup>(177)</sup>, *N.*, *Marks & Spencer* <sup>(178)</sup>, *Cadbury Schweppes* <sup>(179)</sup>, *Thin Cap Group Litigation*.

Todos estes casos têm em comum, o facto de estar em causa o direito de estabelecimento. O mesmo acontece em casos não fiscais. Por essa razão, a questão que a doutrina tem levantado é a de saber se o teste dos “esquemas totalmente artificiais” só se aplica a esta liberdade fundamental e à livre circulação de trabalhadores (cf. *Emsland-Stärke* <sup>(180)</sup>). A dúvida pode ser legitimamente levantada a propósito dos seguintes casos: *Safir*, *Danner*, *Skandia*, que envolvem a livre prestação de serviços, em que a legislação nacional restritiva foi justificada através do “vácuo fiscal” ou “dupla não-tributação”. O caso *Schempp* diz respeito à não dedutibilidade de uma pensão de alimentos paga por um residente na Alemanha a um ex-cônjuge residente na Áustria. Trata-se de um caso sobre livre

<sup>(175)</sup> Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal...*, cit., pp. 612 e ss., 643 e ss.

<sup>(176)</sup> § 37.

<sup>(177)</sup> § 50.

<sup>(178)</sup> § 57.

<sup>(179)</sup> § 51.

<sup>(180)</sup> §§ 52-54.

circulação de cidadãos comunitários, em que nem o princípio do abuso, nem a dupla não tributação, nem o princípio da coesão foram invocados. Todavia, poderíamos argumentar que no caso *Schempp* a dupla não-tributação ou o argumento de coesão, estão subjacentes à argumentação do Tribunal, mas a verdade é que não foram sequer mencionadas. Segundo o Tribunal, “the payment of maintenance to a recipient resident in Germany cannot be compared to the payment of maintenance to a recipient resident in Austria” (§ 35): o Tribunal considerou que não havia comparação entre residentes e não residentes, e portanto que não havia discriminação.

Pelo contrário, em *De Lasteryie du Saillant* (§§ 24 e ss., 54) e *N.* (§§ 42, 47), o Tribunal analisa se há comportamentos abusivos no contexto do princípio da coesão. O caso *Van Hilten* dizia respeito à livre circulação de trabalhadores e não à livre circulação de capitais, segundo o Tribunal de Justiça, e todavia também não foi feita qualquer referência ao comportamento potencialmente abusivo, que justificasse o regime fiscal restritivo aplicado pelos Países Baixos. Mas a verdade é que o Tribunal não considerou a legislação fiscal nacional restritiva, pois estava envolvido um País terceiro (a Suíça) e portanto as regras sobre livre circulação de trabalhadores não lhe eram aplicáveis.

Ao contrário do que uma interpretação apressada dos acórdãos do Tribunal de Justiça pode indicar, a orientação seguida é a de que o teste dos “esquemas totalmente artificiais” se aplica para verificar o exercício efectivo de qualquer liberdade fundamental, a quaisquer impostos e tipos de impostos <sup>(181)</sup> e mais do que isso, a todos os ramos de Direito. Na verdade, o teste tem sido aplicado e deve sê-lo para verificar o exercício de qualquer liberdade fundamental — se esse exercício é artificial ou não — v. *General Milk Products* <sup>(182)</sup>; *Emsland Stärke* <sup>(183)</sup>; *Ninni-Orasche* <sup>(184)</sup>.

<sup>(181)</sup> *Part Service*, cit., §§ 17, 53 e ss.

<sup>(182)</sup> Caso C-8/92 *General Milk Products* [1993], ECR I-779, § 21.

<sup>(183)</sup> Cit., § 53.

<sup>(184)</sup> ECJ case C-413/01, *Franca Ninni-Orasche v Bundesminister für Wissenschaft, Verkehr und Kunst* [2003], ECR I-13187, paras 34-36.

No caso dos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão utilizados nas legislações fiscais dos Estados Membros são a fonte e a residência (e a nacionalidade, no caso dos impostos sobre o património).

Assim, o abuso fiscal das liberdades fundamentais pode operar da seguinte forma:

por manipulação desses elementos de conexão — o sujeito afirma que a fonte dos rendimentos é num Estado Membro e afinal é noutra Estado Membro ou num Estado terceiro; ou o sujeito afirma que reside num Estado Membro, embora não resida; ou que recebe ou paga rendimentos a um sujeito residente em outro Estado Membro, mas este outro sujeito afinal não reside aí;

por manipulação quanto à titularidade do rendimento — o sujeito afirma que o rendimento é dele, mas na realidade ele é um mero agente ou representante e o beneficiário efectivo do rendimento é outro sujeito;

por manipulação da qualificação do rendimento e da atribuição do rendimento no quadro dos preços de transferência — o sujeito afirma ter pago juros, e na realidade distribuiu lucros a accionistas; ou afirma ter pago um determinado montante pela prestação de serviços por uma entidade associada mas esse montante é metade daquele que seria aplicado entre entidades independentes.

Todos estes exemplos, são casos de “esquemas totalmente artificiais”.

Repita-se que a referida manipulação pode ocorrer em relação à liberdade de estabelecimento, à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais.

Comecemos pelos casos sobre liberdade de estabelecimento:

*ICI, Lankhorst-Hohorst* <sup>(185)</sup> e *Thin Cap Group Litigation, X e Y, Marks & Spencer* <sup>(186)</sup>, *Rewe Zentral Finanz, Cadbury Schweppes* <sup>(187)</sup>, *De Lasteryie du Saillant* <sup>(188)</sup>, *N.*

<sup>(185)</sup> § 37.

<sup>(186)</sup> § 57.

<sup>(187)</sup> § 51.

<sup>(188)</sup> § 50.

No caso *ICI*, o Tribunal considerou que o Reino Unido não podia recusar a dedução de perdas sofridas por filiais residentes de uma sociedade *holding* detidas por esta sociedade através de um consórcio residente no Reino Unido, pelo facto de nem todas as filiais dessa *holding* serem residentes no Reino Unido. A legislação do Reino Unido violava, segundo o Tribunal, a liberdade de estabelecimento, pois a dedução de perdas dos consórcios residentes no Reino Unido só era possível quando a totalidade ou a maioria das afiliadas é residente no Reino Unido. O Tribunal procurou a existência de uma justificação para o tratamento fiscal discriminatório, pois o Reino Unido invocou o risco de elisão fiscal (além do risco de perda de receitas fiscais, mas esta justificação foi imediatamente recusada). Segundo o Reino Unido, há uma elevada probabilidade de os consórcios que não tenham a maioria das filiais no Reino Unido, poderem transferir as despesas das filiais não residentes para uma filial residente no Reino Unido e de transferirem os lucros das filiais residentes para as filiais não residentes.

O Tribunal não aceitou a justificação invocada, porque a legislação do Reino Unido não se dirigia unicamente a “esquemas totalmente artificiais”, criados para elidir a legislação daquele país, mas aplica-se a todas as situações em que a maioria das filiais do consórcio é residente no Reino Unido <sup>(189)</sup>.

No caso *Lankhorst-Hohorst*, o regime alemão tinha uma regra de subcapitalização aplicada a pagamentos de juros por parte de uma filial residente a uma sociedade-mãe não-residente. Esse pagamento foi considerado equivalente a uma distribuição oculta de dividendos e portanto não admitido como custos e tributado como dividendos a uma taxa de 30%. O regime alemão era aplicável independentemente da existência em concreto de uma situação de elisão ou fraude fiscal, e a sociedade *Lankhorst-Hohorst* argumentou que, embora a finalidade do regime de subcapitalização fosse a de prevenir tal elisão ou fraude, no caso concreto, a *Lankhorst-Hohorst* tinha recorrido ao crédito

<sup>(189)</sup> §§ 25-26.

com o único objectivo de minimizar as suas despesas e de conseguir poupanças significativas por comparação aos encargos com juros que teria tido, se tivesse recorrido a um banco (cf. §§ 15-16).

O Tribunal considerou o regime discriminatório, e indagou se haveria uma justificação para o mesmo. Analisando a justificação baseada no risco de fraude fiscal (o Tribunal não faz aqui referência à elisão fiscal), o Tribunal assinalou que a legislação alemã não tinha a finalidade específica de prevenir os esquemas totalmente artificiais, desenhados para evitar a legislação fiscal alemã e atrair um regime fiscal mais favorável, mas que se aplicava em geral a qualquer situação em que a sociedade-mãe, independentemente das razões, tem a sua sede fora da Alemanha (§ 37).

No caso *Thin Cap Group Litigation*, a regra de subcapitalização do Reino Unido era aplicada a filiais residentes noutros Estados-Membros e também a filiais residentes em Países terceiros. Mas o Reino Unido argumentou que, ao contrário do regime alemão, a regra de subcapitalização daquele país é destinada a uma forma particular de elisão fiscal, que consiste na adopção de esquemas artificiais para elidir a legislação fiscal no Estado em que a sociedade mutuária é residente. Ainda segundo o Reino Unido, o regime de subcapitalização não vai além do necessário para atingir esse objectivo, porque é baseado no princípio da plena concorrência (ou entidades independentes) e só trata como distribuição aquela parte do juro que excede o que teria sido pago com base no referido princípio da plena concorrência. Por outro lado, o regime é aplicado com flexibilidade, pois está previsto um procedimento prévio (“advance clearance procedure”).

Segundo o Tribunal, existe uma restrição, e a justificação pode assentar na prevenção de práticas abusivas, cujo objectivo específico seja evitar condutas que envolvam a criação de “esquemas totalmente artificiais que não reflectam a realidade económica e que tenham como objectivo escapar ao imposto normalmente devido sobre lucros gerados por actividades conduzidas no território nacional” (§ 73). Uma vez mais, o Tribunal não aceita a aplicação de uma

cláusula anti-abuso, como uma presunção inilidível: o mero facto de uma sociedade residente receber um empréstimo por parte de uma empresa associada, não pode constituir presunção geral de práticas abusivas, nem pode justificar uma medida que comprometa o exercício de uma liberdade fundamental.

O Tribunal considerou que se o Reino Unido analisasse a existência de esquemas puramente artificiais, caso a caso, através do princípio da plena concorrência, a medida seria justificada: este princípio foi portanto interpretado como uma concretização possível e adequada do teste dos esquemas puramente artificiais. Segundo o Tribunal, um elemento objectivo que pode ser verificado independentemente, apto a determinar se a transacção em concreto representa um esquema puramente artificial cuja finalidade essencial é elidir a legislação fiscal daquele Estado Membro” (§ 81; cf. §§ 75 e ss.). A questão é então a de saber se, no caso de ter existido uma relação de plena concorrência entre as sociedades envolvidas, o empréstimo teria sido concedido ou se teria sido concedido por um montante diferente ou a uma taxa de juro diferente (§ 81).

Em relação a Países terceiros, o Tribunal considerou que sendo esta questão relativa à liberdade de estabelecimento, não se aplicava aos Países terceiros — não é por isso possível perceber por este acórdão, se o teste dos esquemas puramente artificiais seria aplicável e como seria aplicável, se estivessem envolvidos Países terceiros.

No caso *Marks & Spencer* também se faz referência aos esquemas artificiais.

Discutiu-se neste caso se o Reino Unido teria de aceitar a dedução de perdas por parte da sociedade-mãe Marks & Spencer aí residente, respeitantes a filiais suas residentes noutros Estados Membros e entretanto dissolvidas e liquidadas. Segundo o Tribunal, deve ser ponderado o risco de empresas associadas transferirem perdas de Estados Membros onde a carga fiscal seja mais baixa, para Estados Membros onde a carga fiscal seja mais elevada e onde portanto o valor fiscal das perdas seja mais elevado (§ 49). Ainda segundo o Tribunal, é legítimo aos Estados Membros adoptarem ou manterem em vigor regras cuja finalidade específica seja evitar que esquemas total-

mente artificiais cuja finalidade seja a de elidir a legislação fiscal nacional, obtenham benefícios dessa forma (§ 57).

Em *Rewe Zentralfinanz*, o Tribunal referiu-se aos esquemas artificiais de modo muito próximo do caso *Marks & Spencer*. No caso *X e Y*, a legislação sueca adia a tributação das mais-valias realizadas por ocasião da transferência de activos por parte de sócios de uma sociedade ou um seu familiar directo para outra sociedade residente na Suécia sem participações estrangeiras, e onde esses mesmos sócios detivessem directa ou indirectamente participações. Mas o mesmo regime não era aplicado quando a transferência era efectuada para uma sociedade estrangeira na qual essa pessoa detivesse participações ou para uma sociedade sueca com participações estrangeiras. Este regime foi considerado discriminatório, e o Tribunal não aceitou a justificação do abuso fiscal. Segundo o Tribunal, o tribunal nacional deve, caso a caso, ponderar se há abuso ou fraude fiscal por parte dos sujeitos passivos envolvidos, com base em elementos objectivos, mas deve avaliar essa conduta e negar o acesso às liberdades fundamentais com base nos objectivos prosseguidos por essas liberdades. Contudo, a legislação sueca analisada pelo Tribunal não permitia esse juízo casuístico (§ 42).

Seguindo a jurisprudência do caso *Centros* (§ 27), o Tribunal acrescentou que o tratamento fiscal discriminatório, excluindo do regime de suspensão de tributação as mais-valias quando estivessem envolvidas sociedades não-residentes, diz respeito ao exercício da liberdade fundamental e não pode em si constituir abuso (*X e Y*, § 44).

Não há qualquer referência ao teste dos “esquemas totalmente artificiais”, e pode dizer-se que ao seguir a linha *Centros*, o Tribunal é muito menos favorável à aplicação da doutrina do abuso, mas na verdade, não era possível aplicar aqui o teste dos “esquemas totalmente artificiais”, porque uma vez mais, a legislação sueca continha uma pre-juízo inilidível.

No caso *De Lasteryie du Saillant*, o Tribunal considerou que o imposto francês sobre mais-valias não realizadas, no momento da saída de um residente em França para outro Estado, incluindo um

Estado Membro, era contrária ao direito de estabelecimento, por se aplicar apenas a quem transferisse a sua residência para outro Estado, enquanto quem mantivesse a sua residência em França só era tributado se e na medida em que houvesse mais-valias realizadas. O imposto incidia sobre a diferença entre o preço de aquisição dos activos e o seu valor no momento da transferência de residência. Tal medida era susceptível de desencorajar o exercício da liberdade de estabelecimento (v. § 46). O regime francês previa ainda a possibilidade de suspensão de pagamento do imposto, se fosse prestada uma garantia adequada. Mas a prestação da garantia está sujeita a condições estritas que implicam a indisponibilidade dos activos dados como garantia e por isso, implica ela própria uma restrição à liberdade de estabelecimento (§§ 47-49). Mas o sujeito passivo que vende os seus activos antes de ser atingido o período de 5 anos a seguir à sua partida também está sujeito ao imposto, mesmo que não tenha qualquer intenção de regressar a França. O Sr. De Lasteryie argumentou que deixou de residir em França e que se mudou para a Bélgica com o objectivo de exercer neste último Estado a sua profissão.

Quando analisou as justificações à medida restritiva, nomeadamente o risco de elisão fiscal (v. § 50), o Tribunal considerou que a legislação francesa não estava orientada apenas para os casos em que houvesse “esquemas puramente artificiais” com o objectivo de contornar a legislação fiscal francesa, mas que abrangia em geral qualquer situação em que houvesse uma participação substancial numa sociedade, por parte de um sujeito passivo que transferisse a sua residência para fora do território francês, independentemente da razão (§ 50). Ora, não se podia presumir que essa saída significasse abuso fiscal (§ 51).

Por outro lado, o Governo francês poderia ter adoptado medidas menos restritivas para combater o abuso fiscal, por exemplo, tributando os sujeitos passivos que voltassem a residir em território francês após terem realizado as mais-valias e terem residido um curto período de tempo noutra Estado Membro. O regime foi por isso considerado desproporcional.

Um juízo semelhante foi feito no caso *N.*, em que a legislação dos Países Baixos também tributava as mais-valias no momento da saída dos residentes, sobre o valor de mercado apurado nessa data. Permitia-se uma suspensão do pagamento das mais-valias latentes, por um período de 10 anos, se fosse prestada uma caução de montante suficiente, ao fisco dos Países-Baixos, e desde que os activos não fossem entretanto alienados no estrangeiro. Colocava-se em primeiro lugar a questão de saber se o senhor *N.* exerceu a sua liberdade de estabelecimento. O Tribunal lembrou que segundo jurisprudência constante, o conceito de direito de estabelecimento é muito amplo, permitindo a um cidadão comunitário participar, numa base estável e contínua, na vida económica de um Estado Membro diferente do seu Estado de origem (§ 26).

No caso em apreço, o senhor *N.*, desde o momento da transferência da sua residência, tem vivido num Estado Membro e tem detido todas as acções de sociedades residentes noutro Estado Membro, o que é suficiente para considerar que exerceu o seu direito de estabelecimento (§ 28; cf. *Ritter-Coulais*, § 32). Não existiu, por conseguinte, nenhum “esquema puramente artificial” no exercício do direito de estabelecimento do senhor *N.*, isto é, não houve manipulação do elemento de conexão, embora o Tribunal não tenha invocado esse teste — provavelmente não sentiu necessidade de o fazer.

A caução constitui em si também uma restrição, uma vez que o sujeito passivo não pode dispor dos activos objecto de caução durante o período em que estão afectos a garantir a suspensão da dívida (§ 36; e tal como em *De Lasteryie du Saillant*, § 47). Neste caso, o Tribunal considerou que o facto de não se tomarem em conta eventuais perdas de valor nos activos (menos-valias) (§ 37), era contrária ao direito de estabelecimento, mas utilizou o argumento da coesão. Tendo em conta que as mais-valias, segundo os princípios reconhecidos internacionalmente de distribuição de competências, podem ser tributadas pelos Estados de residência, e estando em causa dois Estados de residência, só existe restrição ao direito de estabelecimento se essas perdas não tiverem sido tomadas em conta pelo novo Estado de residência (§ 55).

*Cadbury Schweppes* é o primeiro caso, em matéria de impostos directos, em que o Tribunal aceita que a existência de esquemas puramente artificiais possa justificar medidas fiscais discriminatórias e restritivas da liberdade de estabelecimento. Tratava-se da compatibilidade de uma cláusula CFC do Reino Unido com o direito de estabelecimento. Em termos resumidos, a cláusula CFC permitia ao Reino Unido tributar os dividendos não distribuídos por parte de uma filial residente na Irlanda, pelo facto de resultar da lei do Reino Unido que a Irlanda tem “um regime de tributação favorável”.

O Tribunal adoptou dois tipos de argumentos para avaliar da discriminação das cláusulas CFC:

- Por um lado, a aplicação de uma cláusula CFC discrimina entre residentes e não-residentes se implicar a tributação de lucros não distribuídos por parte de uma filial residente noutro Estado Membro, enquanto as filiais residentes só são tributadas se e quando distribuírem dividendos;
- Por outro lado, a aplicação de uma cláusula CFC também discrimina entre residentes de diferentes Estados Membros, pois só tributa os lucros não distribuídos de filiais residentes em alguns Estados Membros (aqueles considerados contendo um “regime de tributação favorável”) enquanto em relação a filiais residentes em outros Estados Membros, só há tributação se houver distribuição de dividendos.

Só no caso da existência de um esquema totalmente artificial é que a discriminação pode ser justificada, e para isso é preciso passar o teste da proporcionalidade. Isto implica também, como já referimos anteriormente, um juízo caso a caso.

#### 14.5.2. Crítica à metodologia do TJCE

Resulta da jurisprudência recente do Tribunal que o princípio do abuso, em vez de ser um princípio interpretativo, é uma justificação a uma medida discriminatória ou restritiva das liberdades funda-

mentais. O mesmo é dizer que o Tribunal avalia formalmente se foi exercida uma liberdade fundamental (o preenchimento formal dos requisitos do Tratado é suficiente), e que uma medida anti-abuso é sempre considerada contrária à liberdade afectada, embora possa ser justificada.

Nos casos *Marks & Spencer, N., Cadbury Schweppes e Thin Cap Group Litigation*, o Tribunal enriquece o teste dos esquemas totalmente artificiais com um outro argumento muito importante, relacionado com a legítima distribuição de competências fiscais entre os Estados Membros, as quais não podem ser postas em causa por práticas abusivas:

Isto é, o tipo de conduta que se qualifique como um esquema totalmente artificial para beneficiar de um regime fiscal mais favorável enfraquece o direito de os Estados Membros exercerem as suas competências fiscais em relação às actividades desenvolvidas no seu território e podem dessa forma colocar em perigo a distribuição equilibrada de competências entre Estados Membros quanto ao poder de tributar (*Marks & Spencer*, § 49, *Cadbury Schweppes*, § 56, *Thin Cap Group Litigation*, § 75).

#### 14.5.3. Aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre prestação de serviços

Resulta do caso *Bent Vestergaard* que a livre prestação de serviços preclui qualquer discriminação relativa à residência do beneficiário e do prestador do serviço (a livre prestação de serviços diz respeito ao direito do cidadão comunitário fornecer e receber serviços, sendo suficiente que estejam envolvidos dois Estados Membros). Haverá abuso da livre prestação de serviços, se um sujeito passivo reclamar a aplicação de um regime fiscal e na verdade tiver manipulado a liberdade de residir num Estado Membro <sup>(190)</sup> ou o

<sup>(190)</sup> Sobre o significado e alcance da liberdade de estabelecimento de um cidadão da UE, v. Conclusões da AG Kokott, 30.3.2006, Caso 470/04, *N.*, §§ 45-57.

prestador de serviços tiver manipulado essa liberdade e portanto a fonte do rendimento (considerando que a fonte do rendimento tributável é determinada pelo Estado do devedor do rendimento). A localização de um estabelecimento estável também pode ser manipulada, pois também ele pode ser um agente devedor.

Também se uma entidade tributada em imposto de sociedades disser que é o beneficiário efectivo do rendimento e da liberdade fundamental, mas se for apenas um agente ou representante e o sujeito passivo for um residente fora da União Europeia, haverá manipulação de elementos de conexão e abuso. Esta situação pode ocorrer em relação à dedução de despesas num Estado de residência quanto a pagamentos de serviços prestados por um residente de outro Estado.

Uma outra situação em que a manipulação pode ocorrer é a que envolve empresas associadas e os preços de transferência, pois neste caso a atribuição de rendimentos e de custos a cada uma das empresas do grupo é muito difícil de controlar.

Tudo o que se disse aplica-se também aos movimentos de capitais entre Estados Membros e/ou entre Estados Membros e Países terceiros: a manipulação dos elementos de conexão pode conduzir a um teste de abuso. Podemos concluir que no contexto da tributação directa (ou tributação do rendimento), o teste dos esquemas totalmente artificiais é válido em relação a todas as liberdades fundamentais.

Para além deste teste de segundo nível, a criação de critérios objectivos que o desenvolvem será feita por grupos de casos — impostos à saída, transferência de residência, regras CFC, subcapitalização, tributação discriminatória de serviços, dividendos, juros, propriedade, etc. Este método de aplicação do Direito é universal e foi utilizada nas Directivas da tributação directa: por exemplo, a residência das sociedades para efeitos da Directiva sociedades-mães, afiliadas (art. 2.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*); o período mínimo de detenção de 2 anos para que uma sociedade se qualifique como sociedade-mãe para efeitos da mesma Directiva (art. 3.º, n.º 2, 2.º §); e as razões económicas válidas (art. 11.º, n.º 1, alínea *a*), da Directiva das fusões e cisões).

*Análise de casos:*

O que se defendeu, será comprovado pela análise dos casos *Safir*, *Skandia* e *Danner*.

No caso *Safir*, suscitou-se a questão de saber se o regime sueco de tributação dos rendimentos de poupança subscrita junto de sociedades seguradoras não residentes era discriminatório.

Neste caso, não houve manipulação dos elementos de conexão, e portanto não foi proposto nenhum teste de esquemas puramente artificiais. O governo sueco não argumentou com base no abuso, mas com base no risco de um vazio fiscal (ou, por outras palavras, com base no risco de dupla não tributação), para justificar o tratamento diferenciado.

Vejamos os factos e a argumentação do Tribunal, neste caso:

As sociedades de seguros residentes na Suécia devem pagar imposto sobre o produto do seguro de capital que é cobrado ao segurado, à taxa de 27%.

Segundo a lei sueca, as pessoas que tenham subscrito apólices de seguros junto de sociedades residentes na Suécia não podem deduzir prémios sobre o seu rendimento tributável, mas em contrapartida os rendimentos dessas apólices não estão sujeitos a imposto.

As poupanças subscritas junto de empresas seguradoras são tributadas nos termos da Lei Fiscal sobre Prémios de Seguros. O art. 1.º dessa Lei diz-nos que pessoas singulares ou colectivas residentes na Suécia que tenham subscrito apólices junto de entidades não residentes devem ser tributadas sobre os prémios pagos (15% sobre o montante do prémio). Estes sujeitos devem registar-se junto de uma entidade administrativa central e declarar o pagamento dos prémios a essa mesma entidade (o que não acontece se a subscrição ocorrer junto de entidades residentes).

E segundo o § 5 dessa mesma Lei, uma entidade administrativa central pode isentar de imposto ou reduzi-lo a metade, se a sociedade junto da qual o seguro foi subscrito for tributada, no seu Estado de residência, em imposto sobre o rendimento comparável àquele que é pago por sociedades de seguros residentes na Suécia. O imposto sobre os

prémios pode ser reduzido a metade se o imposto estrangeiro for, pelo menos, um quarto do imposto aplicável na Suécia e isento, se o imposto estrangeiro for pelo menos metade do imposto pago na Suécia.

A legislação fiscal sueca estabelecia diferentes regimes para apólices de seguro de vida de capital, consoante elas fossem subscritas junto de sociedades suecas ou estrangeiras, e segundo o governo sueco, a razão para esse tratamento diferenciado era o facto de ser impossível aplicar o mesmo regime em ambos os casos, sendo necessário preencher o vácuo fiscal que surge da não tributação da poupança sob a forma de seguro de capital de vida subscrito junto de sociedades não residentes na Suécia.

A questão que foi suscitada perante o Tribunal foi a de saber se a legislação criava obstáculos à livre prestação de serviços e, se esse fosse o caso, se havia justificação para esse tratamento restritivo.

Vários factores conduziram ao juízo do Tribunal, no sentido de considerar que o regime interno viola a livre prestação de serviços: a inscrição junto da entidade administrativa central, o facto de a remissão da apólice poder ser mais onerosa se ela for subscrita no estrangeiro, o facto de o pedido de isenção implicar a prestação de informação precisa respeitante ao imposto sobre o rendimento a que a sociedade não residente está sujeita, o facto de a apreciação sobre se o regime fiscal aplicável no outro Estado Membro preenche as condições para a isenção ou redução de imposto na Suécia ser feita pelas entidades administrativas suecas, e ainda o efeito do limiar a partir do qual há tributação, uma vez que o pagamento de imposto não é tomado em consideração se o imposto estrangeiro não atingir pelo menos ¼ do imposto sueco.

Para o Tribunal, são pensáveis outros sistemas mais transparentes e menos onerosos que conseguem preencher o vácuo fiscal que preocupa o Governo sueco, nomeadamente, calculados segundo um método padrão e aplicável a todas as apólices de seguros tomadas junto de seguradoras residentes ou não residentes.

Em *Danner*, discutia-se o regime fiscal finlandês, segundo o qual as contribuições para esquemas voluntários de pensões eram

totalmente ou parcialmente dedutíveis, sob certas condições e limites, quando os montantes fossem pagos a seguradoras finlandesas. Pelo contrário, quando fossem pagas contribuições relativas a esquemas voluntários de pensões subscritos junto de instituições não residentes, não eram permitidas as deduções, a não ser que essas instituições tivessem um estabelecimento estável na Finlândia ou se a pessoa tivesse passado a residir na Finlândia e não tivesse sido tributada na Finlândia nos 5 anos que precederam essa mudança. Nesse caso, as contribuições só eram dedutíveis no ano da mudança e nos 3 anos seguintes.

Também em *Danner*, o Governo finlandês invocou o argumento da “integridade da base fiscal” para justificar o regime discriminatório. Se as contribuições sociais pagas a não residentes fossem dedutíveis os residentes num Estado Membro com impostos elevados teriam um incentivo muito forte para subscreverem seguros junto de entidades estabelecidas em Estados de baixa tributação, o que conduziria a abuso (§ 53). O Tribunal não aceitou o argumento, lembrando que em *Safir* o vazio fiscal não foi aceite como medida justificativa (*Danner*, § 55).

Segundo o Tribunal, a livre prestação de serviços deve ser interpretada como proibindo a legislação de um Estado Membro de restringir ou não autorizar a dedutibilidade em imposto sobre o rendimento das contribuições sociais relativas a esquemas voluntários de pensões pagas a não residentes, enquanto se autoriza essas deduções quando os montantes são pagos a instituições do primeiro Estado Membro, se essa legislação não impedir ao mesmo tempo a tributação de pensões pagas pelos prestadores de serviços acima referidos.

Há uma vaga menção a “abusos” (§ 53) mas é em abstracto e nenhuma referência é feita ao teste dos esquemas puramente artificiais: também aqui não havia nenhuma manipulação dos elementos residência e fonte, pelo que não se justificava o teste.

O caso *Skandia* diz respeito ao tratamento fiscal na Suécia de apólices de pensões de seguros que são tomadas pelo empregador que paga prémios a favor de um dos seus trabalhadores quando essas apólices são subscritas junto de entidades residentes: neste caso, os

prémios pagos pela entidade empregadora são imediatamente dedutíveis e mais tarde tributáveis os rendimentos de pensões nas mãos do beneficiário; pelo contrário, os prémios pagos a favor de um dos seus trabalhadores quando as apólices são subscritas junto de entidades não residentes não são dedutíveis quando se calcula o rendimento tributável, mas mais tarde, quando se pagam efectivamente as pensões ao trabalhador.

O Sr. Ramstedt, cidadão sueco, residente na Suécia, acordou com a empresa empregadora e residente na Suécia que uma parte da sua pensão seria paga por aquela, e outra parte por empresas do mesmo grupo residentes na Dinamarca, Alemanha e Reino Unido.

A questão reenviada para o Tribunal foi a seguinte:

As regras fiscais nacionais ao abrigo das quais uma apólice de seguro emitida por uma empresa de seguros no Reino Unido, Alemanha ou Dinamarca que satisfaçam as condições estabelecidas na Suécia para os seguros de pensões ocupacionais, para além da condição de que essa apólice possa ser emitida por uma sociedade de seguros a operar na Suécia, se for tratada como uma apólice de seguro, com efeitos sobre o imposto sobre o rendimento, consoante as circunstâncias do caso, pode ser contrária à livre prestação de serviços, por ser menos favorável do que os efeitos fiscais sobre uma apólice de pensão ocupacional?

Também neste caso, o Governo sueco invocou, entre outros, o risco de vazio fiscal (necessidade de preservar a base fiscal), argumento que não foi aceite pelo Tribunal, que recordou *Safir e Danner*.

Nos três casos descritos, não houve manipulação de elementos de conexão, pelo que estava apenas em causa o risco de dupla não tributação dos rendimentos.

#### 14.5.4. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de trabalhadores

No caso *Van Hilten*, como já referimos anteriormente, estava em causa uma ficção legal de residência por um período de dez anos para efeitos do imposto sucessório dos Países-Baixos. A Senhora

Van Hilten, nacional dos Países-Baixos, tinha saído deste país para ir residir na Bélgica, e mais tarde na Suíça, e faleceu antes de concluídos dez anos após a saída dos Países-Baixos, o que significava que seria tributada neste Estado sobre o património universal, independentemente do local de situação dos bens.

A questão que foi suscitada junto do Tribunal de Justiça disse respeito à livre circulação de capitais, tendo o Tribunal entendido que não estava em causa essa liberdade. Se o Tribunal tivesse entendido que existia uma restrição à livre circulação de capitais, teria surgido a questão de saber se a ficção legal operava como uma regra anti-abuso e se seria proporcional aos objectivos a que se propunha. E embora o Tribunal exija a apreciação do abuso caso a caso — e a ficção legal opera como uma presunção inilidível, no sentido amplo do termo — através do teste dos “esquemas puramente artificiais”, pode levantar-se novamente a questão de saber se em relação a Países terceiros, o teste pode ser abandonado ou aligeirado e as ficções legais e presunções inilidíveis admitidas.

Também aqui o Tribunal não respondeu à questão.

#### 14.5.5. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de cidadãos comunitários

Recordemos que o caso *Schempp* disse respeito à dedutibilidade de uma pensão de alimentos paga pelo Sr. Schempp, residente na Alemanha, à ex-cônjuge, residente a partir de certa altura na Áustria. Como já referimos anteriormente, o Tribunal considerou que a dedutibilidade de uma pensão de alimentos paga a um residente e a um não-residente não constituía uma situação comparável, e por conseguinte não considerou o regime fiscal alemão discriminatório.

Subjacente ao regime alemão estaria uma preocupação de evitar o vazio de tributação, mas a verdade é que o Tribunal não entrou na análise de tal argumentação porque ela só surgiria no momento das justificações a uma discriminação ou restrição. Não foi tão pouco aplicado o teste sobre a artificialidade do exercício da livre circulação por parte da Sra. Schempp.

#### 14.5.6. A aplicação do teste dos “esquemas totalmente artificiais” à livre circulação de capitais

Nos casos de livre circulação de capitais não se colocou ainda a questão dos esquemas puramente artificiais — mas, mais uma vez, isto deve-se ao facto de ainda não terem existido casos em que se questiona a manipulação dos elementos de conexão.

Em resumo: Nos casos até agora analisados pelo Tribunal, relativos a regimes discriminatórios ou restritivos da livre prestação de serviços, o teste do abuso e dos esquemas puramente artificiais não foi utilizado.

A posição que adoptamos é a de que isso se deve ao facto de, não tendo sido manipulado nenhum elemento de conexão, isto é, como não surgiu nenhuma questão de artificialidade quanto à residência ou fonte do rendimento, não se justificou uma análise baseada no abuso e nos esquemas puramente artificiais.

Enquanto, como vimos, no caso N., relativo ao direito de estabelecimento, uma das questões suscitadas foi a de saber se o senhor tinha exercido efectivamente o direito de estabelecimento, ou se tinha transferido a sua residência artificialmente, de modo a evitar o imposto sobre as mais-valias nos Países-baixos, nos casos de livre prestação de serviços analisados, não foi suscitada nenhuma questão de residência ou de fonte artificiais.

Pode questionar-se se o vazio fiscal também é um argumento para interpretar do Direito Comunitário e é legítimo perguntar se está a ser considerado como parte de um conceito amplo de abuso. A verdade é que o vazio fiscal não está relacionado com o teste da finalidade do negócio nem com o teste das razões económicas válidas <sup>(191)</sup> nem com o teste dos esquemas totalmente artificiais (cf. caso *Safir* (§ 3)).

Como já se disse, a não dedutibilidade da pensão de alimentos paga por um residente a um não-residente, tal como acontece no caso *Schempp*, podia ser justificada por um risco de vazio fiscal.

(191) Cf. *Danner*, § 56; *Skandia*, § 53; *Safir*., § 33.

Nem em *Danner*, *Skandia*, *Safir* ou *Schempp* se faz referência ao teste de abuso, e portanto a questão é a de saber se o Tribunal não está a aceitar o princípio da coesão ou o vazio fiscal como uma espécie de presunção inilidível que pode restringir direitos atribuídos pelo Direito Comunitário, tal como as liberdades fundamentais.

Pensamos que o vazio fiscal não faz parte de um conceito mais amplo de abuso, mas que contribui para definir o significado e alcance dos direitos atribuídos pelo Direito Comunitário numa perspectiva de coesão.

#### 14.6. A aplicação de diferentes princípios legais, consoante os ramos de Direito

Mesmo existindo um único princípio de abuso no Direito Comunitário, deve ser suscitada a questão de saber se esses princípios não adquirem um significado específico consoante os ramos de Direito.

Pensemos no confronto do Direito Privado com o Direito Público ou Direito das Sociedades com o Direito Fiscal<sup>(192)</sup>. Por exemplo, a proibição constitucional da retroactividade não tem o mesmo significado nem alcance quando se trate das leis fiscais e das infracções, tributárias ou não. Os requisitos constitucionais da determinação legal de uma regra fiscal, de uma regra que restringe um direito fundamental e de uma regra que define a conduta penal não são os mesmos. E os pressupostos de sujeição ao regime legal de um Estado Membro também não são os mesmos consoante se trate do Direito das Sociedades ou do Direito Fiscal<sup>(193)</sup>.

Portanto, os critérios objectivos para verificar se existe ou não um esquema artificial podem variar<sup>(194)</sup>. Seja como for, esta concretização diferenciada do conceito de abuso não implica a existência de

<sup>(192)</sup> Wolfgang Schön, "Abuse of Rights...", cit., p. 85; "Playing Different Games? ...", cit., pp. 342-345.

<sup>(193)</sup> Wolfgang Schön, "Abuse of Rights...", cit., pp. 84-85.

<sup>(194)</sup> Num sentido próximo, Lang/Heidenbauer, "Wholly Artificial Arrangements...", cit., p. 608.

um conceito diferente, nem a inaplicabilidade de um teste de esquemas puramente artificiais<sup>(195)</sup>, e isso resulta também da jurisprudência do Tribunal de Justiça: *Emsland Stärke*<sup>(196)</sup>, *Ninni — Orche*<sup>(197)</sup>, *Akrich*<sup>(198)</sup>, *Part Service*<sup>(199)</sup> e Conclusões do AG Poiares Maduro, *Cartesio*<sup>(200)</sup>.

É portanto razoável admitir que o alcance da livre circulação do abuso, bem como a aplicação concreta do teste dos esquemas puramente artificiais possam variar segundo o ramo de Direito e a análise, uma vez que cada um deles é disciplinado por diferentes princípios. Repare-se que esses diferentes princípios de Direito interno são recebidos e aceites pelo Direito Comunitário<sup>(201)</sup>, numa situação concreta, a articulação dos diversos princípios relevantes implica um equilíbrio determinado, e pode conduzir a diferentes resultados.

No seu significado mais amplo, o princípio do abuso é aplicado indistintamente quando uma regra interna restringe a liberdade de estabelecimento das sociedades por razões que não estão relacionadas com a carga fiscal (veja-se o *Centros*<sup>(202)</sup> e o *Cartesio*<sup>(203)</sup>) quando o faz para prevenir o abuso fiscal (veja-se *Halifax*, *IT Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*), mas a aplicação do teste dos esquemas artificiais pode variar.

<sup>(195)</sup> Karsten Engsig Sorensen, "Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric", *CMLR*, 2006, pp. 424 e ss., 449 e ss.; no sentido oposto, Rita de la Feria, "Prohibition of Abuse...", cit., espec. pp. 23 e

<sup>(196)</sup> §§ 51 e ss.

<sup>(197)</sup> §§ 28-31.

<sup>(198)</sup> § 55: "actividade efectiva e genuína". Mais exemplos de casos sobre a livre circulação de trabalhadores, in Paul Craig/Gráinne De Búrca, *EU Law...*, pp. 752-758.

<sup>(199)</sup> § 53.

<sup>(200)</sup> Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro, cit., § 29.

<sup>(201)</sup> Por ex., Wolfgang Schön, "Playing Different Games?...", cit., pp. 342-345.

<sup>(202)</sup> § 24 e a jurisprudência aí citada.

<sup>(203)</sup> Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro, cit., §§ 27 e

Deve ser salientado que a perspectiva do TJCE não é coerente se o princípio de abuso deixar de ser aplicado quando os tratados fiscais são aplicados, e se as cláusulas anti-abuso no quadro de um tratado aplicável entre Estados Membros não forem sujeitas aos mesmos testes. Devem ser analisados a este propósito o caso *ACT Group Litigation*, e as cláusulas LOB, que o Tribunal considerou estarem de fora do alcance do seu juízo, por fazerem parte de convenções de dupla tributação (e apesar de nesse caso envolverem terceiros Países).

Podem surgir aqui dúvidas relativamente a protocolos assinados pelos Estados contratantes, se esses protocolos permitirem expressamente a aplicação de cláusulas anti-abuso, pois não é claro se o Tribunal as vai analisar como regras internas ou como regras de convenções fiscais. Finalmente, quando estão envolvidos Países terceiros, o Tribunal é mais tolerante ao avaliar a compatibilidade das regras anti-abuso com a livre circulação de capitais (cf. *A e Orange European Small Cap*), mas, ao contrário do que acontece em relação aos tratados fiscais, o TJCE é coerente na sua metodologia, a qual é idêntica à mencionada anteriormente. Em ambos os casos, as cláusulas abuso e anti-abuso são tratadas como justificações para restrições.

#### 14.7. Cláusula Geral Anti Abuso, regras específicas anti-abuso e o seu *modus operandi* relativamente ao caso individual

Quer uma cláusula geral anti-abuso quer uma regra específica anti-abuso implicam a requalificação da transacção legal, e essa requalificação não é muitas vezes conseguida pela simples interpretação judicial da lei fiscal. As regras anti-abuso são assim auxiliares do princípio de abuso como princípio interpretativo e conferem legitimidade à Administração Fiscal e aos tribunais para requalificar a transacção, sem ser necessária a previsão legal específica.

A relação entre o princípio interpretativo de abuso e as cláusulas anti-abuso depende muito da posição adoptada por um ordena-

mento, sobre o princípio da legalidade fiscal e a interpretação da lei fiscal. Quando a interpretação é mais próxima da letra da lei, a cláusula geral anti-abuso é fundamental para conferir a referida legitimidade, e muitas vezes, insuficiente, ou pouco ou nada utilizado, sendo as cláusulas específicas anti-abuso mais necessárias.

Regimes discriminatórios, tais como os impostos à saída, partilham uma finalidade anti-abuso, mesmo se prosseguirem outros objectivos, e alguns destes regimes podem ser considerados regras específicas anti-abuso num sentido muito amplo. Vejam-se por exemplo, os casos *De Lasteryie du Saillant* (§§ 29, 64 e ss.) e *N.* (§§ 43 e ss.).

Se não existirem objecções quanto à aplicação de uma cláusula geral anti-abuso, o papel desempenhado pelas regras específicas anti-abuso poderia ser frequentemente desempenhado por uma cláusula geral anti-abuso: é o caso da tributação das mais-valias em caso de mudança de residência (i.e., à saída), ou da tributação de dividendos não distribuídos por uma sociedade estrangeira controlada, ou da tributação de dividendos ou de juros pagos por uma empresa associada se os montantes pagos não respeitarem o princípio da plena concorrência.

Mas as regras específicas anti-abuso, nomeadamente, se contiverem presunções inilidíveis ou ficções legais — tipificações — contribuem para reduzir ou mesmo eliminar a discricionariedade na aplicação da lei, e portanto para a segurança jurídica. A cláusula geral anti-abuso tem de ser tipificada pelos tribunais e o princípio interpretativo do abuso também. Entre estes dois últimos, a diferença de grau de indeterminação é muito próxima, cabendo em ambos os casos aos tribunais densificar o seu significado.

Enquanto estes últimos consideram o caso individual, a regra específica anti-abuso considera o caso típico e quanto mais tipificada for essa regra — isto é, se for constituída por presunções inilidíveis, impede a consideração individual do caso.

Embora metodologicamente a situação possa ser descrita como o fizemos nos parágrafos anteriores, o ponto de partida básico é o de que as regras anti-abuso têm de ser verificadas, exactamente como qualquer regra potencialmente discriminatória ou restritiva, através do

princípio do abuso do Direito Comunitário (e do teste dos esquemas puramente artificiais).

Consideremos os factos do caso *N*.

O primeiro teste é o de saber se o Sr. *N*. exerceu efectivamente o seu direito de estabelecimento (i.e., se se estabeleceu noutra Estado Membro).

Se a resposta for positiva, então há um regime doméstico que restringe a liberdade de estabelecimento e tem de ser justificado. Em segundo lugar, o TJCE verifica se a restrição resultante da aplicação de uma cláusula anti-abuso é proporcional tendo em conta o comportamento concreto de abuso do Direito Comunitário.

#### 14.8. A evolução futura da jurisprudência do TJCE relativamente ao princípio de abuso

A jurisprudência do Tribunal é coerente — pode dizer-se que há acto claro — quanto à exigência de uma apreciação individual do caso para se poder concluir que há abuso do Direito Comunitário. A medida anti-abuso tem assim de ser testada caso a caso (*ICI, Lankhorst-Hohorst, Cadbury Schweppes, Thin Cap Group Litigation, Lasteryie du Saillant, N., Part Service*).

O abuso tem como objectivo definir o núcleo e os limites do direito fundamental Comunitário, e portanto, esta metodologia parece inevitável numa primeira fase da jurisprudência, porque ela confere maior eficácia aos princípios fundamentais, mesmo que reduza a segurança jurídica.

Consideramos, porém, que numa segunda fase da jurisprudência, o teste do esquema puramente artificial, tomando em conta as características de cada situação, começará a ser aplicado de outra forma: em vez de se considerar cada característica, o Tribunal passará a remeter para jurisprudência anterior, e para os critérios objectivos entretanto criados por ele para concretizar o teste.

Estamos a pensar, por exemplo, nos critérios objectivos de *Cadbury Schweppes* ou de *De Lasteryie du Saillant*.

O Tribunal aplicará o método analógico ou tipológico comparando o caso típico com o caso individual e algumas particularidades do caso individual começarão a ser desconsideradas, por irrelevantes <sup>(204)</sup>.

A questão não é tanto a de poupar trabalho e tempo ao Tribunal, porque a aplicação dos testes compete em regra aos tribunais nacionais. A questão essencial resulta da natureza jurídica e da sua necessidade de atingir um grau satisfatório de segurança jurídica e de aplicar as mesmas soluções a casos idênticos.

#### 14.9. O princípio do abuso e a segurança jurídica

Em *Halifax*, há uma referência à segurança jurídica, em que o Tribunal parece opor a utilização do princípio do abuso àquela. Nas questões envolvendo consequências financeiras, essa segurança seria ainda mais necessária para os destinatários das obrigações (§§ 68-69). O Tribunal parece transmitir alguma hesitação na atribuição de um papel interpretativo ao princípio do abuso.

*Halifax* é também difícil de conciliar com *Centros* <sup>(205)</sup>, *Überseering* <sup>(206)</sup>, *Inspire Art* <sup>(207)</sup>, porque nos três últimos casos, o Tribunal interpreta a liberdade de estabelecimento como dizendo respeito à escolha do Direito aplicável. Se o Tribunal atribuísse um papel predominante à segurança jurídica no contexto do abuso, aceitaria cláusulas específicas anti-abuso contendo presunções inilidíveis.

Relativamente a estas cláusulas anti-abuso e às presunções inilidíveis, o Tribunal deveria aceitá-las, desde que correspondam a

<sup>(204)</sup> V., por todos, Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2007, espec. Capítulos III, IV, VII e IX.

<sup>(205)</sup> V. Uma perspectiva crítica em Erik Werlauff, "The Consequences of the *Centros* Decision: Ends and Means in the Protection of Public Interests", *European Taxation*, 2000, pp. 542 e ss.

<sup>(206)</sup> ECJ case C-208/00 *Überseering* [2002], ECR I — 9919.

<sup>(207)</sup> ECJ case C-167/01 *Inspire Art.* [2003], ECR I — 10155.

“princípios reconhecidos internacionalmente” e não ponham em causa as liberdades fundamentais.

Na verdade, o Tribunal aceita um regime discriminatório de sub-capitalização, se ele passar o teste baseado no “princípio da plena concorrência” (Caso *Thin Cap Group Litigation*, atrás referido) <sup>(208)</sup>. E o princípio da plena concorrência contem em si uma presunção inilidível, porque uma sociedade não pode provar que as suas transacções devem ser avaliadas por um princípio diferente.

O que não há dúvida é que a questão de saber se algumas presunções inilidíveis ou ficções legais (por ex., significado de residência ou um período mínimo de tempo para se beneficiar de um regime de isenção ou de crédito para eliminar a dupla tributação) são compatíveis com o Direito Comunitário, implica que seja o próprio Tribunal a fazê-lo, até que seja acto claro: o alcance dos direitos conferidos pelo Direito Comunitário, a finalidade anti-abuso e a proporcionalidade da medida, têm sempre de ser testados.

Em contrapartida, as presunções inilidíveis e as ficções legais contidas nas directivas comunitárias com finalidades anti-abuso, não são incompatíveis com o Tratado da CE porque elas dirigem-se directamente a evitar o abuso do Direito Comunitário e não foram criadas para prevenir o abuso das leis fiscais dos Estados. Se elas estivessem contidas em legislação nacional, seriam certamente consideradas contrárias ao Tratado <sup>(209)</sup>.

#### 14.10. Juízo de proporcionalidade e princípios da praticabilidade e igualdade

A questão que se coloca a seguir, é a de saber se o Tribunal não exagera nos seus juízos de proporcionalidade: veja-se por exemplo, o caso *N.*, em que a declaração fiscal exigida no momento de transferência

<sup>(208)</sup> “Thin Cap Group Litigation”, cit., §§ 83-86; cf. Ana Paula Dourado/Rita de la Feria, “Thin Capitalization...”, cit., pp. 817 e ss.

<sup>(209)</sup> Wolfgang Schön, “Abuse of Rights...”, cit., pp. 81-82; Denkavit, §§ 23-36.

de residência foi considerada como uma formalidade susceptível de impedir a saída da pessoa em causa (§ 38), quando a existência de diferentes domicílios fiscais dentro de um Estado Membro implica frequentemente a existência de custos adicionais de cumprimento, alguns semelhantes à declaração exigida pelos Países Baixos no caso *N.*

No caso *Truck Center*, as conclusões da Advogada-Geral Kokott <sup>(210)</sup> ponderam, pela primeira vez, o problema da proporcionalidade tendo em conta também os custos para a administração fiscal e para o contribuinte: segundo a AG, os custos resultantes da troca de informações são mais elevados do que a aplicação das retenções na fonte.

Numa segunda fase da jurisprudência do Tribunal, é provável que os princípios da praticabilidade e da capacidade contributiva (da igualdade possível), sejam tomados em conta pelo Tribunal <sup>(211)</sup>.

#### 14.11. O princípio do abuso como justificação a uma restrição

Na argumentação do Tribunal nos casos da tributação directa, o teste do abuso tem sido aplicado ao nível das justificações e proporcionalidade, e não para delimitar o alcance da liberdade fundamental eventualmente afectada <sup>(212)</sup>. Em termos metodológicos, isto significa que as cláusulas anti-abuso são automaticamente consideradas contrárias às liberdades fundamentais (cf. *Cadbury Schweppes* (§§ 36-59)): trata-se de uma análise sobre a verificação formal dos requisitos da livre circulação.

<sup>(210)</sup> Conclusões da AG Kokott de 18.9.2008, Caso C-287/07. §§ 43-36.

<sup>(211)</sup> Sobre a importância do Direito Comparado na jurisprudência do Tribunal, Koen Lenaerts, “Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, n.º 4, 2003, pp. 873 e ss.; Miguel Poiars Maduro, “Interpreting European Law-Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism”, *WP* n.º 08/02 IE Law School, [http://www.ie.edu/eng/claustro/claustro\\_workingpapers.asp?tipo=2](http://www.ie.edu/eng/claustro/claustro_workingpapers.asp?tipo=2), pp. 4 e ss.

<sup>(212)</sup> Barbier, § 71; *Cadbury Schweppes*, 36 e ss.; v. Lang, Heidenbauer, “Wholly Artificial Arrangements...”, cit., p. 607.

Mas, neste caso, o princípio do abuso já não é um princípio interpretativo que contribui para delimitar o alcance de um direito conferido pelo Direito Comunitário. Há um salto nos níveis de análise por parte do Tribunal.

Em primeiro lugar, o Tribunal reconhece que um cidadão de um Estado Membro não pode tirar vantagens das disposições do Direito Comunitário de modo impróprio ou fraudulento para evitar a aplicação da legislação nacional. Vejam-se os casos *Knoors*, § 25; *Bouchoucha*, § 14; *Centros*, § 24, *Cadbury Schweppes*, § 35. Mas logo a seguir a este reconhecimento, o Tribunal diz em *Barbier* e em *Cadbury Schweppes* que o facto de um nacional Comunitário, seja pessoa singular ou colectiva, procurar obter vantagens fiscais num Estado Membro diferente do seu Estado de residência, não pode retirar-lhe o direito de beneficiar das disposições do Tratado (*Barbier*, § 71; *Cadbury Schweppes*, § 36).

É acto claro que o facto de um nacional se estabelecer num Estado membro com o objectivo de beneficiar de um regime mais favorável, não é suficiente para constituir abuso da liberdade (*Centros*, § 27; *Inspire Art*, § 96; *Cadbury Schweppes*, § 37). Mas o problema é que o Tribunal não aplica o teste do abuso para delimitar o alcance da liberdade fundamental. O Tribunal considera automaticamente que as regras anti-abuso são restritivas ou discriminatórias

Repare-se que esta metodologia nem sempre foi a seguida pelo Tribunal, como já foi assinalado pela doutrina <sup>(213)</sup>. Uma vez que o Tribunal precisa de aplicar o princípio da proporcionalidade, parece que tem mais facilidade em fazê-lo, se este constituir uma justificação a uma medida (uma cláusula anti-abuso) contrária ao Tratado <sup>(214)</sup>. Não se averigua por conseguinte se houve ou não um verdadeiro

<sup>(213)</sup> Sobre a evolução da jurisprudência do TJCE, Vanessa Edwards/Paul Farmer, "Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension?", *A Vision of Taxes...*, cit., pp. 302 e ss.; Lang/Heidenbauer, "Wholly Artificial Arrangements...", cit., p. 607.

<sup>(214)</sup> V. Lang/Heidenbauer, "Wholly Artificial Arrangements...", cit., pp. 607-608.

exercício de uma liberdade fundamental ou de um direito conferido pelo Direito Comunitário. Na verdade, se o Tribunal averiguasse, em primeiro lugar, sobre o efectivo exercício do direito, das duas uma:

- ou concluiria que tinha havido abuso, e então averiguaria se a medida anti-abuso era proporcional à delimitação do alcance do direito;
- ou a resposta conduziria à rejeição da cláusula anti-abuso, se o comportamento do sujeito passivo ainda coubesse no (alcance do) direito atribuído pelo Direito Comunitário.

Tendo em conta a posição que adoptamos, se não tiver existido abuso, a regra anti-abuso não pode ser justificada.

#### 14.12. Critérios objectivos e subjectivos

A posição adoptada é a de que a intenção de abuso é irrelevante para se aferir sobre a existência de um comportamento abusivo do Direito Comunitário.

Veja-se, neste sentido, a opinião já citada do AG Poiares Maduro em *Halifax*.

#### 14.13. As cláusulas anti-abuso integradas numa convenção de dupla tributação entre um Estado Membro e um País terceiro e a sua compatibilidade com o Direito Europeu

Nos casos *D.* e *ACT Group Litigation*, o Tribunal entendeu que as regras contidas nas convenções de dupla tributação, estão de fora da sua competência. No caso *ACT Group Litigation* estavam em causa cláusulas de limitação-de-benefícios que contêm presunções inilidíveis e têm fins anti-abuso.

Cabe portanto perguntar se (todas) as regras anti-abuso contidas numa convenção ficam de fora do juízo do Tribunal. Se assim for, as convenções podem ser utilizadas pelos Estados para elidir as proibições do Tratado relativas às regras de Direito interno.

## 15. O ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU E O ACORDO DO ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU

### Bibliografia

Barry Larking, “Fokus Bank: the end of withholding tax as we know it?”, *EC Tax Review*, n.º 2, 2005, pp. 76-77;

Axel Cordewener, “Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern — Formellrechtliche Implikationen der ‘Fokus Bank’ — Entscheidung des EFTA — Gerichtshofs — Teil I”, *ISiR*, n.º 4, 2006, pp. 113 e ss.; Teil II, *ISiR*, n.º 5, 2006, pp. 158 e ss.;

Gudmunsson, “European Tax Law in the Relations with EFTA Countries”, *Intertax*, n.º 2, 2006, pp. 58 e ss.;

Leegard, “Impact of the European Economic Area Agreement in Direct Taxation: A Norwegian perspective”, *European Taxation*, 2002, pp. 111 e ss.

*The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone (eds.), Linde Verlag, Wien, 2007.

### 15.1. Direito Fiscal Comunitário e Direito Fiscal Europeu

A discussão do Direito Fiscal Comunitário alargou-se quando o Tribunal EFTA, tribunal competente para julgar casos que envolvem Estados Membros do EEE, interpretou a livre circulação de capitais prevista no art. 40.º do Acordo EEE, no primeiro caso, sobre “dividendos à saída”, que envolvia a Noruega e dois Estados Membros da UE (a Alemanha e o Reino Unido), nos mesmos termos que o Tribunal de Justiça interpreta as liberdades fundamentais do Tratado da CE.

### 15.2. A metodologia do Tribunal EFTA

O Tribunal EFTA utilizou a mesma metodologia de análise do caso — o teste de comparabilidade, se há discriminação ou restrição, se há justificações à discriminação/restricção, e aplicou ainda a Directiva que harmonizou aos movimentos de capitais na UE (88/361/CEE), e fez referência a toda a jurisprudência do Tribunal de Justiça das

Comunidades Europeias sobre as liberdades fundamentais, que considerou relevante para o caso.

O Acordo do Espaço Económico Europeu foi concluído entre, por um lado, a Comunidade Europeia e os seus Estados membros, e, por outro lado, a República da Islândia, o Principado do Liechtenstein e o Reino da Noruega. O Preâmbulo do Acordo faz logo referência aos objectivos e liberdades que interessam à nossa análise:

O EEE prossegue, entre outros, o objectivo de estabelecer uma Área Económica Europeia dinâmica e homogénea, baseada em regras comuns, e condições iguais de concorrência e providencia medidas adequadas para a sua realização, nomeadamente ao nível judicial, através dos princípios da igualdade e reciprocidade e de um equilíbrio conjunto de benefícios, direitos e obrigações para as Partes Contratantes;

O Acordo EEE tem como objectivo atingir a mais ampla realização possível da livre circulação de bens, pessoas, serviços e capital no EEE.

### Tópicos para discussão:

- Até que ponto as diferenças na redacção das liberdades fundamentais no quadro do Acordo EEE em relação ao Tratado da CE, são relevantes. Letra da lei versus finalidade do Acordo EEE.
- Finalidade de atingir livre comércio e concorrência <sup>(215)</sup> mais do que isso, objectivos próximos dos da criação de mercado interno?
- Caso *Ospelt* <sup>(216)</sup> e finalidade das liberdades de circulação: uma das principais finalidades do EEE é realizar na máxima extensão possível a livre circulação de factores no EEE,

<sup>(215)</sup> Conclusões 1/91, de 14.12.1991 — on the draft agreement between the European Community and the countries of the European Free Trade Association, relating to the creation of the European Economic Area (ECR 1991, I-361).

<sup>(216)</sup> Caso C-542/01.

modo a que o mercado interno da EU seja alargado aos Estados EFTA.

- O objectivo de criar uma área económica homogénea como finalidade orientadora da jurisprudência do Tribunal EFTA e do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (v. art. 1.º, n.º 1, do Acordo EEE).
- Interpretação conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça (art. 6.º do Acordo EEE).
- A importância do Comité Conjunto EEE que assegura o acompanhamento da jurisprudência do TJCE e do Tribunal EFTA.
- A relevância da jurisprudência do Tribunal EFTA para o TJCE.
- Cf. art. 31.º, n.º 3, da Convenção de Viena.

#### CASO — Não discriminação de “dividendos à saída”:

No caso *Fokus Bank*, o Tribunal considerou que o Estado da fonte tinha de atribuir um crédito aos dividendos retidos na fonte e distribuídos a um residente de outro Estado Membro do EEE (dividendos à saída) <sup>(217)</sup>.

A questão em *Fokus Bank* era a de saber se o direito dos accionistas não residentes a um crédito de imposto decorria imediatamente a propósito dos impostos retidos na fonte, calculados na Noruega.

Parece que não se pode retirar da argumentação do Tribunal EFTA que o Estado de residência da sociedade que paga os dividendos para outro Estado Membro, terá de abdicar dos impostos sobre os dividendos a favor do Estado de residência dos accionistas.

O art. 40.º do Acordo EEE estabelece a proibição de restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencendo

<sup>(217)</sup> V. Barry Larking, “Fokus Bank: the end of withholding tax as we know it?”, *EC Tax Review*, 2005, 2, 76-77; Axel Cordewener, “Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern — Formellrechtliche Implikationen der ‘Fokus Bank’ — Entscheidung des EFTA — Gerichtshofs — Teil I”, *IStR*, 2006, 4, 113 e ss.; “Teil II”, *IStR*, 2006, 5, 158 e ss.

a residentes em Estados Membros da UE e da EFTA e proíbe ainda as discriminações com base na nacionalidade, local de residência ou local de investimento do capital.

#### Tópicos para discussão:

- Legitimidade na utilização da jurisprudência do TJCE por parte do Tribunal EFTA para analisar os casos submetidos ao Acordo EEE.
- Comparação objectiva entre situações puramente internas — distribuição de dividendos a nível interno — e situações envolvendo Estados Membros do EEE — distribuição de dividendos a accionistas residentes num outro Estado Membro do EEE.
- Relevância do argumento da dupla tributação económica.
- Relevância do princípio da coesão: se o montante total de imposto pago na fonte e na residência pelos não residentes sobre os dividendos é relevante para avaliar a compatibilidade da legislação norueguesa com a livre circulação de capitais.
- A relevância dos casos do Tribunal de Justiça para resolver um caso pelo Tribunal EFTA.
- A relevância dos casos sobre dividendos à entrada (*Lenz e Manninen*) para resolver o caso *Fokus Bank* — um caso de dividendos à saída.

#### 15.3. A comparabilidade nas relações com os Estados EEE e o princípio da coesão

O teste da comparabilidade nas relações entre os Estados EEE é idêntico ao teste que o Tribunal de Justiça utiliza quando aplica o Tratado da CE às relações entre Estados Membros. A versão mais simples do teste da comparabilidade utilizada no caso *Fokus Bank*: comparação entre o regime aplicável a uma situação puramente interna e o regime aplicável a uma situação transfronteiriça.

*Tópicos para discussão:*

- Os testes da comparabilidade a aplicar pelo Tribunal EFTA devem coincidir com os desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça, ou devem ser aceites outros, tendo em conta a finalidade prosseguida pelo EEE (e pelo respectivo Acordo)?
- O regime do Estado Membro de residência do accionista deve ser considerado relevante para avaliar as obrigações da Noruega perante o art. 40.º do Acordo EEE, no caso Fokus Bank.

**15.4. Justificações às medidas discriminatórias/restritivas**

No caso *Fokus Bank*, o Tribunal EFTA considerou que a diferença de tratamento na tributação dos dividendos pagos por uma sociedade residente a um accionista residente e na tributação dos dividendos pagos a um accionista residente noutro Estado Membro era discriminatória e só podia ser considerada compatível com o art. 40.º do Acordo EEE, se fosse justificada por razões de interesse público. Além disso, a proporcionalidade das medidas discriminatórias/restritivas também foi considerada uma condição para a compatibilidade das mesmas.

*Tópico para discussão:*

As justificações no quadro do EEE (e do respectivo Acordo) devem coincidir totalmente com as aceites pelo Tribunal de Justiça nas relações entre Estados Membros da UE ou devem ser aceites outras, tendo em conta as finalidades do Acordo EEA?

**16. ACORDOS ENTRE A SUÍÇA E A CE**

*Acordos a considerar e análise da sua relevância para a tributação directa:*

- Acordo sobre livre circulação de pessoas, de 21.6.1999 — JO 30.4.2002, L 114/6

- Acordo sobre Tributação da Poupança — JO 29.12.2004, L 385/30

**16.1. Alcance do Acordo sobre Livre Circulação de Pessoas e relevância para a tributação directa***Tópicos para discussão:*

- Finalidades prosseguidas pelo Acordo: falta de clareza das mesmas; dúvidas quanto à sua aplicabilidade aos impostos directos; ausência de jurisprudência sobre a interpretação do Acordo nesta matéria.
- Análise das cláusulas sobre não discriminação aplicáveis aos nacionais das Partes Contratantes: art. 2.º do Acordo e arts. 9.º, 15.º, 17.º, 18.º, 25.º do Anexo I.
- Análise da cláusula respeitante à interpretação do Acordo segundo a jurisprudência relevante para o caso, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias: art. 16.º, n.º 2, do Acordo (distinção entre a jurisprudência do TJCE anterior à assinatura do Acordo e a interpretação dos conceitos de Direito Comunitário; e a jurisprudência do TJCE posterior a essa data e o papel do Comité Conjunto para a interpretação do Acordo).
- Significado da competência do Comité Conjunto em “determinar a relevância da jurisprudência do TJCE após 21 de Junho de 1999” (art. 16.º, n.º 2, do Acordo) vs. “recomendações emitidas para a gestão e aplicação do Acordo” (art. 14.º).
- Análise do art. 21.º, n.ºs 1 e 2: nos termos do n.º 1, as disposições dos Tratados bilaterais entre a Suíça e os Estados Membros da UE não devem ser afectadas pelas disposições do Acordo, e, em especial, não devem afectar a definição de trabalhadores transfronteiriços constantes das convenções de dupla tributação.
- Nos termos do n.º 2, não deve ser “afectada” a distinção entre contribuintes que não se encontrem em situação comparável, em especial, no que diz respeito à sua residência.

- A interpretação sistemática das cláusulas mencionadas tem condições para conduzir a resultados semelhantes aos conseguidos pelo Tribunal EFTA, mas a competência do Comité Conjunto não é idêntica à competência de um Tribunal.

### CASO 1

O que significa, nos termos do art. 21.º, n.º 1, do Acordo, que “as disposições dos Tratados bilaterais entre a Suíça e os Estados Membros da UE não devem ser afectados pelas disposições do Acordo”?

#### Opção 1

A interpretação de uma convenção bilateral e o exercício dos direitos que dela advêm devem ignorar o Acordo sobre livre circulação de pessoas.

Comentário: interpretação no sentido oposto ao do Tribunal de Justiça no caso *Saint-Gobain* e ao Tribunal EFTA no caso *Fokus Bank*.

#### Opção 2

A interpretação do art. 21.º do Acordo deve ter em conta o art. 16.º, n.º 2, do mesmo Acordo, cabendo saber se a doutrina do Tribunal de Justiça em *Saint-Gobain* se aplica à interpretação do art. 21.º, n.º 1.

### CASO 2

O que significa, nos termos do n.º 2 do art. 21.º, que não deve ser “afectada” a distinção entre contribuintes que não se encontrem em situação comparável, em especial, no que diz respeito à sua residência?

Aplica-se a doutrina do Tribunal de Justiça quanto à interpretação da livre circulação de capitais entre Estados Membros? Ou entre

Estados Membros e Países terceiros? Existe uma outra possibilidade?

#### Tópicos para discussão:

Uma interpretação sistemática do Acordo leva-nos à conclusão que a finalidade das livre circulação de pessoas e a proibição de discriminação não são atingidas se os impostos directos forem discriminatórios ou se actuarem como restrições a esse movimento, mas do art. 21.º do Acordo resulta que o princípio da não discriminação entre as Partes Contratantes não tem um alcance tão amplo como no quadro dos Tratados da CE e EEE.

A forma como o Comité Conjunto exercer as suas funções ao abrigo do art. 16.º, n.º 2, será determinante para o sentido do art. 21.º, cabendo também saber se a livre circulação e a não discriminação serão interpretadas de forma ampla e restringida pelas justificações, ou se à própria livre circulação será conferido um alcance muito pequeno.

### 16.2. O Acordo sobre a Tributação da Poupança e a sua interpretação

No acordo sobre a tributação da poupança não se prevê nenhum comité Conjunto para orientar a interpretação das disposições do mesmo.

O ponto 4 da declaração de intenções contém uma cláusula que corresponde à aplicação de boa fé dos Tratados: as Partes Contratantes aplicam as medidas acordadas de boa fé e não actuarão unilateralmente para violar o Acordo.

#### Tópicos para discussão:

- O Acordo é interpretado não só pela Convenção de Viena sobre os Tratados, mas ainda segundo as Directivas da CE que o Acordo se refere.

- Relevância do nome do Acordo: “Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça que prevê medidas equivalentes às previstas na Directiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros e a Declaração Comum de Intenções que o acompanha”.
- O art. 31.º da Convenção de Viena sobre interpretação dos Tratados: o contexto e a finalidade.
- A Directiva da Tributação da Poupança como parte do contexto do Acordo e por isso elemento principal e não secundário de interpretação.
- A finalidade do Acordo é conseguir a tributação de juros de poupança pela adopção de medidas equivalentes pelas Partes Contratantes.
- O art. 23.º da Convenção de Viena e os meios complementares de interpretação, nomeadamente circunstâncias em que foi concluído o Acordo: a entrada em vigor da Directiva da Poupança dependia da conclusão de Acordos com Países terceiros, nomeadamente, com a Suíça, sob pena de deslocalização massiva de capitais; as contrapartidas dadas à Suíça, nomeadamente, os benefícios da Directiva sociedades-mães/afiliadas e da Directiva de juros e royalties entre empresas associadas (isenção de retenção de imposto no Estado da fonte).

## 17. A DOUTRINA DO ACTO CLARO APLICÁVEL À TRIBUTAÇÃO DIRECTA

### Bibliografia geral

- Anthony Amull, “The Use and Abuse of Art. 177 EEC”, *Modern Law Review*, 1989, pp. 626 e ss.;
- “Article 177 and the Retreat from Van Duyn”, *European Law Review*, 1983, n. 6, pp. 365 e ss.;
- Gerhard Bebr, “The Rambling Ghost of ‘Cohn Bendit’: *Acte clair* and the Court of Justice”, *Common Market Law Review*, 1983, pp. 439 e ss. (pp. 466 e ss. e p. 471);

- Armin von Bogdandy, “Europäische Prinzipienlehre”, *Europäisches Verfassungsrecht, Theoretische und dogmatische Grundzüge*, Berlin, Heidelberg, 2003, pp. 155 e ss.;
- John Bridge, “Procedural Aspects of the Enforcement of European Community Law through the Legal Systems of the Member States”, *European Law Review*, 1984, pp. 28 e ss.;
- Paul Craig/Gráinne de Búrca, *EU Law, Text, cases and materials*, 4.ª ed., Oxford, New York, 2008;
- Jean Paul Jacqué, *Droit Institutionnel de L’Union Européenne*, 2.ª ed., Paris, 2003, pp. 683-684;
- Charlotte Gaitanides, “Art. 234”, *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar von der Groeben/Schwarze (Hrsg.) Band 4.*, art. 189-314 EGV, 6. Aufl. 2004, pp. 544 e ss.;
- J. Komarek, “Federal Elements in the Community Judicial System Building Coherence in the Community Legal System”, *Common Market Law Review*, 2005, pp. 9 e ss.;
- Trevor C. Hartley, *Constitutional Problems of the European Union*, Oxford and Portland, 1999;
- Kathryn Hummert, *Neubestimmung der Acte Clair Doktrine im Verhältnis zwischen EG und Mitgliedstaaten*, Berlin, 2006, 3. Aufl., pp. 75-10;
- Francis G Jacobs, “Approaches to Interpretation in a Plurilingual Legal System”, *A True European, Essays for Judge David Edward*, Mark Hosel William Robinson (eds.), Oxford and Portland, 2003, pp. 303-305;
- Thorsten Kingreen, “Grundfreiheiten”, *Europäisches Verfassungsrecht, Theoretische und dogmatische Grundzüge*, Berlin, Heidelberg, 2003;
- Federico Mancini, “L’Art. 177 del Trattato CEE e la Cooperazione delle Giurisdizioni Nazionali e la Corte”, *Diritto Comunitario e Diritti Internazionali Quaderni del Consiglio Superiore della Magistratura*, 1987, pp. 50 e ss.;
- David O’Keefe, “Appeals Against an Order to Refer under Article 177 of the EEC Treaty”, *European Law Review*, 1984, pp. 87 e ss.;
- Fausto de Quadros, *O Direito da União Europeia*, Coimbra, 2003, pp. 457 e ss.;
- Haltje Rasmussen, “The European Court’s *Acte Clair* Strategy in *Fit* (Or: *Acte clair*, of course! but what does it mean?)”, *European Law Review*, 1984, pp. 256 e ss.;
- Takis Tridimas, “The Court of Justice and Judicial Activism”, *European Law Review*, 1996, pp. 204-207.

*Bibliografia específica*

V. os contributos publicados em Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, 2008:

Miguel Poiães Maduro, Preface, pp. 1 e ss.;

Ana Paula Dourado, "Is it Acte Clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation", pp. 13 e ss.;

Daniel Sarmiento, "Who's afraid of the acte clair doctrine?", pp. 71 e ss.;

Servaas van Thiel, "Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: acte clair rules that can be readily applied by national courts", pp. 85 e ss.;

Michael Lang, "Acte clair and limitations of the temporal effects of ECJ judgments", pp. 133 e ss.;

Frans Vanistendael, "Consequences of the acte clair doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision", pp. 157 e ss.;

Georg W. Kofler, "Acte clair, Community precedent and direct taxation in the Austrian judicial system", pp. 173 e ss.;

Pasquale Pistone, "The search for objective standards in the application of the acte clair doctrine to direct taxation: Some remarks from an Italian perspective", pp. 223 e ss.;

Dennis Weber and Frauke Davits, "The practical application of the acte éclairé and the acte clair doctrine (with references to Netherlands direct tax law)", pp. 275 e ss.;

Adam Zalasiński, "Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)", pp. 321 e ss.;

Francisco de Sousa da Câmara, "The meaning and scope of the acte clair doctrine concerning direct taxation: the Portuguese experience and the establishment of boundaries", pp. 371 e ss.;

Francisco Alfredo García Prats "The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC law rights in direct tax matters: the Spanish case as an example", pp. 417 e ss.;

Cécile Brokelind "The acte clair doctrine arising from the ECJ's direct tax case law from a Swedish perspective: use or misuse?", pp. 453 e ss.;

Annex I, Guidelines for research, pp. 489 e ss.;

Wattel, P.J., "EC Treaty freedoms, tax treaties and national courts", *Courts and Tax Treaty Law, EC and International Tax Law Series*, vol. 3, Amsterdam, 2007, pp. 115 e ss.

A relação entre o Tribunal de Justiça e os tribunais nacionais a função de uns e de outros, têm sido recorrentemente discutidas na doutrina do Direito Europeu<sup>(218)</sup>. Isto acontece não só a propósito do aumento de processos junto do Tribunal e da capacidade de resposta deste, como também a propósito do poder do Tribunal, das funções que exerce muito próximas das de um tribunal constitucional, e da afirmação como Tribunal supremo na interpretação do Direito Comunitário, de cuja hierarquia fazem parte os tribunais nacionais.

Essa discussão ocorre também a propósito da obrigação dos órgãos jurisdicionais nacionais (daqui em diante, para efeitos de simplificação, tribunais nacionais), cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no Direito interno, submeterem ao Tribunal de Justiça uma questão sobre a interpretação do Tratado CE ou (para o que interessa a um programa de Direito Fiscal Europeu) sobre a validade e interpretação de actos adoptados pelas Instituições da Comunidade. Saber o que é um órgão jurisdicional nacional para efeitos do art. 234.º tem sido objecto da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e deve ser discutido a este propósito o caso *Comitês* bem como as conclusões do Advogado Geral.

A referida obrigação de reenvio prejudicial por parte dos tribunais nacionais de última instância, tal como está consagrada no art. 234.º, n.º 3, do Tratado da CE, é normalmente entendida pela doutrina como incondicional. Ela terá sido limitada pelo caso *CILFIT* podendo os tribunais nacionais abster-se de tal reenvio, se constatarem que a interpretação da norma é clara, mesmo sem ter existido jurisprudência prévia sobre a questão em análise — nem mesmo no caso — por parte do Tribunal de Justiça.

Defendemos que esta interpretação do art. 234.º, n.º 3, do Tratado da CE, *CILFIT*, corresponde a uma interpretação literal do referido artigo e que *CILFIT* mais não faz do que uma interpretação da finalidade do mesmo.

<sup>(218)</sup> V., por todos, Fausto de Quadros, *O Direito da União Europeia*, pp. 541 e ss.

Por outras palavras, defendemos que os critérios em *CILFIT* estão contidos no art. 234.º, n.º 3, do Tratado — resultam de uma interpretação teleológica do mesmo.

Nos termos do § 14 de *CILFIT*, os tribunais nacionais podem-se abster de reenviar uma questão de interpretação do Tratado para o Tribunal de Justiça, se houver decisões prévias deste Tribunal que já tenham tratado da questão de direito em causa, independentemente da natureza dos procedimentos que conduziram a essas decisões e mesmo que as questões não sejam totalmente idênticas. E nos termos do § 16 do mesmo acórdão, os tribunais nacionais podem ainda abster-se de proceder a tal reenvio, nos casos em que a correcta aplicação do Tratado pode ser tão óbvia que não deixa dúvidas razoáveis quanto à forma como a questão deve ser resolvida.

Devem ainda ter-se em conta as condições restritivas da segunda parte do § 16 e dos §§ 17 a 20: o tribunal nacional deve estar convencido, antes de tomar a decisão de não reenviar, que a matéria é igualmente óbvia para todos os outros tribunais dos Estados Membros e para o Tribunal de Justiça, deve ter em conta as diferentes versões linguísticas das disposições do Tratado/Direito Comunitário em questão, a autonomia do Direito Comunitário e dos seus conceitos, o elemento sistemático de interpretação e o estágio de evolução do Direito Comunitário no momento de aplicação das disposições relevantes.

A interpretação dinâmica do Direito Comunitário é um dos elementos mais importantes na interpretação do art. 234.º, n.º 3, do Tratado da CE, por parte dos tribunais nacionais. Todavia, a consideração das diversas versões linguísticas para efeitos do juízo sobre a existência ou não de acto claro, deve considerar-se ultrapassada <sup>(219)</sup>.

<sup>(219)</sup> V. Dennis Weber/Frauke Davits, “The Practical Application of the acte éclairé and the acte clair doctrine (with references to Netherlands direct tax law)”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., points 2.2.3.; 4.3.2. d), 6.2.2. b); 6.2.3. b); e sobre a questão em geral, referindo-se à jurisprudência relevante, Kathryn Hummert, *Neubestimmung der Acte Clair...*, cit., p. 111 e ss.

A doutrina normalmente distingue entre o § 14 de *CILFIT*, qual consagraria uma regra de precedente não muito diversa da doutrina de *Da Costa*, do § 16 que conteria a doutrina do acto claro, e a inspiração na regra criada pelo Conselho de Estado Francês noutro contexto, e segundo o qual não é necessário nenhum acórdão prévio do Tribunal de Justiça sobre o ponto em questão. Todavia, a posição defendida é a da inter-relação entre os §§ 14 e 16, pois para se saber se há ou não precedente, têm também de estar preenchidas (pelo menos algumas das) condições dos §§ 16-20 <sup>(220)</sup>.

O nosso outro ponto de partida é o da rejeição da asserção “*claris non fit interpretatio*”. Assim, um tribunal nacional de última instância não está obrigado a reenviar um caso, se entender, dentro das obrigações do art. 10.º do Tratado da CE e através da interpretação conjunta dos §§ 14 e 16 a 20 de *CILFIT*, que não existe dúvida razoável sobre a interpretação de uma disposição fiscal interna ou consagrada numa convenção bilateral de dupla tributação à luz do Direi

<sup>(220)</sup> V., sobre este assunto, entre muitos, Fausto de Quadros, *O Direito União Europeia*, cit., pp. 456 e ss.; Paul Craig/Gráinne de Búrca, *EU Law...*, cit., pp. 477-478; Jean Paul Jacqué, *Droit Institutionnel de L'Union Européenne*, 2. e Paris, 2003, pp. 683-684; Federico Mancini, “L’Art. 177 del Trattato CEE e Cooperazione tra le Giurisdizioni Nazionali e la Corte”, *Diritto Comunitario e Diritto Interno, Quaderni del Consiglio Superiore della Magistratura*, 1987, p. 4; Charlotte Gaitanides, “Art. 234”, *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar*, von der Groben/Schwarze (Hrsg.), Nommos, Band 4., Art. 189-314 EGV, 6. Auflage, Baden-Baden, 2004, p. 544, point 63; Katharina Hummert, *Neubestimmung der Acte Clair...*, cit., p. 34; Advogada Geral Stix-Hackl, *Opinion on Intermodal Transport BV*, point 74; Francisco Alfredo García Prats, “The Acte Clair Doctrine ...”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 417 e ss.; Georg Kofler, “Acte Clair, Community Precedent...”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 177 e ss.; Dennis Weber/Frauke Davits, “The Practical Application...”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 277 e ss.; Frans Vanistendael, “Consequences of The Acte Clair Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an E Decision”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 157 e ss.; Adam Zalasinski, “Acte Clair, Acte Éclairé...”, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 321 e ss.

Europeu (tendo em conta a evolução deste Direito, incluindo a jurisprudência do Tribunal de Justiça). Não é possível determinar quantos acórdãos do Tribunal de Justiça são necessários para eliminar a “dúvida razoável”: esse juízo está na discricionariedade do tribunal nacional, sendo certo que em *Meilicke*, o Tribunal de Justiça, especificou, muitos anos depois, qual o caso que tinha tornado claro o problema da discriminação no tratamento de dividendos à entrada. E deve estar-se atento ao facto de o Tribunal de Justiça não estar submetido a uma regra de *stare decisis*, o que é fundamental para os avanços na jurisprudência desse Tribunal, mas ao mesmo tempo exige uma maior cautela no juízo sobre a existência de acto claro.

O acto claro é uma das questões mais complexas do Direito Europeu e a aplicação da doutrina do acto claro à tributação directa é também uma das questões mais complexas em Direito Fiscal Europeu. O caso *CILFIT* pode ser interpretado como o primeiro mecanismo a estabelecer um filtro de acesso ao Tribunal de Justiça, tendo em conta o crescente trabalho do Tribunal resultante não só da comunitarização de matérias, esta por seu turno acompanhando o aprofundamento da integração comunitária, como resultante ainda da expansão da Comunidade a novos Estados Membros. Mais do que limitar os poderes do Tribunal de Justiça, entendemos que *CILFIT* é um modo de conseguir uma maior consciencialização/participação dos tribunais nacionais do/no seu papel de tribunais de Direito Comunitário.

Em matérias de tributação directa, tendo em conta que devido à escassa harmonização de matérias, o Tribunal aplica os princípios do Tratado da CE, que pela sua natureza são vagos e indeterminados, a existência de acto claro (no sentido amplo) sem um caso prévio é difícil de imaginar. mas num sentido amplo, há acto claro também em matérias de tributação directa, como resulta de acórdãos do Tribunal.

Devem ser discutidos a esse propósito os seguintes casos: *Meilicke*, e a sua remissão para *Verkooijeen*, *Mertens*, *De Baeck*, *Lasertec*, *A e B*, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*.

É discutível que em *Meilicke* (de 6 de Março de 2007), um caso de não discriminação de dividendos à entrada, por parte de um Estado Membro que aplica o método do crédito (a Alemanha), o Tribunal

tenha remetido para *Verkooijeen* (de 6 de Junho de 200) e não para *Manninen* (de 7 de Setembro de 2004), para dizer que a questão da não discriminação de dividendos à entrada tinha ficado clarificada desde *Verkooijeen*.

Também *Verkooijeen* é um caso de não discriminação de dividendos à entrada, mas o Estado Membro (os Países Baixos) aplica o método de isenção e não do crédito, enquanto em *Manninen*, o método aplicado pelo Estado Membro (a Finlândia) é o do crédito.

#### Tópicos para discussão:

- É de exigir aos tribunais nacionais que entendam que o método do crédito (indirecto) também tenha de ser aplicado pelo Estado de residência, para eliminar a dupla tributação económica (discriminatória)?
- O argumento da territorialidade (caso *Futura*) e da distribuição de competências entre Estados, o qual foi invocado em *Manninen* (pelo facto de o Estado tributar os dividendos) também podia ser invocado em *Verkooijen* (por um Estado que isenta os dividendos)?
- É claro que *Verkooijen* resolveu também os casos de discriminação de dividendos à saída?
- É claro que *Verkooijen* contém também um critério sobre a relevância das convenções de dupla tributação para sanar as discriminações resultantes do Direito interno, relativamente aos dividendos à entrada e aos dividendos à saída?
- Mais concretamente, *Denkavit France* e *Amurta* já não são necessários para o juízo dos dividendos à saída, e para o juízo sobre a relevância das convenções de dupla tributação, porque *Verkooijen* elimina as “dúvidas razoáveis” sobre o assunto?

*Mertens*, *De Baeck*, *Lasertec*, *A e B*, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* foram todos decididos por despacho do Tribunal de Justiça ao abrigo do art. 104.º, n.º 3.º, 1.º §, do Regulamento de Processo do Tri-

bunal, utilizado pelo Tribunal quando a resposta “pode ser claramente deduzida da jurisprudência do Tribunal”.

O art. 104.º, n.º 3, 2.º §, do mesmo Regulamento acrescenta que o Tribunal pode decidir por despacho se a questão submetida ao Tribunal não suscitar nenhuma dúvida razoável. Consideramos que estas disposições confirmam a inter-relação entre os §§ 14 e 16 do caso *CILFIT*, pois a resposta “pode ser claramente deduzida da jurisprudência do Tribunal” “se não existir nenhuma dúvida razoável”. A relação entre os casos pode ser muito discutível, e é por isso preferível não autonomizar o acto claro em sentido estrito, da regra do precedente.

Exemplos dessa dificuldade em matéria de tributação directa são, além de *Verkooijen*, *Manninen* e *Meilicke*, *Marks & Spencer*, *Rewe Zentral Finanz*, *Oy AA*, *Lidl Belgium*; *Cadbury Schweppes* e as Conclusões do Advogado Geral em *Columbus Container* <sup>(221)</sup> e o acórdão do Tribunal neste último caso; *Lenz* e *Holböck*.

### 17.1. As funções e a ambiguidade de CILFIT

Apesar dos diversos problemas que levanta, entendemos que as vantagens de *CILFIT* superam as desvantagens, e que ele constitui um mecanismo central para fortalecer a Comunidade e para promover a integração Comunitária. Mas deve ter-se presente que *CILFIT* comporta riscos, sendo o maior deles, o de os tribunais nacionais de última instância não reenviarem questões de interpretação para o Tribunal de Justiça, mesmo sem existir jurisprudência deste sobre o assunto e sem existir acto claro em sentido estrito.

As divergências de interpretação que resultam desta prática impedem a integração comunitária e o tratamento idêntico dos contribuintes, podendo estas consequências, quanto muito, serem reduzidas através do *forum shopping*, matéria que estudámos anteriormente, mas este nem sempre é possível.

<sup>(221)</sup> Advogado Geral Mengozzi, Conclusões de 29.3.2007, Caso C-298/05, *Columbus Container*.

Devem ser discutidas a este propósito, as diferentes Conclusões dos Advogados Gerais sobre *CILFIT*:

*Conclusões que recomendam uma atitude de autocontenção por parte dos Tribunais nacionais na utilização do mecanismo de reenvio prejudicial:*

Conclusões do Advogado Geral Jacobs no caso *Wiener*, C-338/9 pontos 20-21.

Conclusões do Advogado Geral Ruiz-Jarabo Colomer no caso *Gaston Schul*, C-461/03, pontos 58-59.

*Conclusões que tentam reduzir a indeterminação dos critérios CILFIT ao mesmo tempo que defendem a doutrina que dele resultam:*

Conclusões do Advogado Geral Tizzano no caso *Lyckeskja* C-99/00, ponto 21.

Conclusões da Advogada Geral Stix-Hackl no caso *Intermodal Transports BV*, pontos 76-108.

### 17.2. Competência dos Tribunais nacionais e interacção com o Tribunal de Justiça

Relativamente à competência dos Tribunais nacionais na interacção com o Tribunal de Justiça, partimos das seguintes premissas:

- 1) Rejeição da posição, segundo a qual, o Tribunal de Justiça interpretaria apenas o Direito Comunitário, enquanto os tribunais nacionais aplicariam essa decisão do Tribunal de Justiça ao caso concreto: ambos interpretam o Direito Comunitário e os direitos nacionais até certo ponto <sup>(222)</sup>;

<sup>(222)</sup> Cf., em sentido contrário, Charlotte Gaitanides, “Art. 234...”, cit., p. (§§ 27-28); Klaus-Dieter Borchardt, *Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen*

- 2) O Tribunal de Justiça tem sempre um conhecimento limitado dos “factos”, incluindo nestes o Direito nacional. Quanto mais pormenorizada for a informação dada pelos tribunais nacionais, e quanto mais pormenorizada for a decisão do Tribunal de Justiça, mais se aproxima a decisão a título prejudicial da “aplicação” pelos tribunais nacionais <sup>(223)</sup>;
- 3) A integração Europeia é um processo de construção de princípios e cabe ao Tribunal de Justiça construir e desenvolver princípios interpretativos do Direito Comunitário <sup>(224)</sup>;
- 4) A existência de um filtro — o do art. 104.º, n.º 3, do Regulamento sobre Processo do Tribunal de Justiça — não elimina a necessidade de um juízo por parte dos tribunais nacionais quanto à necessidade de reenvio de um caso ao Tribunal de Justiça.

### 17.3. Efeitos contraditórios da doutrina CILFIT e tipificação

A cooperação entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça varia consoante o tipo de matérias, nomeadamente, consoante estejam harmonizadas (por ex., o caso do IVA <sup>(225)</sup>) ou não esteja

*Union*, 3<sup>rd</sup> ed., Heidelberg, 2006, pp. 261-262 (§§ 637-638); Schermers/Waelbroeck, *Judicial Protection in the European Communities*, 5.<sup>a</sup> ed., Deventer, Boston, 1992, pp. 384-385. Considerando que a linha divisória entre interpretação e aplicação pode ser perigosamente estreita, Paul Craig/Gráinne de Búrca, *EU Law...*, cit., p. 493.

<sup>(223)</sup> Paul Craig/Gráinne de Búrca, *EU Law...*, cit., p. 493; Richard Gordon QC, *EC Law in Judicial Review*, Oxford, 2007, pontos 4.58-4.62.

<sup>(224)</sup> J. Komarek, “Federal Elements in the Community Judicial System: Building Coherence in the Community Legal System”, *Common Market Law Review*, 2005, p. 9; Takis Tridimas, “The Court of Justice and Judicial Activism”, *European Law Review*, 1996, pp. 204-207; Armin von Bogdandy, “Europäische Prinzipienlehre”, *Europäisches Verfassungsrecht, Theoretische und dogmatische Grundzüge*, Berlin, Heidelberg, 2003, pp. 155 e ss.

<sup>(225)</sup> V. [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) (Supremo Tribunal Administrativo, reenvio prejudicial, IVA).

harmonizadas, como é o caso da maior parte dos aspectos relativos à tributação directa. Por exemplo, em Portugal tem aumentado o reenvio prejudicial de casos relativos ao IVA, mas o mesmo não acontece quanto à tributação directa (ou acontece numa medida insignificante).

Todavia, o caso *CILFIT* e as opiniões dos advogados gerais no sentido de recomendarem uma autocontenção dos tribunais nacionais relativamente à utilização do mecanismo do reenvio prejudicial estão relacionados com a interpretação de disposições muito pormenorizadas — ou determinadas — enquanto as matérias da tributação directa implicam, como se viu, a interpretação e construção de princípios, pelo que ainda é nesta fase da jurisprudência, e em relação a muitos aspectos, recomendável o reenvio prejudicial.

Devem ser discutidas as causas para tal atitude por parte dos tribunais nacionais e as consequências do não reenvio quanto aos direitos dos particulares e desigualdades resultantes das diferentes atitudes por parte dos tribunais nacionais dos Estados Membros <sup>(226)</sup>. Verifica-se, com muita frequência, que os tribunais nacionais de última instância ou não justificam cabalmente ou nem sequer justi-

<sup>(226)</sup> Gerhard Bebr, “The Rambling Ghost of “Cohn-Bendit”: *Acte Clair* at the Court of Justice”, 20 *CMLR*, 1985, pp. 439 e ss.; Dirk Ehlers, “General Principles”, *European Fundamental Rights and Freedoms* (ed. by Dirk Ehlers), Berlin 2007, p. 175; Sobre a atitude dos tribunais nacionais, v., por ex., Axel Cordewener, “Personal Income Taxation of Non-Residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms”, *The Influence of European Law on Direct Taxation, Recent and Future Developments*, Ed. Dennis Weber, The Netherlands, 2007, pp. 35-46; “Germany”, *Towards a Homogeneous...*, cit., pp. 140-146; v. ainda, sobre a discussão, Daniel Sarmiento, “Who’s Afraid...?”, cit., pp. 71 e ss.; Paul Craig/Gráinne de Búrca, *EU Law...*, cit., pp. 478-479; Anthony Arnall, “The Use and Abuse of Art. 177 EEC”, *Modern Law Review*, 1989, p. 626; “Article 177 and the Retreat from Van Duyn”, *European Law Review*, n.º 6, 1983, pp. 365 e ss.; Ulrich Halter, *Europarecht, Dogmatik im Kontext*, 2. Auflage, Tübingen 2007, pp. 237 e ss., 25 e ss.; Haltje Rasmussen, “The European Court’s *Acte Clair* Strategy in *Cilfit* (O *Acte clair*, of course! but what does it mean?)”, *European Law Review*, 1984, p. 34 (pp. 256 e ss.); Manzini/Keeling “From *Cilfit* to ERT: The Constitutional Challenge facing the European Court”, *Yearbook of European Law*, 1991, pp. 1 e ss.

ficam por que razão não reenviam um caso para o Tribunal de Justiça. Esta última prática não ajuda a identificar as motivações do não reenvio e esconde casos de não reenvio.

Seja como for, podemos questionar se o facto de alguns tribunais nacionais mostrarem mais reservas em reenviar a título prejudicial ao Tribunal de Justiça casos que envolvam matéria tributária não harmonizada, do que em relação a matéria tributária harmonizada, significa que mesmo sem a doutrina de *CILFIT* não haveria maior número de reenvios prejudiciais.

#### *Tópicos para discussão:*

O acto claro em *CILFIT* conduziu a uma descentralização de competências nos tribunais nacionais em matéria de tributação directa ou pelo contrário a uma centralização das mesmas pelo Tribunal de Justiça, pelo facto de a segunda parte do § 16 e os §§ 17 a 20 do acórdão nunca se verificarem (ou só se poderem verificar em casos muito raros)?

Como tem sido interpretado o acto claro em *CILFIT* pela 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo em Portugal?

Como tem sido interpretado o acto claro em *CILFIT* pelas instâncias supremas dos outros Estados Membros?

Em matéria de tributação directa, como a aplicação dos critérios de *CILFIT* implica a interpretação das liberdades fundamentais, cabe ao Tribunal de Justiça reduzir a indeterminação dos princípios. Muitas das dúvidas e incongruências que surgem quando tentamos saber se uma determinada matéria (já) constitui acto claro ou, pelo menos, e se não entendermos como sinónimos, jurisprudência constante, estão relacionadas com a metodologia do Tribunal. Ao ser chamado a interpretar regras fiscais muito concretas e específicas e ao confrontá-las com princípios de formulação muito vaga, como as liberdades fundamentais, o Tribunal deveria ter procurado sempre construir testes diversos para concretizar o alcance dos princípios (por exemplo, do princípio da não discriminação) e elaborar princípios de

segundo e de terceiro níveis, em vez de aplicar imediatamente a liberdade fundamental à regra fiscal (dedução de despesas, regras de subcapitalização, isenções, etc., retenções na fonte). À medida que desenvolve a jurisprudência, o Tribunal começa a construir os tais testes e princípios mais concretos do que as liberdades fundamentais.

Já podemos verificar essa metodologia em três exemplos: um diz respeito ao abuso de Direito em que o Tribunal, embora com hesitações, já o reconheceu como princípio interpretativo ou excepção ao exercício das liberdades fundamentais; utilizou como princípio de segundo nível o teste dos esquemas puramente artificiais; e em terceiro lugar analisa o objecto essencial da actividade em causa.

O segundo exemplo diz respeito às perdas transfronteiriças: o Tribunal reconheceu em diversos casos a ausência de liberdade de escolha do território de tributação por parte do contribuinte; concretizou esta premissa pela competência dos Estados Membros para determinar os elementos de conexão, dentro dos limites do Direito Europeu e ainda pela aceitação pelo Direito Europeu como seus dos critérios que fazem parte do Direito Fiscal Internacional Consuetudinário; finalmente, concretizou as premissas anteriores pelo princípio da coesão ou tributação singular do rendimento e da dedução singular de perdas (ou proibição da dupla dedução de perdas).

Podemos pois dizer que há um princípio de dedução de despesas em um e apenas um Estado Membro. Este princípio é transversal aos impostos sobre o rendimento (*Schumacker*), seja ele o rendimento das pessoas singulares ou das sociedades e entidades equiparadas (*Marks & Spencer*).

O terceiro exemplo que escolhemos diz respeito aos testes de comparabilidade: em primeiro lugar, o Tribunal compara residentes e não residentes; e já tem comparado, em segundo lugar, não residentes de diferentes Estados Membros (*Cadbury Schweppes*). Estes testes permitem definir progressivamente o alcance do princípio da não discriminação.

Deve acrescentar-se como nota negativa que o Tribunal de Justiça não explica as razões para as mudanças na sua jurisprudência, citando parágrafos de acórdãos anteriores fora do contexto, e dando

a entender ao intérprete que a conjugação de um conjunto de parágrafos de acórdãos pode conduzir a resultados totalmente opostos (ex.: *Columbus Container, Truck Center*).

Apesar das dificuldades, não temos dúvidas de que pode haver acto claro (em sentido amplo) em matéria de tributação directa, apesar da indeterminação das liberdades fundamentais. O Tribunal já o reconheceu quando autoriza a título excepcional a limitação de efeitos temporais dos acórdãos.

De entre os critérios seguidos pelo Tribunal para analisar se é possível a limitação de tais efeitos temporais, um deles exige que não exista uma decisão preliminar por parte do Tribunal sobre a questão jurídica em análise, e este critério foi aplicado, tal como todos os outros, também no caso *Meilicke* — um caso de tributação directa.

Por conseguinte, só pode haver limites temporais aos efeitos do Tribunal se não existir acto claro sobre um assunto, e por consequência, pode haver acto claro também em matéria de tributação directa e basta um acórdão do Tribunal para o efeito. Esta conclusão é reiterada em *Meilicke*. Decorre deste caso que podem conduzir a responsabilidade do Estado o não cumprimento do Direito Comunitário quando

- 1) a regra de Direito Comunitário violada é clara,
- 2) o tribunal nacional não cumpre a sua obrigação de reenviar um caso para o Tribunal de Justiça ao abrigo do art. 234.º, n.º 3, do Tratado da CE,
- 3) ou não cumpre o Direito Comunitário de acordo com jurisprudência anterior e clara do Tribunal de Justiça.

Há aspectos que podem ser considerados claros em matéria de tributação directa:

Assim, é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as discriminações/restrições de regimes de tributação directa, resultantes da diferença entre residentes e não residentes por parte do Estado de acolhimento ou tendo em conta o Estado da fonte do rendimento por parte do Estado de saída, podem abranger os diversos elementos

do tipo sistemático de imposto: regras sobre a incidência, regras sobre a base do imposto, taxas de imposto, regras anti-abuso, exceções, regras procedimentais e processuais. Todavia, tem que distinguir entre disparidade e discriminação: alguns tratamentos diferenciados resultam de disparidades. Por exemplo, se a taxa de imposto ou a carga fiscal final for mais favorável num Estado Membro do que em outro, desde que essas taxas não discriminem residentes e não residentes, a diferença resulta de disparidades lativas (ausência de harmonização).

Para se averiguar a existência de acto claro em algumas matérias de tributação directa, podemos analisar um conjunto de casos em grupos, em que alguns aspectos constituem acto claro e outros (a não).

Incidência do imposto: *Avoir Fiscal, Commerzbank, Fuhrmann, Royal Bank of Scotland, Saint-Gobain, XY, CLT-UFA, Deutscher Shell, Lidl Belgium, Schumacker, Wielockx, Asscher, Gilly, Schwind, Wallentin, Conijn, Zurstrassen, Metallgesellschaft.*

Base do imposto: *Bachmann, Danner, Skandia, Schilling, Lasteryie du Saillant, N, Safir, Bent Vestergaard, XAB/YAB, Baxendale, ritse, Scorpio, Centro Equestre da Lezíria Grande; Metallgesellschaft, Bosal, Weidert-Paulus, Keller Holding, Lankhorst-Hofmann, Thin Cap Group Litigation, Lammers & Van Cleeff, Fournier, Fournier, wings, ICI, Futura, Amid, Mertens, Marks & Spencer, Ritter-Corona, Rewe Zentralfinanz, OyAA, Deutsche Shell, Lidl Belgium, Gill Groot, Bouanich, Schempp, Jundt, Commission v. Portugal e Commission v. Sweden, Elisa, Commission v. France, Jäger, Truckter, Renneberg, Papillon.*

Créditos e isenções: *Baars, Verkooijen, Lenz, Holböck, Mennen, Meilicke, ACT Group Litigation, FII Group Litigation, Bank of Scotland, CLT-UFA, Schumacker, Asscher, Biehl, Gill Groot e também Commission v. France (Avoir Fiscal), Saint-Gobain, Columbus Container, Danvaux France, Amurta.*

Taxas: *Gilly e De Groot*.

Regras anti-abuso e presunções em sentido amplíssimo: *ICI, Cadbury Schweppes, Lankhorst-Hohorst, Thin Cap Group Litigation, Lammers & Van Cleeff, Lasertec, Talotta, Elisa, De Lasteryie du Saillant, Daily Mail, Centros, Halifax, Überseering, Inspire Art* <sup>(227)</sup>, *Cartesio*.

Regras procedimentais: *Biehl, Futura, Bent Vestergaard, Gerritse, N., Scorpio, Centro Equestre da Lezíria Grande, Centro di Musicologia Stauffer, Talotta, Elisa, A., Truck Center*.

Distinção entre discriminação e disparidades: *Gilly, Schempp, FII Group Litigation, Kerckhaert e Morres, Truck Center*.

*Aspectos que são claros em matéria de tributação directa:*

Da jurisprudência enunciada, consideramos que constitui acto claro que as justificações de medidas restritivas ou discriminatórias são limites negativos ao juízo do Tribunal de Justiça quanto a restrições ou discriminações: é acto claro que o abuso é uma justificação, que ele deve ser concretizado pelo teste dos esquemas artificiais, e que as presunções inilidíveis (ou melhor, regras tipificantes) nas cláusulas específicas anti-abuso são proibidas pelo Tratado da CE: *ICI, Lankhorst-Hohorst, N., Cadbury Schweppes, Thin Cap Group Litigation*.

É também acto claro que quando estão envolvidos Países terceiros, as necessidades de controlo fiscal e o mero risco de elisão (“Evasão”) e fraude fiscal justificam medidas discriminatórias/restritivas aos movimentos de capitais, pelo facto de não vigorar a Directiva sobre troca de informações, nem a Directiva de auxílio à cobrança: *Van Hilten, FII Group Litigation, Holböck, A*.

Parece também ser claro que das liberdades fundamentais não

<sup>(227)</sup> 30.9.2003, C-167/01, *Inspire Art Ltd*.

decorre uma cláusula da nação mais favorecida quando estão e causa (algumas?) regras das convenções de dupla tributação: *D., AC Group Litigation*.

Da jurisprudência do Tribunal de Justiça, podemos também concluir que os conceitos de capacidade contributiva, rendimento líquido proibição de abuso tal como foram configurados pelos Estados sobranos estão a ser redefinidos pelo Tribunal de acordo com a lógica do mercado interno.

*Casos relacionados com a capacidade contributiva:*

*Schumacker; Geschwind; Zurstrassen; De Groot; Gerritse; Weidentin; Meindl; Lakebrink, Jundt*.

*Casos relacionados com o rendimento líquido:*

*Bent Vestergaard, XAB/YAB, Gerritse, Scorpio, Centro Equestre da Lezíria Grande, Bosal, Weidert-Paulus, Keller Holding, Lankhorst-Hohorst, Fournier, Eurowings, ICI, Futura, Amid, Merter Marks & Spencer, Ritter-Coulais, Rewe Zentralfinanz, Oy AA, L Belgium, Deutsche Shell*.

*Casos relacionados com a proibição de abuso:*

V. jurisprudência citada sobre o Abuso.

*Aspectos que ainda não são claros em matéria de tributação directa:*

Ainda não é claro se as definições de sujeito passivo e objecto de imposto são da competência dos Estados Membros. Elas podem caber num conceito amplo de regras de distribuição de competência entre os Estados, as quais, segundo jurisprudência constante, estão ainda na competência dos Estados Membros, e podem assim ser exercidas dentro dos limites do Direito Europeu. Esta nossa int

pretação parece ser por demais confirmada pelo acórdão no caso *Cartesio*, o qual vai mais longe do que a jurisprudência do Tribunal em matéria fiscal.

*Casos:*

*Van Hilten, ACT Group Litigation, De Lasteryie du Saillant, N., Cartesio.*

Ainda não é claro também até que ponto as regras (de distribuição de competências) das convenções de dupla tributação ficam de fora do juízo do Tribunal de Justiça. Não há regras nacionais que pela sua natureza ficam de fora do juízo de compatibilidade com o Tratado da CE, e a posição do Tribunal relativamente às normas das convenções de dupla tributação tem de ser ainda muito desenvolvida e melhorada.

*Casos:*

*Open Skies, Gottardo, D., ACT Group Litigation.*

Também não é claro se o regime das convenções de dupla tributação pode compensar o tratamento discriminatório/restritivo das leis fiscais internas.

*Casos:*

*Wielockx, Denkavit/France, Amurta.*

Os testes de comparação utilizados pelo Tribunal para detectar tratamentos discriminatórios pareciam ser matéria clara e em permanente evolução de modo coerente: comparação entre residentes e não residentes; comparação entre uma vantagem fiscal concedida a favor de um accionista e o imposto pago a título de imposto de sociedades; comparação entre o Estado de acolhimento (coincidente

com a fonte, mas por vezes com fonte e residência) e o Estado de origem (Estado de residência ou ex-Estado de residência). Mas o *Truck Center* veio demonstrar que mesmo a comparação entre residentes e não residentes pode ser avaliado de modo totalmente diverso da jurisprudência constante e relativa a muitos anos e a muitos casos por parte do Tribunal de Justiça, o que demonstra as fragilidades da doutrina do acto claro.

Em termos amplos, e independentemente de alguns recuos e acórdãos que podemos considerar casos isolados (até ver), parece entender-se que a evolução dos testes de comparação têm contribuído para uma maior integração europeia — para analisar a situação do contribuinte numa perspectiva de mercado interno. Discutem-se porém se o Tribunal condena apenas a discriminação vertical (comparação do tratamento dado a residentes e a não residentes) ou também a horizontal (comparação do tratamento dado a residentes de diferentes Estados Membros), não constituindo esta matéria um acto claro.

*Casos:*

*Daily Mail; ICI; X/AB & Y/AB; X & Y; Safir; Bouanich; Kooijen; Lenz; X & Y; Barbier; Manninen; Meilicke; A; Elisa; Denavit France; Manninen; Meilicke; N.; ACT Group Litigation; L. Scheepers; The Shell.*

A *contrario*, constituem acto claro as situações não correntes, mas não é claro o que é comparável e não é.

*Casos:*

*Gilly; D.; Schempp; Cadbury Schweppes; Columbus Container; Truck Center.*

Parecia ser acto claro que um Estado Membro não podia pensar a tributação mais baixa ocorrida noutra Estado Me

*Casos:*

*Avoir Fiscal; ICI; Eurowings; Skandia; Cadbury Schweppes; Svensson & Gustavsson; Asscher; Bent Vestergaard; X & Y; Stauffer. Mas Columbus Container e Schempp* vão num sentido diferente porque o teste de comparação é utilizado de modo diferente.

### 18. ANÁLISE DOS CASOS PENDENTES E RECENTES DO TJCE E DO TRIBUNAL EFTA

Os casos pendentes e recentes têm que ser seleccionados no início de cada ano lectivo, de acordo com o calendário do Tribunal de Justiça e das Acções por incumprimento deduzidas pela Comissão Europeia contra os Estados Membros, bem como do Tribunal EFTA.

Essa informação encontra-se na página destas Instituições citadas atrás.

### III

## O DIREITO FISCAL EUROPEU SECUNDÁRIO

### 1. O DIREITO FISCAL EUROPEU SECUNDÁRIO: TRIBUTAÇÃO DIRECTA E INSTRUMENTOS COM REPERCUSSÃO NA MESMA

#### *Bibliografia*

Lukasz Adamczyk, "The Sources of EC Law relevant for Direct Taxation", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 1 e ss.;

Mario Tenore, "The Parent-Subsidiary Directive", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 95 e ss.;

Matthias Hofstätter/Daniela Hohenwarter, "The Merger Directive", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 111 e ss.;

Dimitar Hristov, "The Interest and Royalty Directive", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 135 e ss.;

Sabine Heidenbauer, "The Savings Directive", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 149 e ss.;

Michael Schilcher, "The Directives on the Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 161 e ss.;

Patrick Plansky, "The EC Arbitration Convention", *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Wien, 2008, pp. 175 e ss.;

Michael Lang/Pasquale Pistone (eds.), *Common Corporate Consolidated Tax Base*, CCCTB, Wien, 2008;

Tom O'Shea, "Tax Harmonizationv. Tax Coordination in Europe: Different Views", *Tax Notes International*, 2007, pp. 811 e ss.

### 1.1. Directivas e Códigos de Conduta: o fundamento para a harmonização comunitária em matéria de tributação directa

Como se disse na introdução, as primeiras propostas de Directiva em matéria de tributação directa foram apresentadas em 1969, na sequência de relatórios de peritos, que identificam os impostos de sociedades como obstáculos à integração comunitária.

Embora o Tratado da CE, desde a sua versão originária — Tratado de Roma, relativo à então CEE — até à versão actual, não preveja expressamente a harmonização da tributação directa, cedo se entendeu que se tratava de matéria com "incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum" e que por isso se justificava a sua harmonização ao abrigo da disposição geral sobre a matéria (art. 94.º, ex-art. 100.º do Tratado). E isto, apesar de, relativamente ao IVA, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, o Tratado fazer expressa referência à harmonização no art. 93.º (ex-art. 99.º), dentro do capítulo sobre "disposições fiscais".

Nos termos deste art. 93.º, o "Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 14.º" (de onde consta o prazo para o estabelecimento do mercado interno).

No caso do art. 94.º, o Conselho, também deliberando por unanimidade e sob proposta da Comissão, após consulta do Parlamento

Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados Membros que, como já se disse, tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum.

No art. 94.º não se faz referência ao mercado interno, mas ao mercado comum, não se remete por isso para o art. 14.º que contém prazos, e em vez da referência à "necessidade" da harmonização, justifica-se a harmonização das matérias desde que elas tenham "incidência directa" no mercado comum.

Em ambos os casos, porém, exige-se unanimidade, e todavia, a harmonização da tributação indirecta fez-se atempadamente, ainda que, no quadro do IVA haja opções fundamentais de política fiscal relacionadas com a distribuição da receita que estão pendentes e que assim continuarão. Trata-se dos elementos de conexão origem e destino e da regra da origem que deveria funcionar no quadro de um verdadeiro mercado interno, i.e., sem fronteiras.

Em matéria de tributação directa, a unanimidade provou ser desde sempre um obstáculo à harmonização, e com a crescente integração europeia e conseqüente perda progressiva de competências por parte dos Estados Membros, a competência destes em matéria de tributação directa tornou-se no último reduto de soberania, se bem que mais aparente do que real, tendo em conta, como vimos, a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (e também do Tribunal EFTA) nessa matéria.

Se perguntarmos por que razão os Estados Membros, apesar da jurisprudência do Tribunal, ainda assim, não avançam na harmonização da tributação directa, seremos levados a concluir que preferem aguardar pelos acórdãos do Tribunal, confiar na incerteza da jurisprudência, até mais do que isso, em mudanças de jurisprudência que sejam favoráveis aos Estados Membros e ao erário público, e, em última análise, adiar o mais possível a alteração da sua legislação.

Para isso, os Estados Membros devem confiar que a doutrina do caso *Köbler* não lhes seja aplicada. Como referimos anteriormente, *Köbler* estabelece os princípios para a responsabilidade do Estado em caso de incumprimento por parte dos seus órgãos de sobe-

rania das obrigações decorrentes do Direito Comunitário — o mesmo valendo para o Direito Europeu.

Perante as dificuldades da harmonização, a Comissão começou a adoptar métodos alternativos e complementares ao das directivas. Desde o final do século XX (final dos anos 90), começou a propor acordos de cavalheiros, e a adoptar instrumentos que no seu conjunto são designados por *soft law*. Estes ou substituem a apresentação de propostas de directivas, ou correspondem a uma fase inicial do procedimento, findo o qual, é aprovado um código de conduta e a Comissão Europeia, se os Estados não cumprirem o acordo de cavalheiros que tem por base obrigações do Tratado da CE, inicia os passos que podem terminar numa acção por incumprimento, ao abrigo do art. 226.º do Tratado. Por exemplo, o Código de conduta identificando os regimes fiscais prejudiciais, pode estar na base de acções por parte da Comissão relativamente a auxílios de Estado.

Algumas matérias, tal como os preços de transferência e a Convenção de arbitragem são concretizados por códigos de conduta, que recomendam as “melhores práticas”, no quadro de fóruns que reúnem as administrações fiscais e a Comissão e com participação do sector privado em parte das reuniões.

Noutros casos, a Comissão propõe a discussão e análise de matérias a subgrupos de trabalho, em que as divesas administrações fiscais escolhem e participam num ou em mais do que um grupo, com intervenção do sector privado e de académicoas em reuniões plenárias, anuais ou semestrais. Atingido o consenso sobre um conjunto essencial de pontos, a Comissão apresentará então uma proposta de Directiva (era isso que planeava fazer com a base comum consolidada da tributação das empresas, mas essa proposta foi adiada após o resultado do primeiro referendo na Irlanda sobre o Tratado de Lisboa).

## 1.2. As Directivas em matéria de tributação directa

A história da harmonização nesta matéria mostra a aprovação de um conjunto de directivas sobre aspectos muito parcelares da tributação directa, recuos nas tentativas de harmonização através de

retiradas de propostas de directivas (por exemplo, sobre a tributação de juros), através do adiamento na apresentação dessas propostas (por exemplo, sobre a base comum de tributação consolidada de grupos de sociedades), e sempre, de negociações demasiado morosas e onerosas tendo em conta os resultados que se atingem.

### 1.2.1. Directiva do Conselho sociedades-mães/afiliadas 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, alterada pela Directiva do Conselho 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003

#### Bibliografia

Cécile Brokelind, “The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some progress”, *European Taxation*, 2003, pp. 451 e ss.

Francisco de Sousa da Câmara, “Parent-Subsidiary Directive — the EPSON case”, *European Taxation*, 2001, pp. 307 e ss.;

Alfredo García Prats, “Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments”, *European Taxation*, 1995, pp. 181 e ss.

Guglielmo Maisto, “The 2003 Amendments to the EC Parent Subsidiary Directive: What’s next?”, *EC Tax Review*, 2004, pp. 164 e ss.;

Schonewille, “Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”, *Intertax*, 1992, pp. 14 e ss.;

Mario Tenore, “The Parent-Subsidiary Directive”, Lang/Pistone /Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 95 e ss.

Casos do Tribunal de Justiça relacionados com a interpretação da Directiva: *Denkavit*, *Leur Bloem*, *Epson Europe*, *Athinaiki Zithopiia*, *Bosal Holding*, *Océ van der Grinten*, *FII Group Litigation*, *Burda*

A Directiva sociedades-mães/afiliadas tem como finalidade eliminar a dupla tributação económica dos dividendos pagos pelas afiliadas às suas sociedades mães residentes em dois Estados Membro distintos. No quadro do Direito Fiscal Internacional, as convenções bilaterais de dupla tributação não eliminam nem atenuam a dupl

tributação económica, pelo que esta Directiva teve como objectivo suprir essa lacuna das referidas convenções. As alterações à Directiva em 2003 vieram alargar o seu âmbito de aplicação às situações triangulares para acomodar o acórdão do Tribunal no caso *Saint-Gobain*.

*Questões a discutir:*

- Âmbito objectivo de aplicação da Directiva: Conceito de dividendos. Qualificação de dividendos e de juros. Regimes de subcapitalização e requalificação de juros como dividendos: consequências para a aplicação da Directiva.
- Âmbito subjectivo de aplicação da Directiva: Definição de uma sociedade de um Estado Membro. A questão de os accionistas serem residentes num outro Estado Membro ou num País terceiro. Cláusulas de limitação de benefícios. Residência na CE ou EEE. Residência num país terceiro. Sujeição e não isenção de imposto: significado deste requisito. A Zona Franca da Madeira e a sua qualificação para efeitos da Directiva. Definição de sociedade-mãe. Os estabelecimentos estáveis na qualidade de sociedades-mães para efeitos da Directiva.

CASO 1

Qual a diferença entre a exigência de que a sociedade não resida num País terceiro e a possibilidade de que os accionistas sejam nacionais e residam num País terceiro?

Pode utilizar-se neste caso o teste do abuso (esquemas puramente artificiais) ou aplica-se aqui a doutrina *Centros*, adaptada ao direito de estabelecimento primário?

CASO 2

Quais as diferenças entre o caso *Saint-Gobain* e o alcance subjectivo da Directiva sociedades-mães/afiliadas na versão de 2003?

— Eliminação da dupla tributação económica:

Os arts. 4.º e 5.º da Directiva prevêem a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos pagos pelas afiliadas às suas sociedades-mães (e estabelecimentos estáveis que detenham directar as participações, nos termos da Directiva). Os Estados Membros das afiliadas devem abster-se de reter na fonte os dividendos pagados às sociedades-mães qualificadas para efeitos da Directiva, e os Estados Membros das sociedades-mães (incluindo os Estados Membros estabelecimentos estáveis que sejam equiparados a estas) ou isentam os dividendos ou os tributam mas concedem um crédito para eliminar a dupla tributação. Os casos *Epson*, *Athinaiki* e *I* não são completamente coerentes quanto ao conceito de retenção na fonte proibido pela Directiva.

CASO

Qual o conceito de retenção na fonte para efeitos da Directiva? Qual a diferença entre o imposto por conta discutido nos casos *Group Litigation* e *F II Group Litigation* e os dividendos para os quais se aplica a Directiva e das liberdades fundamentais?

**1.2.2. Directiva do Conselho sobre fusões, cisões, partilhas de activos e permuta de acções 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, alterada pela Directiva 2005/19/CE de 17 de Fevereiro de 2005**

*Bibliografia*

Chown, “The Merger Directive — Some Broader Issues”, *Intertax*, 1990, pp. 409 e ss.;

Matthias Hofstätter/Daniela Hohenwarter, “The Merger Directive”, *Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), Introduction to European Tax Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 111 e ss.;

Barry Larking, “The Merger Directive — Will it work?”, *Eur Taxation*, 1990, pp. 362 e ss.;

Schonewille, “Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”, *Intertax*, 1992, pp. 14 e ss.

Casos do Tribunal de Justiça relacionados com a interpretação da Directiva: *Leur-Bloem*, *Lasteryie du Saillant*, *Kofoed*

A Directiva das fusões, cisões, troca de activos e permuta de acções tem por finalidade tornar fiscalmente neutras as operações de reestruturação económica de grupos de empresas no quadro do mercado interno. Assim, no quadro destas operações, tal como definidas na Directiva, não haverá lugar à tributação das mais-valias no momento em que ocorre a operação, desde que observados os requisitos aí previstos, devendo as mais-valias ser tributadas num momento posterior de alienação dos activos a terceiros. Este regime é extensível à transferência de sede social das sociedades europeias (SE) e sociedades cooperativas europeias (SCE), desde a alteração ocorrida em 2005.

A Directiva alarga o regime de adiamento de tributação das mais-valias aos sócios das sociedades que são objecto das operações de reestruturação.

#### *Questões a discutir:*

- Âmbito objectivo e subjectivo da Directiva;
- Cláusula anti-abuso da Directiva e a sua interpretação pelo Tribunal de Justiça — confronto com o princípio de abuso do Direito Comunitário e o teste dos esquemas artificiais: casos *Leur-Bloem* e *Kofoed*;
- Confronto do regime da Directiva e da admissibilidade dos Impostos à saída nos casos em que a direcção efectiva pode mudar-se de um Estado Membro para outro, mantendo a sede estatutária no Estado Membro em que se constituiu;
- Confronto do regime da Directiva e da admissibilidade dos Impostos à saída quando se trate de dissolução e liquidação de sociedades que vão constituir-se noutra Estado Membro.

### 1.2.3. Convenção de arbitragem 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, e código de conduta relativo aos preços de transferência

#### *Bibliografia*

Monique van Herksen, “How the Arbitration Convention lost its Lustre: the Threat of Triangular Cases”, *Intertax*, n.ºs 8/9, 2008, pp. 332 e ss.

Uwe Ihli, “Transfer Pricing, Restructuring, Apportionment and Other Challenges for Tax Directors”, *Intertax*, n.ºs 8/9, 2008, pp. 346 e ss.;

Lang/Schuch/Staringer/Pistone (eds.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Vienna, 2008;

Patrick Plansky, “The EC Arbitration Convention”, Lang/Piston/Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 175 e ss.

A Convenção de arbitragem diz respeito à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas e foi concluída ao abrigo do ex-art. 220.º, n.º 2, do Tratado da CEE e actualmente, o art. 293.º, n.º 2, do Tratado da CE. A correcção de lucros entre empresas associadas ocorre no quadro dos preços de transferência e do não respeito por parte daquelas empresas do princípio da plena concorrência ou das entidades independentes. Este princípio, consagrado no Modelo de Convenção da OCDE e nas convenções bilaterais de dupla tributação, significa que para efeitos fiscais as transacções entre empresas associadas devem ser registadas como se se tratasse de empresas independentes. Ele constitui uma regra de distribuição de competências de tributação entre Estados quando ocorrem transacções entre empresas do mesmo grupo. O não respeito dessa regra por parte das empresas associadas legitima uma correcção por parte da Administração Fiscal, independentemente de existir um comportamento abusivo ou de fraude fiscal, pois basta haver uma interpretação divergente por parte do contribuinte e do fisco quanto ao método concretizador dos preços de transferência. Tal correcção vai implicar uma situação de dupla tributação económica, que a Convenção de arbitragem pretende eliminar de um

forma mais eficaz e célere do que as convenções. Enquanto no quadro das convenções bilaterais a eliminação da dupla tributação económica gerada pela correcção dos preços de transferência tem sido facultativa até à recente reforma do Modelo (2008) <sup>(228)</sup>, porque é negociada no quadro do procedimento amigável e não era até agora exigido que se eliminasse a dupla tributação económica, no quadro da Convenção de arbitragem o procedimento termina com a eliminação obrigatória dessa dupla tributação, seja por acordo amigável ou, na falta deste, por uma comissão de arbitragem cuja deliberação tem de ser executada pelas partes.

A Convenção de arbitragem trouxe avanços nas relações entre empresas associadas e o fisco, mas deve-se ter presente que o procedimento pode demorar vários anos, existindo uma desvantagem de tesouraria no quadro do mercado interno, causada pela dupla tributação económica, e que pode assumir valores muito elevados.

#### *Questões a discutir:*

- Procedimentos adoptados no quadro da Convenção;
- Comparação com o Modelo OCDE, versão antiga e versão actual;
- Eficácia do modelo adoptada pelo Convenção;
- Vantagens e desvantagens dos preços de transferência em relação a uma base comum consolidada.

#### **1.2.4. Acordos prévios vinculativos sobre preços de transferência**

No contexto dos preços de transferência e dos acordos de cavalheiros e da adopção das “melhores práticas” por parte dos Estados Membros, a Comissão Europeia e o forum dos preços de transfe-

<sup>(228)</sup> Special Issue, “OECD Discussion Draft...”, cit., *Intertax*, n.º 2, 2009.

rência recomendam a adopção por parte dos Estados Membros “acordos prévios sobre preços” com empresas associadas, acordos esses que devem ser bilaterais ou multilaterais. Estes acordos, que resultam de negociação com as empresas, podem assumir a forma de contrato fiscal ou de informação vinculativa.

Eles dizem respeito ao método dos preços de transferência adoptar durante um determinado período — de 3 a 5 anos. Durante o período acordado, não pode haver alteração do método, o que diminui o risco de as empresas verem as suas contas corrigidas por parte do fisco, com a consequente dupla tributação económica. Como vimos, mesmo que a Convenção de arbitragem acabe por eliminar a dupla tributação económica, ela mantém-se durante vários anos, preferível evitá-la.

Todavia, os acordos prévios de preços de transferência são muito custosos e dispendiosos para a administração fiscal, especialmente para as administrações fiscais de Estados Membros mais pequenos e com menores recursos humanos que têm de ser desviados de outras tarefas para esta. E esta implica uma análise minuciosa das contas e operações da empresa e do grupo, o que é oneroso para o fisco e causa receios e desconfianças ao contribuinte. Ainda assim, embora se trate de um nível unilateral, o legislador português já os introduziu no Código do IRC. A recomendação do Grupo dos preços de Transferência vai no sentido de aplicar estes acordos bilateralmente, porque só assim se evita a dupla tributação inter-estadual.

#### *Questões a discutir:*

1. Até que ponto é que as acções de inspecção por parte do fisco durante as negociações dos acordos prévios sobre preços e para estes efeitos, podem/devem ser comunicadas a outros departamentos da administração fiscal ou a acção penal, nomeadamente para efeitos de liquidações fiscais relativas a anos anteriores, e para efeitos de investigação de crimes fiscais ou de branqueamento de capitais?

2. Podem existir departamentos estanques e um dever de sigilo por parte do departamento que conduz as negociações quanto aos preços prévios ou o princípio da investigação e da verdade material exigem o comportamento oposto?
3. Eventuais correcções pelo fisco por desrespeito dos acordos podem dar origem a juros compensatórios ou a sanções?

### 1.2.5. Directiva dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003

#### Bibliografia

Ana Paula Dourado, "A proposta de directiva sobre juros de poupança numa perspectiva de direito tributário internacional", *Colóquio: os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 188, 2000, pp. 289 e ss.;

Ana Paula Dourado, "The EC draft directive on interest from savings from a perspective of international tax law", *EC Tax Review*, 2000, n.º 3, pp. 144 e ss.;

Ana Paula Dourado/Ricardo Reigada Pereira, *The Interest Savings Directive, Portuguese Report*, Amsterdam, 2009;

Sabine Heidenbauer, "The Savings Directive", Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 149 e ss.

A Directiva da poupança pretende tributar os juros de poupança de pessoas singulares, quando beneficiários efectivos do rendimento e agentes pagadores sejam residentes em território da UE.

A Proposta apresentada em 1998-1999 dava uma opção aos Estados Membros entre a retenção na fonte e a prestação de informações ao Estado de residência. Todavia, o Reino Unido bloqueou as negociações desta proposta por rejeitar o sistema opcional, argumentando que as retenções na fonte iriam prejudicar o seu mercado de obrigações, o qual cresceu na sequência da introdução de imposto sobre a retenção na fonte de juros, pelos Estados Unidos, no final dos anos 60 do século XX.

A Presidência portuguesa da UE ultrapassou o bloqueio, sugerindo um sistema que assenta primordialmente na prestação automática de informações entre os Estados dos agentes pagadores (Estados da fonte) e os Estados de residência dos beneficiários, cabendo a estes a tributação da poupança. Excepcionalmente, e por um período que se espera transitório, alguns Estados Membros, nomeadamente os que têm um sigilo bancário mais rigoroso, podem adoptar o sistema de retenção na fonte. Adoptaram este sistema a Áustria, o Luxemburgo e a Bélgica.

A entrada em vigor da Directiva ficou dependente da aplicação do mesmo regime por um conjunto de Estados Terceiros pois temia-se a deslocalização dos capitais para esses Estados, na sequência da tributação dos juros no espaço da UE.

Foram assim negociados pela Comissão acordos com a Suíça, Liechtenstein, Mónaco, São Marino e Andorra e outros territórios dependentes em que se prevê a troca de informações nos termos do Modelo de Convenção da OCDE, na versão de 18 de Abril de 2002, e a retenção na fonte do juro pago por agentes pagadores desses países a um beneficiário residente num Estado Membro da UE.

A Directiva da poupança foi negociada conjuntamente com a Directiva da tributação do pagamento de juros e royalties e entre empresas associadas e o Código de Conduta sobre regimes fiscais prejudiciais. A negociação conjunta destes três instrumentos, em que os Estados Membros acordaram com a Comissão que os três regimes tinham que entrar em vigor simultaneamente, foi designada de *Pacote Fiscal*.

#### Âmbito objectivo

#### Conceito de juros

A Directiva pretende que os Estados Membros tributem os juros, e estes estão definidos no art. 5.º Em termos gerais, juro significa o juro pago ou creditado numa conta, relacionado com reclamações de créditos de qualquer natureza, hipotecários ou não, com direito a

participar nos lucros do devedor ou não, e, em especial, rendimentos de obrigações governamentais e de títulos e obrigações, incluindo prémios relacionados com tais títulos, obrigações ou dívidas. Os encargos que constituam sanções não são juros para efeitos da Directiva.

Embora este conceito pareça muito amplo, ficaram de fora, os juros relativos a fundos de pensões e seguros em geral, tal como os instrumentos financeiros derivados.

Por outro lado, a tributação de rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento (Organismos de Investimento Colectivo de Valores Mobiliários, daqui em diante, OICVM), foi objecto de grande discussão, e esses rendimentos só são parcialmente sujeitos à Directiva.

A sujeição à Directiva das obrigações de cupão zero ficou porém prevista.

#### *Questões a discutir:*

- Significado de juros nos OICVM;
- OICVM que constituem patrimónios autónomos e OICVM que são sociedades anónimas;
- Tributação à transparência ou tributação dos resultados do fundo consoante sejam sociedades ou patrimónios autónomos;
- Tributação de rendimentos periódicos das unidades de participação e tributação do resgate ou cessação de unidades de participação;
- Regime transitório;
- Tributação das obrigações de cupão zero.

#### *Âmbito subjectivo*

A Directiva centra-se em duas figuras: a de beneficiário efectivo dos rendimentos e a de agente pagador dos mesmos. Se eles não forem residentes de um Estado Membro (ou Estado terceiro

que aplique o regime da Directiva), ficam de fora do alcance da Directiva.

#### *Beneficiário efectivo*

Beneficiário efectivo é a pessoa singular que recebe rendimentos sob a forma de juros ou a favor de quem é feito um pagamento de juros, a não ser que ele prove que não é o beneficiário efectivo dos mesmos (por exemplo, porque é agente pagador).

O âmbito da Directiva é enfraquecido pelo facto de só as pessoas singulares serem suas destinatárias, podendo ser criados com alguma facilidade esquemas de interposição de entidades que não são pessoas singulares ou de pessoas singulares que não residam num Estado Membro e que se apresentem como beneficiários efectivos.

Por outro lado, a prova de beneficiário efectivo é feita junto dos agentes pagadores, instituições financeiras, prova essa que pode falhar.

Não está prevista uma cláusula anti-abuso, nem poderia estar, uma vez que quem identifica os beneficiários efectivos e aplica o regime central da Directiva (retenção na fonte ou decisão sobre se se trata de um beneficiário efectivo e de juro para efeitos da Directiva) são os agentes pagadores e não as Administrações Fiscais (estas só intervêm no momento da troca de informações e do controlo, mas para efeitos de identificação dos beneficiários efectivos, esse controlo não consegue ser muito eficaz).

Não se sabe também se os *trusts* podem ser beneficiários efectivos para efeitos da Directiva.

#### *Questões a discutir:*

- Conceito de beneficiário efectivo;
- *Trusts*.

#### *Agente pagador*

O conceito de agente pagador ainda é mais complexo do que o de beneficiário efectivo. Cabe ao agente pagador identificar o bene-

ficiário efectivo — se é pessoa singular ou não, se é beneficiário efectivo ou não, se é residente na UE ou não, e onde é residente, para efeitos de retenção na fonte ou de prestação de informações. Por isso, o agente pagador tem de ser o último agente da cadeia.

O agente pagador é definido como o operador a efectuar o pagamento dos juros, ou a atribuir esse pagamento em benefício imediato do beneficiário efectivo, seja esse operador o devedor do crédito que dá origem aos juros ou encarregado pelo devedor ou pelo beneficiário efectivo do pagar os juros ou de atribuir o pagamento dos mesmos.

O conceito adoptado pela OCDE é o de agente devedor e não de agente pagador. Embora essa diferença de terminologia exista em português e não em inglês, não se trata de conceitos totalmente distintos.

É certo que para efeitos de título da dívida pública, agente devedor dos juros é a entidade emitente e não a instituição junto da qual o beneficiário efectivo subscreveu os títulos. Esta instituição é, para efeitos da Directiva, o agente pagador (o agente devedor nunca conseguiria identificar o beneficiário efectivo, pois não tem possibilidade de o fazer).

Mas para efeitos da Directiva, agente pagador é aquele junto de quem foi feito o contrato que dá origem ao pagamento dos juros e não qualquer entidade que recebe ordens de pagamento por transferência de montantes.

#### *Questões a discutir:*

- Conceito de agente pagador;
- Agente devedor e agente pagador;
- Quem pode ser agente pagador. Um beneficiário efectivo? Uma pessoa singular? Um *trust*? Um OICVM?
- As Convenções de dupla tributação concluídas por Portugal e a retenção na fonte de juros pelo agente devedor. Conciliação com o regime da Directiva.

### **1.2.6. Directiva de juros e royalties entre empresas associadas (sobre um sistema comum de tributação aplicável a pagamentos de juros e de royalties entre empresas associadas de diferentes Estados Membros, 2003/49/CE de 3 de Junho de 2003)**

#### *Bibliografia*

Cécile Brokelind, “Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalties Directive”, *European Taxation*, 2004, pp. 252 e ss.

Dimitar Hristov, “The Interest and Royalty Directive”, Lang/Pistone /Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 135 e ss.;

J. Oliver, “The Proposed EU Interest and Royalties Directive”, *International Tax*, 1999, pp. 204 e ss.;

Dennis Weber, “The Proposed Interest and Royalty Directive”, *EC Tax Review*, 2000, pp. 15 e ss.;

A Directiva de juros e royalties tem como finalidade eliminar a dupla tributação de pagamento de juros e royalties entre empresas associadas, conferindo a tributação exclusiva ao Estado Membro de residência do beneficiário efectivo dos rendimentos, ou ao Estado Membro onde está situado o estabelecimento estável de uma sociedade de um Estado Membro. A fonte dos rendimentos é o Estado da sociedade ou do estabelecimento estável que procedem ao pagamento.

Esta Directiva não suscita grandes dúvidas de interpretação, os artigos e regime seguem a lógica do Modelo da OCDE centrando-se na distribuição de competências entre os Estados, e Portugal, entre outros, beneficia de um período de transição, podendo manter durante esse período as retenções na fonte dos pagamentos com fonte em território português.

#### *Questões a discutir:*

- Alcance da Directiva e consequências para os Estados importadores de capital, de entre os quais Portugal;

- Enquadramento da Directiva no “pacote fiscal”, isto é, avaliação das suas consequências para Portugal conjuntamente com a Directiva da poupança e o código de conduta sobre regimes fiscais prejudiciais;
- Confronto com o regime do Modelo da OCDE e das convenções bilaterais de dupla tributação.

### 1.2.7. Código de Conduta da fiscalidade das empresas (sobre concorrência fiscal prejudicial)

#### Bibliografia

Marie-Ann Mamut, “The State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters”, Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 65 e ss.;

*Resolução do Conselho dos Representantes dos Governos dos Estados Membros reunidos no Conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1997, relativa a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas;*

*Conclusões do Conselho ECOFIN de 9 de Março de 1998 relativas à criação do grupo do Código de Conduta;*

*Conselho da União Europeia, Bruxelas, 23 de Novembro de 1999; Relatório do Grupo «Código de Conduta» (Fiscalidade das Empresas) para o Conselho ECOFIN de 29 de Novembro de 1999 sobre o «Código de Conduta» (Fiscalidade das Empresas) SN 4901/99.*

O código de conduta sobre regimes fiscais prejudiciais resultou da constituição de um grupo ad hoc, de altos representantes dos Estados Membros, cuja tarefa era a de identificar os benefícios fiscais transfronteiriços, susceptíveis de ter consequências na localização das actividades económicas na Comunidade. Coube ao Grupo identificar também um conjunto de critérios que podiam indiciar a existência de uma concorrência fiscal prejudicial.

Assim, seriam consideradas potencialmente prejudiciais as medidas fiscais que previssem um nível de tributação efectiva, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no

Estado Membro em causa e na avaliação do carácter prejudicial das medidas dever-se-ia tomar em conta, nomeadamente:

1. Se as vantagens eram concedidas exclusivamente a não residentes ou para transacções realizadas com não residentes; ou
2. Se as vantagens eram totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; ou
3. Se as vantagens eram concedidas mesmo que não existisse qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado Membro que proporcionava essas vantagens fiscais; ou
4. Se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional de empresas se afastava dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; ou
5. Se as medidas fiscais careciam de transparência, inclusivamente quando as disposições legais fossem aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

Identificadas as práticas prejudiciais com base nestes critérios caberia aos Estados Membros, primeiro, congelar e, seguidamente, dismantelar as mesmas, segundo um calendário aprovado pela Comissão.

De entre os regime portugueses considerados práticas fiscais prejudiciais, esteve o da Zona Franca da Madeira dos serviços e dos serviços financeiros.

#### Questões a discutir:

- Carácter vinculativo ou não do Código de conduta: consequências do incumprimento do congelamento e dismantelamento das medidas identificadas pelo Grupo como prejudiciais;

— A evolução do regime da Zona Franca da Madeira para cumprir as obrigações decorrentes do Código de Conduta.

**1.2.8. Directiva do Conselho sobre a troca de informações 77/799/CEE, de 19 de Dezembro de 1977, e Directiva do Conselho para assistência à cobrança 76/308/CEE, de 15 de Março de 1976, alterada pela Directiva 2001/44/CE de 15 de Junho de 2001**

*Bibliografia*

Alfredo García Prats, “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts”, *Intertax*, n.º 1, 2002, pp. 56 e ss.;

Maria Amparo Grau Ruiz, “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, *Intertax*, n.º 2, 2000, pp. 241 e ss.;

Maria Amparo Grau Ruiz, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Hague, 2001;

Michael Schilcher, “The Directives on the Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation”, Lang/Pistone/Schuch/Staringer (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, pp. 161 e ss.;

Urtz, “Die simultane Betriebsprüfung durch Finanzbehörden verschiedener Länder”, *SWI*, 1996, pp. 354 e ss.

Casos do Tribunal de Justiça relacionados com a interpretação da Directiva: *Bachmann; Halliburton; Wielockx; Futura; Safir; Bent Vestergaard; Danner; Skandia; Bosal Holding; Stauffer; Rewe Zentralfinanz; Elisa; A.; Orange European Small Cap*.

A primeira destas Directivas baseou-se na troca de informações prevista nas convenções bilaterais para a dupla tributação, com base no Modelo da OCDE, e a troca de informações tem como finalidade permitir uma quantificação correcta dos impostos sobre o rendimento e o capital.

A Directiva da troca de informações foi mais longe do que o Modelo da OCDE de 1992, por prever, para além da troca a pedido,

uma troca automática de informações, bilateral ou multilateral, através de um Comité, relativamente a contribuintes previamente identificados como contribuintes de risco, por exemplo; e uma troca espontânea de informações quando a autoridade competente de um Estado Membro tem fundamentos para considerar:

- que pode haver perda de receita noutro Estado Membro
- que uma redução ou isenção fiscal pode dar origem a um aumento da obrigação fiscal noutro Estado Membro;
- que as transacções económicas entre sujeitos passivos de dois Estados Membros podem estar a ser conduzidas de forma abusiva;
- que o abuso pode estar a ser cometido através de uma transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;
- que a informação transmitida de um Estado Membro para outro tenha permitido o conhecimento de informações que interessam ao primeiro Estado.

Devido à crescente agressividade do planeamento, abuso e crimes fiscais, a tendência actual é para a OCDE andar a par da UE, e ambas se preocupam em encontrar mecanismos que consigam enfrentar a referida agressividade.

A Directiva para assistência à cobrança assenta na mesma lógica que a Directiva de troca de informações.

*Questões a discutir:*

- Confronto entre os regimes das Directivas e o regime do Modelo da OCDE;
- As Directivas e a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o assunto: a ausência de troca de informações como justificação relevante para medidas restritivas e discriminatórias em relação a Países terceiros.

## 2. O DIREITO FISCAL EUROPEU PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO (TRIBUTAÇÃO DIRECTA) E A SUA OBSERVÂNCIA PELO LEGISLADOR PORTUGUÊS

### Bibliografia

Ana Paula Dourado, “The Effect of the European Court of Justice rulings on Portuguese Income Tax Law”, *Towards a Homogeneous EC Tax Law*, Cécile Brokelind (ed.), IBFD, 2007, pp. 341 e ss.;

Ana Paula Dourado/José Almeida Fernandes, “Portuguese recent and pending cases”, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2008*, Kluwer/Linde, Vienna, 2008, eds. Lang, Pistone, Schuch, Staringer, pp. 329 e ss.;

Ana Paula Dourado/Ricardo Reigada Pereira, “Portuguese recent and pending cases”, *ECJ, Recent Developments in Direct Taxation 2007*, Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Linde Verlag, Wien, 2007, pp. 185 e ss.

A legislação portuguesa em matéria de tributação directa espelha a preocupação do legislador em compatibilizá-la com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando a Comissão Europeia notifica Portugal no sentido de iniciar uma acção por incumprimento, caso a legislação interna não elimine as discriminações/restrições existentes. Desde o início do século XXI, a Comissão Europeia tem sido mais activa e instaurado procedimentos de infracção junto dos Estados Membros que não alteram a sua legislação na sequência de jurisprudência — que constitua acto claro — do TJCE. Como escrevemos anteriormente, Portugal tem vindo a alterar a sua legislação fiscal, na sequência desta actuação por parte da Comissão, mas tem, ainda assim, diversos regimes contrários à jurisprudência que analisámos ao longo das páginas anteriores deste relatório <sup>(229)</sup>. Reme-

<sup>(229)</sup> Ana Paula Dourado, “The Effect of the European Court of Justice rulings on Portuguese Income Tax Law”, *Towards a Homogeneous EC Tax Law*, Cécile Brokelind (ed.), IBFD, 2007, pp. 341 e ss.

temos a este propósito para o que publicámos anteriormente sobre o assunto, e que citámos acima. As aulas acompanharão os elementos que identificámos nesses estudos, com as devidas actualizações.

No que diz respeito às (poucas) directivas sobre tributação directa, a sua transposição observa as exigências do Direito Comunitário, mas não se aproveita essa transposição para alargar o regime a situações que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, possam ser consideradas incompatíveis com o Tratado da CE, e muito menos tratamentos discriminatórios de Países terceiros que não caibam na livre circulação de capitais segundo os critérios do Tribunal.

### Exemplos:

- A transposição da última versão da Directiva sociedades-mães/filiais não abrange as situações triangulares semelhantes ao caso (já antigo) *Saint-Gobain*;
- A transposição da Directiva das sociedades-mães/afiliadas bem como da Directiva de juros e royalties entre empresas associadas não cobre relações com Países terceiros — cabe saber se, em qualquer dos casos, segundo a jurisprudência do Tribunal, qualquer restrição ou discriminação na matéria das Directivas referidas é tratada pela liberdade de estabelecimento ou pela livre circulação de capitais (cf. *FII Group Litigation*, *Holböck*).

A justificação para que o legislador português não vá além do regime das Directivas, está relacionada com o facto de haver coincidência, normalmente, entre os negociadores das directivas e os funcionários que fazem a transposição das mesmas, pelo que não seria de esperar que a transposição fosse além do consenso atingido no quadro da aprovação da Directiva.

### Questão a discutir:

O objecto das Directivas sociedades-mães/afiliadas e de juros e royalties entre empresas associadas cai no âmbito do direito de esta-

belecimento, ou o critério da finalidade da legislação, tal como consta do caso *Holböck*, permite-nos concluir que estamos também perante a livre circulação de capitais?

#### CASO 1

Uma sociedade-mãe num País terceiro ET com um estabelecimento estável num Estado Membro EM1 e uma filial noutra Estado Membro EM2.

A filial paga dividendos à sociedade mãe, mas eles estão efectivamente relacionados com uma participação do estabelecimento estável.

#### *Tópicos para discussão:*

Segundo o Tribunal em *Thin Cap Group Litigation*, esta situação parece não ser coberta pelo Tratado da CE, porque o estabelecimento estável não é nacional de um Estado Membro.

Se o estabelecimento estável estiver localizado em território português, haverá tributação dos dividendos, não sendo a situação coberta nem pela lei nacional, nem pelo Direito Comunitário primário, nem pelas convenções de dupla tributação.

#### CASO 2

Os juros e royalties pagos por um estabelecimento estável situado em território português de sociedades residentes num País terceiro são cobertos pela Directiva de juros e royalties, tal como transposta pelo Código do IRC?

#### CASO 3

Os juros e royalties pagos por uma sociedade filial residente em território português a um estabelecimento estável situado noutra Estado Membro, cuja sede está num País terceiro terceiro são cober-

tos pela Directiva de juros e royalties, tal como transposta pelo Código do IRC?

#### CASO 4

A Directiva de juros e royalties é aplicável se o beneficiário (sociedade residente noutra Estado Membro ou um estabelecimento estável situado noutra Estado Membro de uma sociedade de um Estado Membro) for controlado por uma sociedade residente num País terceiro? Pode o sujeito passivo demonstrar que a cadeia de acções não tem como finalidade beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte? Está esta situação coberta pelo Tratado da CE?

#### CASO 5

Os dividendos de uma afiliada residente num Estado Membro, efectivamente ligados a um estabelecimento estável, situado num País terceiro, e pagos a uma sociedade mãe residente noutra Estado Membro, estão cobertos pela Directiva sociedades-mães/afiliadas? E pelo Tratado da CE?

#### CASO 6

Os juros ou royalties pagos por uma afiliada residente em Portugal, a uma sociedade mãe residente noutra Estado Membro, efectivamente ligados a um estabelecimento estável situado num País terceiro, estão cobertos pela Directiva juros e royalties? E pelo Tratado da CE?

#### CASO 7

Aplica-se a Directiva sociedades-mães/afiliadas aos dividendos pagos por uma sociedade afiliada residente num País terceiro, a uma sociedade-mãe residente num Estado Membro, e tendo a filial um estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro? Tenha-se em

conta que alguns dos rendimentos pagos à sociedade-mãe são imputáveis ao estabelecimento estável. E o Tratado da CE, é aplicável ao caso?

#### CASO 8

E a Directiva juros e royalties, é aplicável sendo os intervenientes os referidos no caso 7?

#### CASO 9

Aplica-se a Directiva juros e royalties se uma sociedade-mãe, residente num Estado Membro, receber rendimento de uma filial residente noutro Estado Membro, mas o beneficiário efectivo for um estabelecimento estável situado num País terceiro?

#### CASO 10

Se uma sociedade-mãe num Estado Membro receber dividendos de uma filial residente noutro Estado Membro, a qual controla totalmente uma filial residente num País terceiro, o crédito de imposto concedido pelo Estado da sociedade-mãe tem de ter em conta quaisquer impostos pagos no País terceiro pela filial aí residente?

#### CASO 11

Se uma sociedade-mãe residente num Estado Membro, receber dividendos pagos por uma filial residente noutro Estado Membro, e a sociedade-mãe for totalmente controlada por uma sociedade residente num País terceiro, a tributação dos dividendos pagos pela filial à sociedade-mãe, ambas residentes em diferentes Estados Membros está coberta pela Directiva sociedades-mães/afiliadas?

#### CASO 12

Verificando-se a situação descrita no caso anterior, os dividendos pagos pela sociedade-mãe residente num Estado Membro aos

accionistas no País terceiro, estão cobertos pela Directiva? E pelo Tratado da CE?

#### CASO 13

E, verificando-se a situação descrita nos casos anteriores, o pagamento de juros ou royalties está coberto pela Directiva de juros e royalties?

## BIBLIOGRAFIA

- Aarnio, Katri, "Treatment of Permanent Establishments and Subsidiaries under EC Law: towards a uniform concept of secondary establishment in European tax law?", *EC Tax Review*, 2006, n.º 1, pp. 18 e ss.
- AFP/IDEFF (orgs.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Coimbra, 2005.
- Araújo, Fernando, *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios, O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação*, Almedina, Coimbra, 2008.
- , *O Ensino da Economia Política nas Faculdades de Direito e algumas reflexões sobre pedagogia universitária*, Coimbra, 2001.
- Arnulf, Anthony, "The Use and Abuse of Art. 177 EEC", *Modern Law Review*, 1989, pp. 626 e ss.
- , "Article 177 and the Retreat from Van Duyn", *European Law Review*, n.º 6, 1983, pp. 365 e ss.
- Aujean, Michel, "La fiscalité des sociétés dans l'Union Européenne élargie", *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 725 e ss.
- Baker&McKenzie, "Special Issue, OECD Discussion Draft 'Transfer Pricing Aspects of Business Reestructurings, Commented on by Baker&McKenzie'", *Intertax*, n.º 2, 2009.
- Basto, José Guilherme Xavier de, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, Lisboa, 1991.
- Bebr, Gerhard, "The Rambling Ghost of 'Cohn-Bendit': *Acte Clair* and the Court of Justice", *Common Market Law Review*, 1985, pp. 439 e ss.
- von Bogdandy, Armin, "Europäische Prinzipienlehre", *Europäisches Verfassungsrecht, Theoretische und dogmatische Grundzüge*, Berlin, Heidelberg, 2003, pp. 155 e ss.
- Borchardt, Klaus-Dieter, *Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union*, 3<sup>rd</sup> ed., Heidelberg, 2006, pp. 261 e ss.
- Clément, Jean A. P., Peiris, Shanaka J., *Post-Stabilization Economics in Sub-Saharan Africa, Lessons from Mozambique*, IMF, Published: May 1, 2008.
- Cordewener, Axel, "Personal Income Taxation of Non-Residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms", *The Influence of European Law on Direct Taxation, Recent and Future Developments*, Ed. Dennis Weber, The Netherlands, 2007, pp. 35 e ss.

- Cordewener, Axel, "Germany", Cécile Brokelind (ed.) *Towards a homogeneous direct tax law*, Amsterdam, 2007, pp. 140 e ss.
- , "Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern — Formellrechtliche Implikationen der 'Fokus Bank' — Entscheidung des EFTA — Gerichtshofs", Teil I, *Internationales Steuerrecht (ISiR)*, n.º 4, 2006, pp. 113 e ss.; Teil II, *ISiR*, n.º 5, 2006, pp. 158 e ss.
- /Ekkehart Reimer, "The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law — Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? — Part 2", *European Taxation*, 2006, pp. 294 e ss.
- Craig, Paul/Gráinne De Búrca, *EU Law, Text, cases and materials*, 4.ª ed., Oxford University Press, Oxford, New York, 2008.
- Cunha, Paulo de Pitta e, "As diferentes visões da integração europeia", *A Europa e os Desafios do Séc. XXI*, Paulo de Pitta e Cunha, Luís Silva Morais (orgs.), 2008, pp. 405 e ss.
- , "As disciplinas económicas no plano de estudos da Faculdade", *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Vol. 48, n.ºs 1-2 (2007), pp. 31 e ss.
- De Broe, Luc, "Some observations on the 2007 Communication from the Commission: 'The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries'", *EC Tax Review*, 2008, n.º 3, pp. 142 e ss.
- Dourado, Ana Paula, *Reformas Fiscais na CPLP, Anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique*, Coimbra, 2008.
- , Editorial: "Forum shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism: Spontaneous order as the optimal solution or taxpayers rights to a code of legality?", *Intertax*, n.º 10, 2008, pp. 422 e ss.
- /José Almeida Fernandes, «Portuguese recent and pending cases», *ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2008*, eds. Lang, Pistone, Schuch, Staringer, Vienna, 2008, pp. 329 e ss.
- /Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine in Direct Tax Law*, 2008, Amsterdam.
- , "Is it Acte Clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine*, cit., pp. 57 e ss.
- /Rita de la Feria, "Thin Capitalization and Inbound Investment: Thin Capitalization Rules in the context of the CCCTB", *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Lang/Schuch/Staringer/Pistone (eds.), Vienna, 2008, pp. 785 e ss.
- , *O Princípio da legalidade fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2007.
- , "National Report Portugal, *The EU and Third Countries*", Michael Lang/Pasquale Pistone (eds.), *The EU and Third Countries: direct taxation*, Vienna, 2007, pp. 499 e ss.

- Dourado, Ana Paula, "Portugal", "The Effect of the European Court of Justice rulings on Portuguese Income Tax Law", Cécile Brokelind (ed.), *Towards a homogeneous...*, cit. pp. 341 e ss.
- , "Do caso "Saint-Gobain" ao caso "Metallgesellschaft": o âmbito do princípio da não-discriminação do estabelecimento estável no Tratado da CE e a cláusula da Nação mais-favorecida", *Planeamento e concorrência fiscal internacional*, Lisboa, 2003, pp. 91 e ss.
- , *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 175, 1996.
- , "Nondiscrimination in capital income taxation", *EC Tax Review*, n.º 4, 1994, pp. 179 e ss.
- Edward, David, "Reform of Article 234 Procedure: The Limits of the Possible", *Judicial Review in European Union Law, Liber Amicorum in Honour of Lord Slynn of Hadley* (ed. David O' Keefe, Antonio Bavasso), The Hague, London, Boston, 2000, pp. 119 e ss.
- Edwards, Vanessa/Paul Farmer, "Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension?", *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, *FS in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Eds. Luc Hinnekens/Philippe Hinnekens, Kluwer Law International, 2008, The Netherlands, pp. 302 e ss.
- Ehlers, Dirk, "General Principles", *European Fundamental Rights and Freedoms* (ed. by Dirk Ehlers), Berlin, 2007, pp. 175 e ss.
- Feria, Rita de la, *Prohibition of Abuse (Community) Law — The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax?*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 07/23.
- Ferreira, Eduardo Paz, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito, Relatório sobre o Programa, Conteúdo e Métodos de Ensino da Disciplina*, Coimbra, 2005.
- Frada, Manuel A. Carneiro da, *Direito Civil e Responsabilidade Civil, o Método do Caso*, Coimbra, 2006.
- Gaitanides, Charlotte, "Art. 234", *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäische Gemeinschaft, Kommentar*, von der Groeben/Schwarze (Hrsg.), Nommos, Band 4., Art. 189-314 EGV, 6. Auflage, Baden-Baden, 2004, pp. 544 e ss.
- Gammie, Malcolm, "The Impact of the Marks & Spencer case on US European Planning", *Intertax*, 2005, pp. 487 e ss.
- Ghei, Nita/Francesco Parisi, "Adverse Selection and Moral Hazard in Forum Shopping: Conflicts Law as Spontaneous Order", George Mason University School of Law, 03-42, *Law and Economics WP Series*, p. 13, [http://ssrn.com/abstract\\_id=](http://ssrn.com/abstract_id=).
- Ghosh, Julian, *Principles of the Internal Market and Direct Taxation*, Oxford, 2007.
- Glaesner, *EU Kommentar*, Jürgen Schwarze (Hrsg.), 2000.
- Graetz, Michael J./Alvin C. Warren Jr., "Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes Tax Policy", *Common Market Law Review*, 2007, pp. 1577 e ss.

- Günther, Klaus, "Rechtspluralismus und universal Code der Legalität: Globalisierung als rechtstheoretisches Problem", *Die Öffentlichkeit der Vernunft und die Vernunft der Öffentlichkeit*, Festschrift für Jürgen Habermas, Hrsg. von Lutz Wingert und Klaus Günther, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2001, pp. 541 e ss.
- Gutmann, Daniel, "The transfer of the Registered Office of a European Company, Some Thoughts from a French Perspective", *Intertax*, n.º 5, 2006, pp. 255 e ss.
- Habermas, Jürgen, "Zur Legitimation durch Menschenrechte", *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 1998, pp. 170 e ss.
- , "Ist die Herausbildung einer europäischen Identität nötig, und ist sie möglich?", *Der gespaltene Westen*, Suhrkamp, Frankfurt-am-Main, 2004, pp. 79 e ss.
- Halterm, Ulrich, *Europarecht, Dogmatik im Kontext*, 2. Auflage, Tübingen, 2007, pp. 237 e ss.
- Harris, Peter, "Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation", *British Tax Review*, 2, 2003, pp. 131 e ss.
- Hayek, Friedrich, *Law Legislation and Liberty, A new Statement of the liberal principles of justice and political economy*, Vol. 1 (Rules and Order), Routledge and Kegan Paul, 1973, London, Melbourne and Henley.
- Helmke, Robin, *Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, Unter Besonderer Berücksichtigung des Rechts der direkten Steuern*, Frankfurt-am-Main, 2007 (policopiado).
- Ho, Look Chan, "Anti-suit Injunctions in Cross-Border Insolvency: A Restatement", SSRN: <http://ssrn.com/abstract=406240>.
- Jacqué, Jean Paul, *Droit Institutionnel de L'Union Européenne*, 2. ed., Paris, 2003, pp. 683 e ss.
- Kessler, Wolfgang, Klaus Eicker, Ralph Obser, "Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht — Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz", *IStR*, 2005, pp. 664 e ss.
- Kiemel, in von der Groeben, Schwarze (Hrsg.), *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der EG*, Bd. 1, 6. Auflage, 2003.
- Kingston, Suzanne, "A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence", *Common Market Law Review*, 2007, pp. 1343 e ss.
- Kofler, Georg W., "Acte clair, Community precedent and direct taxation in the Austrian judicial system", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 173 e ss.
- /Ruth Mason, "Double Taxation: A European "Switch in Time?", *HeinOnline, Columbian Journal of European Law*, 14, 2007-2008, pp. 63 e ss.
- Komarek, J., "Federal Elements in the Community Judicial System: Building Coherence in the Community Legal System", *Common Market Law Review*, 2005, pp. 9 e ss.

- Lang, Michael/Sabine Heidenbauer, "Wholly Artificial Arrangements", *A Vision of Taxes...*, cit., pp. 609 e ss.
- Larking, Barry, "Fokus Bank: the end of withholding tax as we know it?", *EC Tax Review*, n.º 2, 2005, pp. 76 e ss.
- Lehner, Moris, Vogel/Lehner, "Einleitung, DBA und Europäisches Recht", *DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Auflage*, München, 2008, pp. 175 e ss.
- Lenaerts, Koen, "The Evolution of the Judicial System of the European Union", *A Europa e os Desafios do Século XXI*, cit., pp. 53 e ss.
- , "Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law", *International and Comparative Law Quarterly*, n.º 4, 2003, pp. 873 e ss.
- , "Constitutionalism and the many faces of federalism", *American Law Journal of Comparative Law*, 1990, pp. 220 e ss.
- Maduro, Miguel Póiares, "Interpreting European Law-Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism", *WP n.º 08/02 IE Law School*, [http://www.ie.edu/eng/claustro/claustro\\_workingpapers.asp?tipo=2](http://www.ie.edu/eng/claustro/claustro_workingpapers.asp?tipo=2).
- , Preface, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 1 e ss.
- , *A Constituição Plural, Constitucionalismo e União Europeia*, Principia, São João do Estoril-Cascais, 2006.
- Mancini, Federico, "L'Art. 177 del Trattato CEE e la Cooperazione tra le Giurisdizioni Nazionali e la Corte", *Diritto Comunitario e Diritto Interno, Quaderni del Consiglio Superiore della Magistratura*, 1987, pp. 50 e ss.
- Manzini/Keeling, "From Cilfit to ERT: The Constitutional Challenge facing the European Court", *Yearbook of European Law*, 1991, pp. 1 e ss.
- Mason, Ruth, "Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test", *Boston College Law Review*, n.º 5, 2008, pp. 1277 e ss.
- More, Kimberly A./Francesco Parisi, "Rethinking Forum Shopping in Cyberspace", <http://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working-papers/02-01>.
- Ohler, Christoph, *Europäische Kapital- und Zahlungsfreiheit, kommentar zu den Artikeln 56 bis 60 EGV*, Wien, 2002.
- Palma, Clotilde Celorico, *O IVA e o Mercado Interno, Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 178, Lisboa, 1998.
- Palma, Maria Fernanda, *Direito Constitucional Penal*, Coimbra, 2006.
- Parisi, Francesco/Erin A. O'Hara, "Conflicts of Law", *The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*, 3.ª ed., 1999.
- Jonathan Peacock QC, "The Law Ends where Abuse Begins", *EC Tax Journal*, n.º 4, 2001, pp. 142 e ss.
- Peters, Martine, "Capital movements and taxation in the EC", *EC Tax Review*, n.º 1, 1998, p. 5.
- Pistone, Pasquale, "Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the swinging pendulum of direct taxation", *Intertax*, n.º 4, 2008, pp. 146 e ss.

- Pistone, Pasquale, "The Impact of European Law on the relations with Third Countries in the field of direct taxation", *Intertax*, 2006, 5, p. 235.
- , *The Impact of Community Law in tax treaties: issues and solutions*, The Hague, London, New York, 2002.
- Pons, Thierry, "The *Denkavit Internationaal* Case and Its Consequences: The Limit between Distortion and Discrimination?", *European Taxation*, 2007, pp. 216 e ss.
- Porto, Manuel Lopes, "Aspectos histórico da integração de Portugal na Europa comunitária", *A Europa e os Desafios do Séc. XXI*, cit., pp. 429 e ss.
- Quadros, Fausto de, *O Direito da União Europeia*, Coimbra, 2004.
- Rasmussen, Haltje, "The European Court's Acte Clair Strategy in Cilfit (Or: *Acte clair*, of course! but what does it mean?)", *European Law Review*, 1984, pp. 256 e ss.
- Relatório do Grupo de Trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, *Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 200, 2006.
- Sarmiento, Daniel, "Who's afraid of the Acte Clair doctrine", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair Doctrine...*, cit., pp. 79 e ss.
- Santos, António Carlos dos, "Desafios actuais da política fiscal", AFP/IDEFF (orgs.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 707 e ss.
- Schermers/Waelbroeck, *Judicial Protection in the European Communities*, 5.ª ed., Deventer, Boston, 1992.
- Schnitger, Arne, "Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten", *IStR*, 2005, pp. 493 e ss.
- Schön, Wolfgang, "Abuse of Rights and European Tax Law", *Comparative Perspectives on Revenue Law, Essays in honour of John Tiley*, Ed. By John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver, Cambridge University Press, Cambridge, 2008.
- , "Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht", *Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag*, Hrsg. Gocke, Gosch, Lang, München, 2005, pp. 489 e ss.
- , "Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared", *Common Market Law Review*, 2005, pp. 342 e ss.
- , "Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht", *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. W. Schön, Köln, 1997, pp. 747 e ss.
- Soler Roch, Maria Teresa (ed.), *Family Taxation in Europe*, Amsterdam, 1999.
- Sorensen, Karsten Engsig, "Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric", *Common Market Law Review*, 2006, pp. 424 e ss.

- Stahl, Kristina, "Free Movement of Capital between Member States and Third Countries", *EC Tax Review*, n.º 2, 2004, pp. 47 e ss.
- Tanzi, Vito, "Globalization and Tax Systems", AFP/IDEFF (orgs.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 695 e ss.
- Terra, Ben J. M./Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 5.ª ed., The Netherlands, 2008.
- , / —, *European Tax Law*, 4.ª ed., The Netherlands, 2005.
- Tomaz, João José Amaral, "A Administração tributária e as novas tecnologias", AFP/IDEFF (orgs.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89...*, cit., pp. 601 e ss.
- van Thiel, Servaas, "Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: acte clair rules that can be readily applied by national courts", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 87 e ss.
- Tridimas, Takis, "The Court of Justice and Judicial Activism", *European Law Review*, 1996, pp. 204 e ss.
- Vanistendael, Frans, "Consequences of The Acte Clair Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 157 e ss.
- , "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", Editorial, *EC Tax Review*, n.º 4, 2006, p. 195.
- , "Cohesion: The phoenix rises from his ashes", *EC Tax Review*, 2005, n.º 4, pp. 218 e ss.
- Vogel, Klaus/Daniel Gutmann/Ana Paula Dourado, "Tax Treaties between Member States and Third States: 'reciprocity' in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC Law", *EC Tax Review*, n.º 2, 2006, pp. 83 e ss.
- Wattel, Peter J., "National Procedural Autonomy and Effectiveness of EC Law: Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?", *Legal Issues of Economic Integration*, 35 (2), 2008, pp. 112 e ss.
- Weber, Dennis/Frauke Davits, "The Practical Application of the acte éclairé and the acte clair doctrine (with references to Netherlands direct tax law)", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 275 e ss.
- Weber, Dennis, "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC", *Intertax*, 2006, n.º 12, pp. 585 e ss.
- , *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms, A Study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2002.
- Werlauff, Erik, "The Consequences of the Centros Decision: Ends and Means in the Protection of Public Interests", *European Taxation*, 2000, pp. 542 e ss.
- White, Michelle J., "Asbestos Litigation: Procedural Innovations and Forum Shopping", *Journal of Legal Studies*, Vol. 35, June 2006, pp. 365 e ss.
- von Wilmsky, Peter, "Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehr", *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 2. Auflage, De Gruyter Recht, Berlin, 2005.

- Zalasiński, Adam, "Acte clair, acte éclairé and EC judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)", Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds.), *The Acte Clair...*, cit., pp. 321 e ss.
- , "Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law", *Intertax*, n.º 5, 2007, pp. 310 e ss.

**Lista de casos em matéria de tributação directa do tribunal de justiça das comunidades europeias** <sup>(230)</sup>

- 28 de Janeiro de 1986, Caso 270/83 (Commission v French Republic [*'Avoir fiscal'*]).
- 27 de Setembro de 1988, Caso 81/87 (The Queen v ... *Daily Mail* and General Trust plc).
- 8 de Maio de 1990, Caso 175/88 (*Biehl* v Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg).
- 28 de Janeiro de 1992, Caso C-204/90 (*Bachmann* v Belgian State).
- 26 de Janeiro de 1993, Caso C-112/91 (*Werner* v Finanzamt Aachen-Innenstadt).
- 13 de Julho de 1993, Caso C-330/91 (The Queen v ... *Commerzbank* AG).
- 14 de Fevereiro de 1995, Caso C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v *Schumacker*).
- 11 de Agosto de 1995, Caso C-80/94 (*Wielockx* v Inspecteur der Directe Belastingen); 14 de Novembro de 1995, Caso C-484/93 (*Svensson* and *Gustavsson* v Ministre du Logement et de l'Urbanisme).
- 27 de Junho de 1996, Caso C-107/94 (*Asscher* v Staatssecretaris van Financiën).
- 15 de Maio de 1997, Caso C-250/95 (*Futura* Participations SA and *Singer* v Administration des contributions).
- 17 de Julho de 1997, Caso C-28/95 (*Leur-Bloem* v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2).
- 28 de Abril de 1998, Caso C-118/96 (*Safir* v Skattemyndigheten i Dalarnas Län).
- 12 de Maio de 1998, Caso C-336/96 (*Gilly* v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin).
- 16 de Julho de 1998, Caso C-264/96 (Imperial Chemical Industries plc [*ICI*] v K. Hall Colmer [Her Majesty's Inspector of Taxes]).
- 29 de Abril de 1999, Caso C-311/97 (*Royal Bank of Scotland* plc v Elliniko Dimosio [Greek State]).
- 14 de Setembro de 1999, Caso C-391/97 (*Gschwind* v Finanzamt Aachen-Außenstadt); 21 de Setembro de 1999, Caso C-307/97 (Compagnie de *Saint-Gobain* v Finanzamt Aachen-Innenstadt).

<sup>(230)</sup> Consultar, em cada ano, a versão mais recente de *Materials on International & EC Tax Law*, Selected and edited by Kees van Raad, International Tax Center, Vol. 2, e [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

- 14 de Outubro de 1999, Caso C-439/97 (*Sandoz* GmbH v Finanzlandesdirektion 1 Wien, Niederösterreich und Burgenland).
- 26 de Outubro de 1999, Caso C-294/97 (*Eurowings* Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund Unna).
- 28 de Outubro de 1999, Caso C-55/98 (Skatteministeriet v Bent *Vestergaard*); 18 de Novembro de 1999, Caso C-200/98 (*X AB & Y AB* v Riksskatteverket).
- 13 de Abril de 2000, Caso C-251/98 (*C. Baars* v Inspecteur der Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Gorinchem).
- 16 de Maio de 2000, Caso C-87/99 (*Zurstrassen* v Administration des Contributions Directes).
- 6 de Junho de 2000, Caso C-35/98 (Staatssecretaris van Financiën v *Verkooijen*); 8 de Junho de 2000, Caso C-375/98 (Ministério Público, Fazenda Pública v *Eps* Europe BV).
- 14 de Dezembro de 2000, Caso C-141/99 (*AMID* v Belgian State).
- 8 de Março de 2001, Casos C-397/98 e C-410/98 (*Metallgesellschaft* Ltd a v Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General).
- 4 de Outubro de 2001, Caso C-294/99 (*Athinaiiki* Zithopiia AE v Elliniko Dimosio [Greek State]).
- 12 de Setembro de 2002, Caso C-431/01, *Mertens* [despacho].
- 3 de Outubro de 2002, Caso C-136/00 (*Danner*).
- 5 de Novembro de 2002, Caso C-208/00 (*Überseering* BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)).
- 21 de Novembro de 2002, Caso C-436/00 (*X and Y* v Riksskatteverket).
- 12 de Dezembro de 2002, Caso C-385/00 (*De Groot* v Staatssecretaris van Financiën);
- 12 de Dezembro de 2002, Caso C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst* v Finanzamt Steinfurt);
- 12 de Junho de 2003, Caso C-234/01 (Arnoud *Gerritse* v Finanzamt Neukölln Nord);
- 26 de Junho de 2003, Caso C-422/01 (*Skandia*, Ramstedt v Riksskatteverket).
- 18 de Setembro de 2003, Caso C-168/01 (*Bosal* Holding v Staatssecretaris v Financiën).
- 13 de Novembro de 2003, Caso C-209/01 (Theodor *Schilling*, Angelika *Flecken-Schilling* v Finanzamt Nürnberg-Süd).
- 11 de Dezembro de 2003, Caso C-364/01 (*Barbier* v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland).
- 4 de Março de 2004, Caso C-334/02 (*Commission v France*).
- 11 de Março de 2004, Caso C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant* v Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie).
- 8 de Junho de 2004, Caso C-268/03 (Jean-Claude *De Baeck* v Belgische Staat).
- 1 de Julho de 2004, Caso C-169/03 (Florian W. *Wallentin* v Riksskatteverket).
- 15 de Julho de 2004, Caso C-315/02 (Anneliese *Lenz* v Finanzlandesdirektion 1 Tirol).

- 15 de Julho de 2004, Caso C-242/03 (Ministre des Finances v Jean-Claude Weidert, Elisabeth Paulus).
- 7 de Setembro de 2004, Caso C-319/02 (Petri Mikael Manninen).
- 10 de Março de 2005, Caso C-39/04 (Laboratoires Fournier SA v Direction des vérifications nationales et internationales).
- 5 de Julho de 2005, Caso C-376/03 (D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen).
- 12 de Julho de 2005, Caso C-403/03 (Egon Schempp v Finanzamt München V).
- 8 de Setembro de 2005, Caso C-513/03 (J.E.J. Blanckaert v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen).
- 13 de Dezembro de 2005, Caso C-446/03 (Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)).
- 19 de Janeiro de 2006, Caso C-265/04 (Margaretha Bouanich v Skatteverket).
- 21 de Fevereiro de 2006, Case C-152/03 (Hans-Jürgen Ritter-Coulais, Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim).
- 23 de Fevereiro de 2006, Caso C-253/03 (CLT-UFA SA v Finanzamt Köln-West).
- 23 de Fevereiro de 2006, Caso C-513/03 (Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen).
- 23 de Fevereiro de 2006, Caso C-471/04 (Finanzamt Offenbach am Main-Land v Keller Holding GmbH).
- 6 de Julho de 2006, Caso C-346/06 (Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord).
- 7 de Setembro de 2006, Caso C-470/04 (N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo).
- 12 de Setembro de 2006, Caso C-196/04 (Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue).
- 14 de Setembro de 2006, Caso C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Centro di Musicologia Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften).
- 3 de Outubro de 2006, Caso C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel).
- 26 de Outubro de 2006, Caso C-345/05 (Comissão v República Portuguesa).
- 14 de Novembro de 2006, Caso C-513/04 (Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat).
- 12 de Dezembro de 2006, Caso C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue).
- 12 de Dezembro de 2006, Caso C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue).
- 14 de Dezembro de 2006, Caso C-170/05 (Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie).
- 18 de Janeiro de 2007, Caso C-104/06 (Commission v Sweden).
- 25 de Janeiro de 2007, Caso C-329/05 (Finanzamt Dinslaken v Gerold Meindl, Christine Meindl-Berger).

- 15 de Fevereiro de 2007, Caso C-345/04 (Centro Equestre da Lezíria Grande Lda v Bundesamt für Finanzen).
- 6 de Março de 2007, Caso C-292/04 (Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler v Finanzamt Bonn-Innenstadt).
- 13 de Março de 2007, Caso C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue).
- 22 de Março de 2007, Caso C-383/05 (Raffaele Talotta v État belge).
- 29 de Março de 2007, Caso C-347/04 (Rewe Zentralfinanz eG v Finanzamt Köln-Mitte).
- 10 de Maio de 2007, Caso C-492/04 (Lasertec v FA Emmendingen) [despacho].
- 10 de Maio de 2007, Caso C-102/05 (Skatteverket v A and B) [despacho] [F].
- 24 de Maio de 2007, Caso C-157/05 (Holböck v FA Salzburg-Land).
- 5 de Julho de 2007, Caso C-522/04 (Commission v Belgium).
- 5 de Julho de 2007, Caso C-321/05 (Hans Markus Kofoed v. Skattenministeriet).
- 18 de Julho de 2007, Caso C-231/05 (Oy AA).
- 18 de Julho de 2007, Caso C-182/06 (Grand-duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink).
- 11 de Outubro de 2007, Caso C-451/05 (Elisa).
- 25 de Outubro de 2007, Caso C-464/05 (Maria Geurts, Dennis Vogten v Belgische Staat).
- 6 de Novembro de 2007, Caso C-415/06 (SWE, Stahlwerk Ergste Westig GmbH v Finanzamt Dusseldorf-Mettmann) [despacho].
- 8 de Novembro de 2007, Caso C-379/05 (Amurta S.G.P.S. v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam NL).
- 6 de Dezembro de 2007, Caso C-298/05 (Columbus Container Services BVBA v Bielefeld-Innenstadt).
- 18 de Dezembro de 2007, C-101/05 (Skatteverket v A.).
- 18 de Dezembro de 2007, C-281/06 (Hans-Dieter Jundt, Hedwig Jundt v Finanzamt Offenburg).
- 17 de Janeiro de 2008, Caso C-256/06 (Theodor Jäger v Finanzamt Kusel-Lands-tuhl).
- 17 de Janeiro de 2008, Caso C-105/07 (Lammers & Van Cleeff v Belgische Staat).
- 28 de Fevereiro de 2008, Caso C-293/06 (Deutsche Shell GmbH v Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg).
- 15 de Maio de 2008, Caso C-414/06 (Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn).
- 20 de Maio de 2008, Caso C-194/06 (Staatssecretaris van Financiën v Orange European Smallcap Fund NV).
- 11 de Setembro de 2008, Caso C-11/07 (Eckelkamp e outros v. Belgische Staat).
- 11 de Setembro de 2008, Caso C-43/07 (D. M.M.A. Arens-Sikken v Staatssecretaris van Financiën).
- 16 de Outubro de 2008, Caso C-527/06 (R.H.H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën).

22 de Dezembro de 2008, Caso C-282/07 (État belge — SPF Finances v. *Truck Center*).

**Lista de casos em matéria de tributação directa do tribunal efta**

23 de Novembro de 2004, Caso E-1/04 (*Fokus Bank ASA v The Norwegian State*).

7 de Maio de 2008, Caso E-7/07 (*Seabrokers AS v The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet*).

**Outros casos do tribunal de justiça das comunidades europeias com repercussão nas matérias da tributação directa**

Ver as citações em nota de pé de página.