Harmonização fiscal e liberdade de circulação de capitais na União Europeia

Autor(es): Lavouras, Maria Matilde

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/24753>

DOI: http://dx.doi.org/10.14195/0870-4260_51_8

Accessed : 26-Apr-2023 05:28:00

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

VOLUME LI
2 0 0 8

COIMBRA

HARMONIZAÇÃO FISCAL E LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS NA UNIÃO EUROPEIA

1. Introdução

A problemática da harmonização fiscal¹ tem sido largamente debatida entre os académicos e no Tribunal de Justiça das Comunidades (doravante apenas Tribunal de Justiça). Esta discussão surge, no caso dos impostos directos, intrinsecamente ligada à implementação da liberdade de circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento.

O Tribunal de Justiça tem referido e reiterado em diversas ocasiões que estamos perante matéria da competência reservada dos estados-membros². Tal não significa que essa

¹ Utilizaremos neste texto o termo harmonização fiscal por forma a fazer referência ao processo de aproximação de legislações que consiste na eliminação das disparidades entre ordenamentos jurídicos de diferentes países num determinado domínio. No mesmo sentido veja-se J. M. Albuquerque CALHEIROS “Harmonização de legislações – Que futuro?”, Em torno da revisão do Tratado da União Europeia, AAVV, Coimbra, 1997, 131-144.

² Cfr. Acórdãos de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx*, Proc. C-80/94, Col., p. I-2493 (16); de 6 de Junho de 2000, *Verkooijen*, Proc. C-35/98, Col., p. I-4071, (32); de 26 de Junho de 2003, *Skandia*, Proc. C-422/01, Col., p. I-6817, (25); de 30 de Janeiro de 2007, *Comissão/Reino da Dinamarca*, Proc. C-150/04, Col., p. I-1163, (34);

actuação seja completamente alheia às imposições comunitárias, sobretudo às relativas às liberdades – *maxime* a liberdade de circulação de capitais e a liberdade de estabelecimento – bem como à implementação do mercado comum. Apesar de não encontrarmos nos Tratados uma qualquer referência expressa à necessidade de harmonização das normas fiscais relativas aos impostos directos sobre os lucros das empresas, a verdade é que a Jurisprudência do Tribunal de Justiça tem demonstrado que esse seria o caminho desejável.

Esta ideia (de harmonização) não é imune às tendências unificadoras e federalistas que são já visíveis noutros domínios regulamentados a nível comunitário. Apesar de não defendermos a necessidade de harmonização (e ainda menos de uniformização) das normas fiscais relativas à tributação das empresas para que seja atingido o objectivo do mercado único, a verdade é que esse é um dos caminhos possíveis³, e de entre estes o que se apresenta mais adequado para garantir a liberdade de circulação de capitais.

A harmonização fiscal não foi nunca assumida pela Comunidade como um fim em si mesmo. Não obstante esse facto reveste-se de uma importância fulcral quando nos referimos à liberdade de circulação de capitais e à liberdade de estabelecimento. Das normas do Tratado e de direito derivado resultam parâmetros mínimos a ser observados pelos estados-membros. Estes hão-de abster-se de adoptar comportamentos que possam pôr em causa a concretização de um mercado

³ Num momento inicial a Comunidade não seguiu claramente a ideia da harmonização das normas fiscais em matéria de impostos directos, mas adoptou antes um Código de Conduta. São também possíveis soluções como a celebração de convenções multilaterais relativas a eliminar a dupla tributação ou o recurso à arbitragem em caso de conflito de normas que possam determinar a dupla tributação jurídica e/ou económica.

comum onde exista, a par da liberdade de circulação de pessoas, da liberdade de estabelecimento e da liberdade de prestação de serviços a liberdade de circulação de capitais⁴. Dada a distribuição de competência decorrente do Tratado os poderes dos órgãos da Comunidade ficam limitados, o que não impede, porém, que o Conselho possa adoptar Directivas Comunitárias contendo parâmetros a transpor para o ordenamento interno dos estados-membros e que permitem atingir uma (tendencial) harmonização das normas relativas à fiscalidade directa⁵.

2. Harmonização fiscal e impostos directos

A harmonização fiscal e a liberdade de circulação de capitais são apresentadas pela generalidade da Doutrina e Jurisprudência numa relação causa-efeito. Apesar de concordarmos que apesar de desempenhar um papel fundamental na prossecução do mercado comum, a harmonização dos ordenamentos jurídicos em matéria de impostos não é o único meio idóneo para o conseguir⁶.

⁴ Esta imposição parece, além do mais, resultar da interpretação e concretização da aplicação dos arts. 58.º e 94.º do Tratado.

⁵ Apesar de não se referirem directamente a matéria fiscal encontramos no Direito Comunitário instrumentos legislativos que influenciam de sobremaneira a actuação dos estados-membros neste domínio. Veja-se, a título meramente exemplificativo o caso da Directiva Mãe-Filha, ou a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos estados-membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro. Esta última tem desempenhado um papel preponderante na justificação de algumas posições do Tribunal. Analisaremos esta questão mais adiante.

⁶ Este fenómeno de harmonização dos direitos nacionais atingiu actualmente o que alguns autores designam de europeização dos Direitos

A complexidade na regulamentação das matérias em causa e a resistência por parte de alguns Estados-membros a renunciarem à soberania em matéria fiscal justificam a manutenção da diversidade de comandos jurídicos em matéria de impostos directos no território da Comunidade⁷.

A (pretensa) inexistência de uma norma específica sobre esta questão no Tratado serviu, durante algum tempo, para adiar a procura de soluções adequadas⁸, mas a necessidade de garantia de um mercado comum sem barreiras de qualquer espécie tem impulsionado os avanços recentes. A relação entre a fiscalidade e o mercado comum torna-se ainda mais evidente se atentarmos à inserção das normas relativas à fiscalidade no Tratado – Parte III, título 6, art.º 90.º a 93.º, e à clarificação operada pela ‘transformação’ do mercado interno em mercado comum operada em 1986 pelo Acto Único Europeu. A necessidade de criação de um espaço sem fronteiras dentro do qual é garantido o respeito por todas as liberdades fundamentais presentes no Tratado⁹ e não apenas

Estaduais. Neste sentido J. MÉGRET “La Technique communautaire d’harmonization des législations: l’article 100.”; *Révue du Marché Commun* (1967), 181 e ss. Francis SNYDER (2000) *The Europeanisation of Law: the Legal Effects of European Integration*, Oxford, Hart Publishing.

⁷ Neste sentido veja-se, entre outros, Paulo de Pitta e CUNHA “Tax Harmonization”, *O Euro e o Mundo*, Paulo de Pitta e CUNHA e Manuel PORTO (coord.), Almedina, Coimbra, 2002, 45-54.

⁸ Franco ROCAGLIATTA (1999) “Il Diritto Tributario Comunitario”, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coord. Victor UCKMAR, Pádua, 657 e ss.. Tal como aconteceu no período pós II Guerra Mundial em que os estados mantiveram os poderes tributários de entidades governamentais locais (estados, länder, regiões ou províncias) a centralização dos poderes tributários (agora) numa entidade supranacional encontra entraves não só históricos mas também jurídicos e económicos. Sobre estes últimos veja-se W. OATES (1972) *Fiscal Federalism*, Harcourt-Brace, Nova Iorque.

⁹ Referimo-nos não só à liberdade de estabelecimento, mas também à liberdade de prestação de serviços, liberdade de circulação de

de uma zona de comércio livre¹⁰ colocou novos desafios para os quais os Estados-membros não estavam preparados.

O que acabamos de dizer não implica o reconhecimento, sem mais, dos mais amplos poderes estaduais em matéria de impostos directos. Nem mesmo o respeito pelo princípio da subsidiariedade – art.º 5.º do Tratado¹¹ – é suficiente para evitar a intromissão comunitária na regulamentação estadual neste domínio, ainda que apenas por via indirecta. É o que tem sucedido, quer no caso dos Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça quando instado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com as normas do Tratado das regras de direito interno dos estados-membros¹²,

capitais e à garantia de condições para a existência de um mercado concorrencial.

¹⁰ Sobre os espaços de integração económica veja-se, entre nós, Manuel PORTO (2004) *Economia: um texto introdutório*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 435 e ss..

¹¹ A integração fiscal e o respeito pela soberania dos estados constituem um dos maiores desafios na integração europeia. Sobre esta questão veja-se José Casalta NABAIS, “A soberania fiscal no quadro da integração europeia”, *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais* – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier, Coimbra Editora, 2007, 1025-1056.

¹² Como bem nota José Casalta NABAIS, “A soberania fiscal no quadro da integração europeia”, *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais* – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier, Coimbra Editora, 2007, 1039, trata-se aqui de uma verdadeira harmonização fiscal negativa. A limitação indirecta dos poderes estaduais em matéria de impostos directos serviu também de argumento nos Acórdãos do Tribunal de Justiça: Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão/França (Avoir fiscal)*, Proc. 270/83, Col. p. I-00273; Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Biehl*, Proc. 175/88, Col. p. I-1779; Acórdão de 13 de Novembro de 1990, *Comissão/Reino Unido*, Proc. 246/89, Col. p. I-4169 para justificar a decisão de declarar incompatíveis com as normas do Tratado relativas à liberdade de circulação de capitais, liberdade de prestação de serviços e

quer através da utilização de mecanismos de *soft law*¹³. O mercado¹⁴ acabaria ele próprio por contribuir para a aproximação da regulamentação estadual no domínio fiscal¹⁵. Esta fuga para as formas informais de harmonização (ou mesmo de uniformização) patenteia a necessidade de flexibilidade das regras mas também o receito de se avançar definitivamente para uma uniformização das regras¹⁶.

liberdade de estabelecimento certas normas internas dos estados em matéria de impostos directos. Em caso algum o Tribunal recorre à justificação dessa incompatibilidade com base na ideia de necessidade de harmonização.

¹³ De onde se destacam os códigos de conduta, ‘guidelines’ e as orientações. No caso dos impostos directos haverá de referir a Recomendação 93/390/CE, de 25 de Maio, a Recomendação 94/79/CE, de 21 de Dezembro e o Código de Conduta Relativo à Fiscalidade das Empresas. Para maiores desenvolvimentos cfr. C. M. CHINKIN “The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, 38 (1989), 850-866; Alan BOYLE, “Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, 48 (1999), 4, p. 901-913; HARTMUT HILLGENBERG, “A Fresh Look at Soft Law”, *European Journal of International Law*, 10 (1999-3), 499-515.

¹⁴ Neste sentido veja-se Francisco M. CARRASCO GONZÁLEZ, *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Union Europea*, Tiran lo Blanc, Valência, 2005.

¹⁵ Directamente relacionada com a harmonização feita pelo mercado está a questão da concorrência fiscal internacional. Veja-se, por todos, Fernando Rocha ANDRADE, “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação das Empresas”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XLV (2002), 49-284.

¹⁶ Não podemos falar, rigorosamente, em direito fiscal comunitário. Apesar de terem sido já adoptadas diversas formas de regulamentação comunitária e de harmonização do direito dos impostos indirectos, a verdade é que, no caso dos impostos directos, sobretudo, no caso dos impostos sobre pessoas não físicas há ainda um longo caminho a percorrer para que se possa falar em convergência de normas ou em harmonização. Esta insuficiência logrou consolidar uma situação de défice

A harmonização fiscal aparece assim como um instrumento na execução de medidas para implementação da união económica, mais especificamente, do mercado comum¹⁷.

Trata-se pois de uma área do direito comunitário em que não existe uma clara definição das competências estaduais e comunitárias. As doutrina e jurisprudência são unânimes em considerar que a fiscalidade directa, além de compreendida na esfera de competência exclusiva dos estados-membros¹⁸ concretiza a distribuição vertical de competências¹⁹.

A intervenção comunitária para a integração dos diversos sistemas estaduais far-se-á por via negativa, limitando-se aos casos em se considere que a actuação dos estados-membros por si só esta seja tida por insuficiente para dar cumprimento aos objectivos do mercado comum. A harmonização fiscal e questões conexas não são matérias de competência

democrático no domínio fiscal usualmente denominado como “european taxation without european representation”. Neste sentido, e sobre esta problemática, veja-se José Casalta NABAIS “A soberania fiscal no quadro da integração europeia”, *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, Coimbra Editora, 2007, 1039; Idem, “A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, 183 e ss, *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Almedina, Coimbra, 2006, 184 e ss.. Esta problemática não é imune às assimetrias existentes entre os diversos estados-membros e à necessidade de se prosseguir este objectivo através de mecanismos de cooperação reforçada ou integração diferenciada. A estreita ligação entre a fiscalidade e a sustentabilidade dos níveis de despesa estadual implica que sejam adoptadas cautelas especiais na regulamentação destas questões.

¹⁷ Neste sentido veja-se Paulo Pitta e CUNHA, “A harmonização fiscal europeia e o sistema fiscal português”, *Fisco*, 20 (1991-3), 23.

¹⁸ Vide Jurisprudência citada na nota 2.

¹⁹ Não analisaremos aqui esta questão. As referências que lhe faremos serão apenas a título incidental e reconduzem-se a referências mínimas mas que são tidas por essenciais para a nossa reflexão.

específica da Comunidade²⁰, devendo o princípio da subsidiariedade ser interpretado no sentido de abranger apenas aquelas situações em que a transferência de poderes dos estados-membros para a Comunidade se limita aos casos em que “seja necessária uma tomada de decisão colectiva”²¹, deixando de fora outros campos da política macroeconómica.

O núcleo principal da intervenção comunitária em matéria de impostos directos prende-se com a estrutura e o objectivo das normas fiscais internas, e é atingido através da interpretação das normas do Tratado levada a cabo pelo Tribunal de Justiça. Este, instado a pronunciar-se num qualquer processo sobre a compatibilidade das normas nacionais com o direito comunitário, verificará se a interpretação das normas de direito comunitário é compatível com a existência de normas de direito interno dos estados-membros que prevejam um tratamento diferenciado e ainda assim sejam compatíveis com a liberdade de circulação de capitais no interior da Comunidade prevista no art.º 56.º do Tratado. Pronuncia-se ainda sobre as excepções ao regime do art.º 56.º previstas no art.º 58.º do Tratado.

Em qualquer caso, as preocupações da Comunidade prendem-se com as possíveis distorções que a diversidade de regras fiscais na liberdade de circulação de capitais e no funcionamento do mercado de capitais²².

²⁰ Acórdão de 10 de Dezembro de 2002, *Tobacco*, Proc. C-491/01, Col., p. I-11453.

²¹ Paulo Pitta e CUNHA, *loc. cit.* (1991).

²² O Conselho recomendaria a uniformização das regras de cálculo da base de incidência limitando por esta via a concorrência fiscal. As perdas em termos de ‘soberania fiscal’ seria compensadas pelo aumento de transparência e controlabilidade dos movimentos transfronteiriços de capitais.

Ainda que balizada pelo princípio da subsidiariedade, a intervenção comunitária não fica completamente liberta de outros condicionalismos. Importa tomar também em consideração o art.º 94.º do Tratado. Em termos positivos, a Comunidade pode adoptar Directivas de aproximação²³ das legislações mas apenas nos casos em que essas medidas se possam considerar justificadas pela necessidade de instauração e funcionamento do mercado interno.

É ainda necessário verificar se esta restrição se encontra justificada à luz do critério estabelecido no art.º 58.º do Tratado, em especial no n.º 1, na al.b).

Os estados-membros lançam mão amiúde desta cláusula para justificar um tratamento não uniforme dos residentes e não residentes em matéria de fiscalidade directa. O Tribunal tem mantido decisões unânimes quanto à impossibilidade de interpretação do art.º 58.º no sentido de permitir a adopção de legislação nacional em matéria fiscal que permita a discriminação dos contribuintes apenas com base no local onde é feito o investimento, na nacionalidade ou na residência²⁴.

²³ O recurso à expressão ‘aproximação’ sugere que não se trata de uma harmonização em sentido estrito – cfr. nota 1 – limitando-se apenas a constatar as divergências entre os diversos sistemas jurídicos e apenas restringindo a liberdade legislativa dos estados na estrita medida do necessário para que seja atingido o objectivo do respeito pelo mercado único.

²⁴ O princípio da proibição da discriminação é alvo de uma formulação específica para as instituições financeiras quando estejam em causa procedimentos de supervisão prudencial, sendo dotado de uma verdadeira autonomia. Ao mesmo tempo reflecte o ténue equilíbrio entre as normas de Direito Comunitário e as normas de Direito Interno dos estados, apenas salvaguardada pelo reconhecimento das especificidades e dos objectivos do Tratado, no pleno respeito pela soberania dos estados-membros.

A interpretação deste princípio não pode ser desligada do entendimento que venha a ser feito do princípio da proporcionalidade, funcionando este último como um princípio de carácter geral que serve de base à actuação da comunidade em todos os domínios. Deve ser utilizado como critério para aferição dos interesses em jogo, como método de balanço destes e de equilíbrio dos meios jurídicos utilizados e das finalidades que se pretendem atingir. Substancialmente implica que o objectivo proposto seja atingido através da utilização do mecanismo que limite o mínimo possível os interesses em causa. Exige-se então que as medidas adoptadas sejam idóneas, necessárias e adequadas²⁵. Por idoneidade entende-se a potencial capacidade de atingir o objectivo pretendido de modo congruente, através do modo empregue; por necessidade, a impossibilidade de utilização de outros mecanismos e por adequação o facto de a actividade discricionária que se pretende efectuar apresentar uma contraposição de valores (força/importância) positiva relativamente ao valor que irá prevalecer.

A cláusula de excepção prevista no art.º 58.º do Tratado não opera de modo automático, sendo necessário que estejam preenchidas algumas condições: (1) o tratamento diferenciado não pode ter por base apenas a residência ou a nacionalidade; (2) a diferenciação baseia-se em razões de interesse geral, sendo que o regime estabelecido respeita o princípio da proporcionalidade e as medidas restritivas são idóneas e necessárias para que se atinjam os objectivos

²⁵ Fausto POCAR (2002) *Diritto dell'Unione e delle Comunità Europee*, 5.ª ed., Milão; Alexandro MELONCELLI “Il Controllo di Proporzionalità e la Giurisprudenza Comunitaria in Matéria Fiscale”, *Rivista di Diritto Tributário*, (2005-1), 779 e ss..

propostos pelo Tratado; (3) a coerência do sistema só será observada se as medidas restritivas se mantiverem.

No caso da livre circulação de capitais a justificação possível parecem ser as exigências imperativas de interesse geral. Possibilita-se assim que existam normas de direito interno dos estados-membros que consagrem um tratamento discriminatório desde que este seja justificado pela necessidade de proteger certos interesses. Para poder invocar esta excepção é necessário que as regulamentações nacionais tenham como destinatários todos os cidadãos comunitários e que o tratamento diferenciado seja apenas uma consequência indirecta da norma, e já não uma decorrência directa da aplicação da mesma. De entre estas condições a que assume um relevo preponderante é a coerência do sistema fiscal. Torna-se, pois, necessário determinar o sentido e alcance dessa expressão.

O avançar para a terceira fase da UEM implicou mudanças profundas no mercado de capitais: do mercado estadual passou-se para um mercado verdadeiramente europeu (global), com um elevadíssimo grau de integração e o esvanecer dos mercados nacionais²⁶. Num cenário destes desempenham um papel importante os obstáculos fiscais que são mesmo considerados como o único factor que pode condicionar a escolha do investimento, desincentivando ou incentivando a circulação transfronteiriça do capital.

²⁶ Para esta integração dos mercados financeiros muito contribuiu a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, e do Regulamento (CE) n.º 1725/2003, de 21 de Setembro de 2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade. A adopção destas normas permitiu também eliminar alguns obstáculos à livre circulação de capitais.

Até ao Tratado de Maastricht esta matéria encontrava-se regulada no capítulo IV, título III – liberdade de circulação de pessoas, de serviços e de capitais da segunda parte – Fundamentos da Comunidade²⁷. Com Maastricht passariam a integrar a terceira parte – políticas comunitárias – título II – política económica – capítulo III – a balança de pagamentos²⁸. A proibição das restrições passou a ser feita por remissão para a ideia de realização de um mercado único.

3. A circulação de capitais na União Europeia

3.1. *A liberdade de circulação como elemento essencial à realização do mercado comum*

A implementação do mercado único no espaço comunitário torna necessária a eliminação dos obstáculos à liberdade de circulação dos factores trabalho e capital, mas também das empresas, elemento essencial num mercado global. Nesta conjuntura a fiscalidade directa aparece como um instrumento eficiente para a eliminação de barreiras à liberdade de circulação de capitais, que, conjuntamente com o princípio da não discriminação, permitem eliminar as formas mais

²⁷ O Tratado de Roma continha uma disposição cautelosa quanto a esta questão referindo apenas que “os Estados membros suprirão progressivamente entre si, durante o período de transição e na medida em que tal for necessário ao bom funcionamento do mercado comum, as restrições aos movimentos de capitais”. Este artigo viria a ser revogado pelo tratado de Maastricht.

²⁸ Sobre as implicações desta nova inserção veja-se Philippe VIGNERON e Philippe STEINFELD “La Communauté Européenne et la Libre Circulation des Capitaux: Les Nouvelles Dispositions et Leurs Implications”, *Cahiers de Droit Européen*, (1996, 3-4), 401-441.

evidentes de protecționismo estatal, numa clara alusão ao compromisso político entre os interesses estaduais e comunitários na liberdade de circulação de capitais²⁹.

Na ausência de disposições do Tratado que consagrem amplos poderes no domínio da fiscalidade, e em especial da fiscalidade directa, a actuação comunitária fica então resumida ao princípio da não discriminação e a umas (poucas) medidas específicas tomadas ao abrigo das disposições do art.º 100.º do Tratado.

O princípio da não discriminação no domínio da fiscalidade directa encontra um suporte específico no art.º 58.º do Tratado, proibindo-se que seja feita qualquer distinção (injustificada) entre nacionais e não nacionais ou entre residentes e não residentes³⁰.

A aplicação deste princípio no domínio dos impostos directos comporta alguns problemas: a indeterminação, a extrema flexibilidade e o carácter substancial e não formal que este princípio vem assumindo, mercê da intervenção do Tribunal de Justiça.

Em rigor será possível censurar as disposições de uma norma interna dos estados que, não obstante não ser discri-

²⁹ Quanto aos critérios limitativos dos poderes estaduais veja-se M. Poiares MADURO, *We the Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Hart Publishing, Portland, USA, 1998, 60 e ss.

³⁰ Apesar de o Tratado, no seu art.º 12.º apenas proibir a discriminação com base na nacionalidade, o Tribunal tem entendido que existem formas de discriminação indirecta – Acórdão de 12 de Janeiro de 1974, *Sotgiu vs Desh Bundespost*, Proc. 152/73, Col., p. I-91 – como seja a baseada na residência. Sobre as várias formas de discriminação veja-se, por todos, Federico ORTINO, *From non discrimination to reasonableness: a paradigm shift in international economic law?*, Jean Monet, Working Paper 1/05..

minatória, ponha em causa a livre circulação de capitais ou a obstaculize. Não basta que seja dado aos residentes ou nacionais de outros estados o mesmo tratamento que é dado aos nacionais, é também necessário que a disciplina jurídica seja não proteccionista e não obstaculize a circulação intracomunitária de capitais. Tendemos a sustentar a ideia de que é necessário introduzir alguma razoabilidade na interpretação que o Tribunal de Justiça vem fazendo deste conceito.

Nos casos submetidos ao escrutínio do Tribunal de Justiça pretende examinar-se quais as diferenças entre os movimentos internos – porque ocorridos apenas dentro do território de um estado-membro – dos movimentos transfronteiriços – com factores de conexão com mais de uma ordem jurídica nacional. Trata-se de situações ambíguas do ponto de vista jurídico na medida em que, na maioria dos casos, não é clara qual(is) a(s) liberdade(s) que está(ão) a ser restringida(s). É difícil encontrar um caso em que apenas esteja em causa a liberdade de circulação de capitais, sem que, ao mesmo tempo, haja que considerar também a liberdade de circulação de serviços, a liberdade de estabelecimento ou a liberdade de circulação de trabalhadores.

Não obstante as semelhanças e padrões observados nas diversas decisões subsistem diferenças na caracterização e concretização do conceito de discriminação³¹. As normas de direito interno dos Estados-membros que estabeleçam um tratamento diferenciado de nacionais e não nacionais (ou residentes e não residentes, no entendimento do Tribunal já explicitado supra) apenas serão consideradas compatíveis com o direito comunitário, desde que se trate de medidas

³¹ Enquanto no Acórdão *Verkooijen*, cit., (44), se fala em dissuasão do investimento e na limitação à exportação de capitais, no Acórdão de 7 de Setembro de 2004, *Manninen*, Proc. C-319/02, Col., p. I-7477 (29) fala-se claramente em desvantagens e tratamento menos favorável.

não discriminatórias, na medida em que esta divergência de tratamento se fique a dever a uma diferença relevante entre as situações.

O Tribunal de Justiça não analisa a questão da discriminação propriamente dita. Ao invés de se referir em abstracto às semelhanças e dissemelhanças entre situações que poderiam fundamentar um tratamento diferenciado e as consequências daí decorrentes, faz apenas menção às características distintivas das duas situações que no caso concreto deram origem ao processo de reenvio. A referência à (in)justificação do tratamento diferenciado é apenas efectuado num momento *a posteriori*, aquando da análise das justificações apresentadas para tal³². O Tribunal de Justiça tem, invariavelmente, partido do pressuposto de que qualquer tratamento diferenciado constitui um tratamento discriminatório, e por essa razão limita-se a analisar as razões invocadas para essa diferenciação. O tratamento diferenciado é considerado um entrave colocado aos não-residentes, obstáculo este que pode ser, na realidade, meramente ilusório.

Em nenhum dos casos analisados o Tribunal de Justiça tentou construir uma noção de obstáculo, dissuasão ou movimentos de capitais³³.

³² Os Acórdãos que versam sobre estas matérias contêm, invariavelmente disposições como: “Torna-se necessário examinar se os entraves verificados podem ser justificados...” passando-se à análise dos argumentos que servem de justificação a esta diferenciação.

³³ Quanto a este ponto em concreto encontramos nos acórdãos do Tribunal de Justiça para a noção de movimentos de capitais constante da Directiva 88/361/CEE, do Conselho de 24 de Junho de 1988 adoptada com base nos artigos 69.º e 70.º do Tratado (revogados pelo Tratado de Amesterdão). Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Bauer Velag*, Proc. C-360/06, ainda não publicado, (43); Acórdão de 11 de Setembro de 2008, D.M.M.A., Proc. C-43/07, ainda não publicado, (29); Acórdão de 11 de Setembro de 2008, Proc. C-11/07, ainda não publicado,

Ao adoptar uma posição deste tipo, o Tribunal de Justiça aceita como verdadeiro o facto de que as decisões dos agentes económicos se prendem apenas com vantagens fiscais advenientes de uma determinada opção, descurando por completo quaisquer outras considerações. Uma opção depende, em última análise, de uma decisão pessoal e avalizada quanto às diversas opções em questão. Os efeitos fiscais do comportamento são apenas mais um factor a considerar. A ambiguidade da posição assumida pelo Tribunal de Justiça relativamente às medidas fiscais classificando qualquer tratamento diferenciado como constituindo uma restrição à livre circulação de capitais e considerando que esta viola as disposições do Tratado simplesmente porque trata de modo diverso situações que apenas apresentam conexão com o seu ordenamento jurídico interno daquelas que apresentam pontos de conexão com diversas ordens jurídicas nacionais, parece-nos, sem mais, inaceitável.

Esta ambiguidade não se restringe aos casos em que o Tribunal haja de concluir pela não conformidade com as disposições do Tratado de certas normas de direito interno dos estados-membros, mas também nos casos em que concluiu pela não desconformidade³⁴.

Apesar do que acabamos de referir, infere-se da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que a compatibilidade das normas de direito interno dos Estados com o direito comunitário será possível se todos eles basearem os seus sistemas

(38,39); Acórdão de 20 de Maio de 2008, *Orange European*, Proc. C-194/06, ainda não publicado, (100); Acórdão de 17 de Janeiro de 2008, *Jäger*, Proc. C-256/06, Col., p. I-00123, (29); Acórdão de 6 de Dezembro de 2007, *Ferderconsumatori e outros*, Proc. C-463/04 e C-464/04, Col., p. I-10419, (20) e acórdãos aí citados.

³⁴ Veja-se Acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, Proc. C-513/03, Col., p. I-1957.

de tributação directa no rendimento obtido apenas no seu território (independentemente da residência ou da nacionalidade da entidade que seja titular dele), abandonem o sistema de crédito do impostos, estabelecendo em alternativa isenções de base, e, em consequência da tributação do rendimento na fonte, abandonem a tributação do rendimento mundial, privilegiando a tributação real em detrimento da tributação pessoal³⁵.

Estamos em crer que a posição assumida pelo Tribunal de Justiça necessita de clarificação. Ademais não é sequer o único caminho possível para assacar da conformidade das normas de direito interno dos estados-membros com o direito comunitário. O Tribunal de Justiça parece ter ignorado, sucessivamente, que em matéria de impostos directos, a sua actuação se encontra limitada não só pelos princípios de Direito Comunitário, mas também pelos objectivos do mercado comum. Haveria, em cada caso, que determinar se e em que medida uma norma concreta põe em causa a implementação e funcionamento do mercado comum. Essa análise e referência nunca foram feitas.

3.2. *As excepções*

3.2.1. *O princípio da territorialidade e a escolha dos factores de conexão*

O exercício das liberdades consagradas no Tratado é incondicional e apenas pode ser limitado nos casos expres-

³⁵ Sobre a distinção e os problemas colocados pela tributação do rendimento real veja-se J. J. Teixeira RIBEIRO (1995) *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a ed., Almedina, Coimbra, 294 e ss; José Casalta NABAIS, (2006) *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Almeida, Coimbra, 64 e bibliografia aí citada.

samente previstos. No domínio da fiscalidade directa, o Tratado prevê a possibilidade de aplicação de normas de direito interno dos estados-membros que sejam discriminatórias, desde que essa discriminação não seja arbitrária. Como vimos no ponto precedente a concretização deste conceito é bastante ambígua.

Dada a actual configuração do ordenamento jurídico comunitário caberá aos estados-membros estabelecer os critérios de repartição dos impostos directos, definindo os elementos da tributação e os factores de conexão com o ordenamento jurídico que julguem relevantes. Nesta escolha estão sujeitos a limites decorrentes não só de direito interno como também do direito comunitário e do direito internacional, nomeadamente no que diz respeito à repartição horizontal do poder tributário³⁶.

A necessidade de determinação dos critérios repartição do poder tributário entre os diversos estados levanta a questão da escolha do factor de conexão tido por relevante. Tradicionalmente factores como a nacionalidade ou a residência foram eleitos como sendo capazes de revelar a ligação do contribuinte a um determinado estado, e nessa medida submeter os seus rendimentos à tributação de acordo com as regras desses mesmo ordenamento jurídico. Esta opção serviria concomitantemente o objectivo de tributação do rendimento mundial (*world wide income*) por se ter considerado que só desta forma se atinge o objectivo da justa tributação³⁷.

³⁶ Acórdãos de 12 de Maio de 1998, *Gilly*, Proc. C-336/96, Col., p. I-2793, (24 e 30); de 7 de Setembro de 2006, *N*, Proc. C-470/04, Col., p. I-7409, (44); de 14 de Novembro de 2006, *Kerckhaert e Morres*, Proc. C-513/04, Col. p. I-10967, (22 e 23), e Despacho do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 23 de Abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Proc. C-201/05, ainda não publicado.

³⁷ Ao permitir tomar em consideração o rendimento mundial é possível efectuar, no caso da tributação do rendimento das pessoas físicas

Com a globalização económica estes factores perdem relevo e a repartição deste poder e de distribuição da (possível) receita entre os diversos estados com os quais existem factores de conexão da actividade de onde provém o rendimento a ser tributado torna-se mais complexa³⁸.

O respeito pela soberania estadual no domínio da fiscalidade directa implica o reconhecimento da capacidade de cada estado adoptar as medidas que julgue adequadas e necessárias ao respeito por essa mesma soberania e garantia dos direitos daí decorrentes, nomeadamente do direito à receita fiscal³⁹. Este entendimento mostra-se de certo modo incompatível com a visão que o Tribunal de Justiça defende quanto à amplitude e alcance da liberdade de circulação de capitais, nomeadamente sustentando que o seu exercício dentro do espaço comunitário é incondicional⁴⁰, não podendo ficar subordinada quer a regras de direito interno dos estados quer de normas convencionais como as vertidas nas Convenções internacionais com vista à eliminação de Dupla Tributação (CDT's)⁴¹.

a pessoalização do imposto, dando cumprimento à ideia de justiça na tributação. A introdução de caracteres de pessoalização implica, porém algo mais que a consideração do rendimento global.

³⁸ Circunscrevemos a nossa análise aos casos em que os factores de conexão se encontram todos apenas dentro do território da Comunidade, e de entre estes aos casos em que uma determinada entidade, não obstante desenvolver toda (ou uma parte significativa) a sua actividade económica no território de estado, apresenta outros factores também eles tidos por relevantes com o território de outros estados-membros.

³⁹ Sobre esta questão veja-se, por todos, José Casalta NABAIS (1998) *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra.

⁴⁰ Acórdão *Avoir Fiscal*, cit., (26), Acórdão de 20 de Janeiro de 1992, *Bauchmann*, Proc. 204/90, Col., p. I-249 e Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielox*, cit..

⁴¹ A posição do Tribunal de Justiça quanto ao papel desempenhado pelas CDT's e à sua compatibilidade com as normas de direito comunitário é uma questão controversa. Por nós estamos de acordo com J. M.

A problemática em torno da relevância das CDT's e da capacidade para a sua celebração não se encontra isenta de críticas. Se por um lado se reconhece a competência dos estados-membros em celebrarem este tipo de acordos com outros estados-membros ou com países terceiros nos termos do art.º 293.º do Tratado⁴², verifica-se que a força vinculativa das suas disposições é ténue por efeito do disposto no art.º 307.º do Tratado, da falta de uniformidade das disposições, dos problemas interpretativos, da ausência de mecanismos de resolução de conflitos entre normas de CDT's e entre estas e as normas internas e do alcance limitado do princípio da não discriminação⁴³. É precisamente

CALDERÓN CARRERO quanto sustenta a existência de uma complementaridade entre CDT's e o Direito Comunitário. A relação de reciprocidade que foi estabelecida relega o Direito Comunitário para o campo de regulação onde as CDT's se revelem ineficazes ou insuficientes para eliminar a dupla tributação (em sentido amplo) e os objectivos da Comunidade. J. M. CALDERÓN CARRERO "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convénios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: hacia la 'comunitarización' de los CDIS?", *doc. n.º 4/02*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

⁴² Por um lado pode argumentar-se que as disposições do art.º 293.º do Tratado consagram uma dimensão do princípio da subsidiariedade no domínio da fiscalidade. A intervenção comunitária para eliminação da dupla tributação não é um objectivo previsto directamente no texto do Tratado o que torna necessário encontrar uma norma de suporte à actuação comunitária. O nível de harmonização atingido por meio das CDT's permitiria garantir as condições necessárias ao bom funcionamento do mercado interno, eliminando ou limitando os possíveis efeitos da dupla tributação de rendimentos e da concorrência fiscal. O entendimento de que a é à Comunidade que caber em primeira mão utilizar os expedientes que tem ao seu dispor para eliminar a dupla tributação e só quando estes não existam ou não sejam eficazes é que os estados-membros podem recorrer à celebração de CDT's com a mesma finalidade. No sentido de que o art.º 293.º do Tratado contém uma consagração expressa do princípio da subsidiariedade no domínio da fiscalidade veja-se

neste último ponto que reside a principal objecção à aplicação das CDT's na Comunidade apresentada pelo Tribunal quando convocado a apreciar da compatibilidade das normas com o direito comunitário⁴⁴.

Ramón FALCÓN Y TELLA (1988) *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, 139; René OFFERMANN "Tax treaties in conflict with EC Treaty: The Incompatibility of Anti-abuse Provisions and EC Law (Conference 13 March 1993, Fiscal Institute of Tilburg)", *EC Tax Review*, (1995-2), 97-104; A. J. EASSON (1992) *Taxation in the EU*, Athlone Press, Londres, 249 e ANNA MIRAULO (1990) *Doppia Imposizione Internazionale*, Guiffré, Milão, 38. Em sentido oposto veja-se por todos, LUC HINNECHENS "Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Application of the rules", *EC Tax Review*, (1995-4), 202-237. Uma posição mais moderada é defendida por LEHNER, que embora reconheça a competência exclusiva dos Estados-membros em matéria de fiscalidade directa sustenta que as instituições comunitárias não se encontram impedidas de adoptar medidas sempre que tal seja necessário e essencial para atingir os objectivos traçados pelo Tratado. Por nós somos da opinião que resulta do tratado a possibilidade de celebração de acordos para eliminação da dupla tributação ou de CDT's. Neste sentido veja-se ANTHONY PARRY e STEPHEN HARDY (1973) *EEC Law*, Sweet & Maxwell, Londres e M. LEHNER (1997) "EC Law and the Competence to abolish double taxation", *Tax Treaties and EC Law*, Wolfgang GASSNER e outros (org.), Kluwer, A Haia, 3 e ss.

⁴³ A estas conclusões chegou a Comissão – "Company Taxation in the Internal Market", 23 de Outubro de 2001.

⁴⁴ A atribuição de competência ao Tribunal de Justiça para interpretação das CDT's é limitada aos casos em que a própria convenção o estabeleça. Nos restantes casos o Tribunal pode apenas declarar a compatibilidade ou incompatibilidade das suas normas com as disposições dos Tratados. Por se tratar de normas de direito convencional e não de normas de direito interno (em sentido estrito) dos estados-membros, o Tribunal de Justiça não dispõe dos mesmos poderes, apenas podendo pronunciar-se sobre estas ao abrigo do mecanismo de reenvio prejudicial previsto no art.º 234.º do Tratado. A existência de mais amplos poderes de sindicância por parte do Tribunal de Justiça fica dependente de cláusula expressa.

Uma vez que não existe harmonização fiscal sequer ao nível dos factores de conexão estão criadas as condições para a existência de situações de dupla tributação jurídica e de isenção de tributação. Situações destas não são desejáveis por constituírem um entrave à livre circulação de capitais e à implementação de um espaço interno sem fronteiras internas. A dupla tributação jurídica discrimina negativamente determinados rendimentos e nessa medida entrava a circulação de capitais; a isenção de tributação de determinados rendimentos no território de um determinado estado membro atrai investimento apenas para esse estado penalizando as movimentações de capitais para o território dos restantes Estados-membros⁴⁵.

Nos Tratados não encontramos normas que consagrem a obrigatoriedade ou o desejo de eliminação da dupla tributação⁴⁶ mas tal é unanimemente considerado como essencial para que possamos falar na efectiva implementação de um mercado único com livre circulação de factores. Só num mercado onde exista plena mobilidade de factores de produção tal como existe em regra dentro do território de um

⁴⁵ Pode sustentar-se que se trataria aqui de uma situação que não entrava mas antes facilita a circulação de capitais. Por nós estamos em crer que se trata de uma situação susceptível de gerar problemas idênticos aos que decorrem da situação inversa. A isenção de tributação em sede de imposto sobre o rendimento penalizaria (comparativamente) os movimentos de capitais para fora desse território.

⁴⁶ Uma norma desse tipo pode ser encontrada no art.º 46.º, n.º 2 da Constituição da Confederação Helvética. Alguns autores consideram que resulta da interpretação conjunta dos art.ºs 239.º e 10.º do Tratado de obrigatoriedade de celebração por parte dos estados-membros de convenções que permitam eliminar a dupla tributação no território da Comunidade. Neste sentido veja-se Acórdão de 6 de Outubro de 1976, *Tessili/Dunlop*, Proc. 12/76, Col., p. 585 e Lucía MILLÁN MORO (1986) *La armonización de legislaciones en la CEE*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

único estado é que se pode falar na unicidade do mercado com a eliminação das barreiras invisíveis, que implica a eliminação de barreiras técnicas e fiscais⁴⁷.

3.2.2. *Exigências imperativas de interesse geral*

O respeito pela soberania estadual tal como se encontra consagrado no Tratado implica também que seja salvaguardada a coerência do sistema fiscal interno. O Tribunal de Justiça tem entendido em diversas ocasiões que este constitui um dos fundamentos susceptíveis de integrar o conceito de exigências imperativas de interesse geral⁴⁸, e nessa medida justificar o tratamento diferenciado entre contribuintes nacionais (ou residentes) e não nacionais (ou residentes no território de outro estado-membro), afastando a aplicação do artigo 56.º e caindo na excepção do art.º 58.º, n.º 1 al. a) do Tratado.

Mais uma vez estamos perante uma interpretação que não encontra suporte directo no texto do Tratado, sendo

⁴⁷ Na opinião de Manuel PORTO apenas existirá uma maior integração nos casos em que exista harmonização das políticas estaduais, com a transferência de poderes para uma entidade supra-nacional. Apesar de assistirmos actualmente – na União Europeia à adopção de políticas tendentes a esta maior integração a verdade é que há ainda um longo caminho a percorrer. Manuel PORTO (2004) *ob. cit.*, 436 e ss. Neste sentido veja-se também Dominique VILLEMOT (1995) *L' Harmonization Fiscale Européenne*, 2.ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 117; António Carlos dos SANTOS e Clotilde Celourico PALMA “A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 395 (1999 – Julho-Setembro), 11; Paula Rosado PEREIRA (2004) *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*, Almedina, Coimbra, 33 e ss.

⁴⁸ Acórdãos de 3 de Outubro de 1985, *Comissão/Bélgica*, Proc. 28/84, Col., p. I-3097; de 9 de Julho de 1992, *Comissão/Bélgica*, Proc. 2/90, Col., p. I-4431, Acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, *René-Zentral (Cassis de Dijon)*, Col., I-327.

um conceito criado pela Jurisprudência – pode dizer-se que uniforme – do Tribunal de Justiça, de forma a densificar o conteúdo normativo das als. a) e b) do art.º 58.º do Tratado, permitindo a aplicação de normas diferenciadas e discriminatórias na aceção dos art.ºs 12.º e 56.º do Tratado⁴⁹.

Encontrou-se assim um conceito indeterminado que carecerá de densificação concreta e acolhimento jurisprudencial casuístico⁵⁰. A amplitude e a maleabilidade do conceito permitem a adaptação às exigências do processo de integração comunitária. Este conceito engloba situações como a manutenção da coerência do sistema fiscal, a eficácia dos controlos fiscais e a evasão e fraudes fiscais. Não se consideram abarcadas pelo conceito situações como a ausência

⁴⁹ Contrariamente ao que acontece nos casos em que estejam em causa medidas indistintamente aplicáveis e que indirectamente sejam discriminatórias cuja justificação pode ser a prossecução de uma exigência imperativa, no caso de normas formalmente discriminatórias em razão da nacionalidade apenas pode ser justificada com base nas disposições do Tratado. Um tratamento diferenciado entre residentes e não residentes não pode ser qualificada como discriminação na aceção do Tratado. Neste sentido veja-se, Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx*, Proc. C-80/94, Col., p. I-02493 (19), apenas sendo de qualificar como tal nos casos em que não exista qualquer diferença objectiva susceptível de justificar a diferenciação de tratamento. Acórdão de 14 de Dezembro de 2006 *Denkavit*, Proc. C-170/05, Col., p. I-11949.

⁵⁰ A invocação em concreto da excepção de desta excepção como forma de justificação do tratamento diferenciado fica limitada aos casos em que não exista regulamentação comunitária exaustiva da questão – com base nos arts. 37.º, 94.º e 95.º do Tratado – Acórdão *Cassis de Dijon*, cit.. Na concretização da Jurisprudência constante deste Acórdão o Tribunal foi estabelecendo categorias de direitos e entidades protegidas. De entre a extensa jurisprudência, veja-se a título exemplificativo, Acórdãos de 4 de Dezembro de 1986, *Comissão/Alemanha*, Proc. 205/84, Col., p. 03755; Acórdão de 25 de Julho de 1991, *Gouda*, Proc. C-288/89, Col., p.I-4007;

de harmonização comunitária⁵¹, o princípio da reciprocidade⁵², a liberdade da escolha da forma jurídica⁵³, a compensação de uma vantagem fiscal⁵⁴, o risco de evasão fiscal⁵⁵, a perda ou redução de receitas fiscais⁵⁶ e a compensação administrativa discricionária⁵⁷.

⁵¹ Acórdão de 28 de Janeiro de 1990, *Bachmann*, Proc. 204/90, Col., p. I-00249 (11).

⁵² Acórdão *Avoir Fiscal*, cit., (24); Acórdão *Bauchmann*, cit., (11-16); Acórdão de 9 de Dezembro de 1981, *Comissão/Itália*, Proc. 193/80, col., I-3019 (19).

⁵³ Acórdão *Avoir Fiscal*, cit., (22).

⁵⁴ Acórdão de 27 de Junho de 1996, *Asscher*, Proc. C-107/94, Col., I-03089 (53).

⁵⁵ Acórdão *Avoir fiscal*, cit., (25), Acórdão de 16 de Julho de 1998, *ICI*, Proc. C-264/96, Col., p. I-46695, (26); Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Biehl*, Proc. 175/88, Col., p. I-01779, (46); Acórdão de 26 de Setembro de 2000, *Comissão/Bélgica*, Proc. C-478/98, Col. 2000, p. I-7587 (45); Acórdão de 21 de Novembro de 2002, *X e Y*, Proc. C-430/00, Col., p. I-10829, (62); Acórdão de 11 de Março de 2004, *De Lasteyrie du Sillant*, Proc. C-9/02, Col., p. I-02409, (51-52).

⁵⁶ Acórdão *ICI*, cit., (28 e 58), Acórdão de 28 de Abril de 1998, *Safir*, Proc. C-118/96, Col., p. I-01897, (34); Acórdão de 8 de Março de 1991, *Metallgesellschaft*, Proc. C-397/98 e C-410/98, Col., p. I-1727 (59); Acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Saint-Gobain ZN*, Proc. C-307/97, Col., p. I-6161, (51); Acórdão *Verkooijen*, cit., (48); Acórdão *X e Y*, cit., (50); Acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Danner*, Proc. C-136/00, Col., p. I-8147, (55-56); Acórdão *Skandia*, cit., (51); Acórdão de 18 de Setembro de 2003, *Bosal*, Proc. C-168/01, Col., p. I-09409, (42); Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Lenz*, Proc. 315/02, Col., p. I-07063 (40); Acórdão *Manninen*, cit., (42); Acórdão de 20 de Maio de 1976, *De Peijper*, Proc. 104/75, Rec. 1975, p. 613 (18), Acórdão *Comissão/Itália*, C-178/85, cit., (22).

⁵⁷ Acórdão *Biehl*, cit., (18); Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Schumacker*, Proc. 279/93, Col., p. I-00225, (54); *Comissão/Luxemburgo* (17); Acórdão de 4 de Abril de 1974, *Comissão/França*, Proc. 167/73, Rec., p. 359 (46 e 47); Acórdão *Comissão/Itália*, Proc. 168/85 cit.; Acórdão de 24 de Março de 1994, *Comissão/Bélgica*, Proc.

De entre estas justificações rejeitadas pelo Tribunal de Justiça a que nos coloca mais reticências é a da diminuição da receita fiscal. Apesar de concordarmos que não se pode questionar que, esta justificação por si só não é suficiente para se considerarem cumpridos os requisitos do art.º 58.º do Tratado, também não podemos aceitar que, sempre que a mesma seja invocada, o Tribunal de Justiça deixe de fazer uma análise dos pressupostos de aplicação daquele artigo e considere, sem mais, liminarmente indeferida a pretensão do estado, por entender que as questões financeiras relevam apenas num plano diverso daquele. A este entendimento não se opõe o art.º 58.º ou quaisquer outras normas do Tratado. O argumento de que a perda de receitas fiscais deve considerar-se relevante apenas noutra sede é falacioso e carece de fundamentação aceitável.

Desde a aprovação e entrada em vigor do Pacto de Estabilidade e Crescimento que a evolução da receita vem assumindo uma importância crescente na actuação dos estados-membros permitindo a implementação de políticas estaduais tidas por essenciais para o desenvolvimento interno e para a implementação das condições necessárias à criação de um verdadeiro mercado único. O argumento de perda de receita fiscal deve ser analisado partindo da justificação que lhe está na base. Dificilmente encontraremos situações de perda de receita fiscal sem que, ao mesmo tempo, estejam em causa situações de evasão ou fraude fiscal (ainda que pela utilização do instituto de abuso de direito).

Não permitir que os estados-membros adoptem medidas tendentes a evitar a fraude e evasão fiscais será efectuar uma interpretação *contra legem* da al. b) – 1.ª parte, do art.º

C-80/92, Col., p. I-1019 (20); Acórdão de 11 de Junho de 1991, *Comissão/França*, Proc. 307/89, Col., p. I-2093 (13).

58.º do Tratado. Tem sido defendido que apenas é permitida a actuação dos estados em violação do art.º 56.º quando esteja em causa uma situação de efectiva fraude fiscal e já não o risco de fraude ou evasão fiscal. Ora, e salvo o devido respeito por opinião diversa, a actuação preventiva não só é mais eficaz como na maioria dos casos a única forma de acautelar o respeito pela regulamentação nacional.

A posição assumida pelo Tribunal de Justiça desconsidera a possibilidade de tratamento diferenciado com base na dificuldade de controlo dos movimentos de capital. Para tal baseia-se não tanto na (im)possibilidade de um controlo eficaz mas sobretudo no facto de considerar que se encontram estabelecidos em normas de Direito Comunitário derivados mecanismos que permitem limitar ou mesmo eliminar situações de fraude e evasão fiscal como sejam a obrigatoriedade de cooperação entre as entidades dos diversos países na prestação de informação quanto à situação do contribuinte prevista na Directiva 77/799, do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre prémios de seguros, relegando a questão da obtenção de receitas para o plano estritamente financeiro.

O objectivo desta regulamentação é apenas a aproximação das disposições legais dos estados-membros relativas à troca de informação, mas não mais que isso. Não se consagrou a uniformização da informação que deve ser prestada pelos contribuintes o que inviabiliza a possibilidade de controlo sempre que existam divergências entre a informação requerida e aquela que pode ser prestada⁵⁸; falha também

⁵⁸ Esta impossibilidade deriva do facto de apenas ser necessária a cooperação quanto a um número limitado de impostos, não existindo qualquer uniformidade quanto aos elementos destes. Como decorre do

porque torna menos ‘atractivos’ os mecanismos de cooperação entre estados e vertidos em instrumentos de *soft law* que lhes permitiriam obter as informações tidas por relevantes. Esta Directiva não é suficiente para garantir a possibilidade de controlo dos movimentos de capitais e para evitar a fraude e evasão fiscais⁵⁹.

Ainda que consideremos que essa hipótese não lhes foi vedada, a verdade é que diminuiu a necessidade da sua celebração⁶⁰ e foi limitado o sentido e o alcance das CDT’s⁶¹.

próprio art.º 8.º da Directiva os Estados-membros não estão obrigados a promover investigações ou transmitir informações quando de tal actividade resulte a violação de normas legais ou de práticas administrativas. O Estado-membro requerido pode ainda recusar-se a fornecer a informação solicitada quando tal possa conduzir à violação de um segredo profissional – comercial, industrial ou outro – quando essa divulgação seja contrária à ordem pública, ou quando não exista possibilidade de o Estado-Membro requerente fornecer a mesma informação.

⁵⁹ Sobre a infracção fiscal veja-se entre nós SUSANA AIRES DE SOUSA (2006) *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, em especial 51-167 e bibliografia aí citada.

⁶⁰ Estamos aqui perante um caso de assimetria de informação. Neste sentido veja-se R. LUPI, “Concorrenza trai l Ordinamenti, Comunità Europee e Prelievo Tributário”, A. ZOPPINI (coord.), *La Concorrenza tra gli Ordinamenti Guiridici*, Bari, Laterza, 2003, 163 e ss.

⁶¹ A tributação dos rendimentos de residentes ou não residentes seria feita de forma objectiva, apenas sendo possível tomar em consideração os rendimentos e as despesas gerados no Estado-Membro em que a tributação é feita, tornando perfeitamente desnecessária a existência de convenções para prevenção da dupla tributação económica, abandonando-se definitivamente o princípio da tributação do rendimento mundial (*world wide income*). No sentido da consagração de um princípio deste tipo veja-se Acórdão de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, Proc. C-414/06, ainda não publicado, Acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura*, Proc. C-250/95, Col., p. I-02471 e Acórdão de 9 de Dezembro de 1965, *Singer*, Proc. 44/65, Col. 1965-1968, p. 251.

A necessidade de adopção de normas com essas finalidades pelos estados-membros mantém-se, servindo de justificação para a existência de normas que permitam o tratamento diferenciado de situações objectivamente comparáveis – e que podem mesmo ser consideradas como discriminatórias para efeitos do art.º 56.º do Tratado – desde que, claramente, o que esteja em causa seja evitar situações de fraude e evasão fiscais – art.º 58.º, n.º 1 al. b) do Tratado, desde que estas medidas se limitem ao estritamente necessário para atingir essa finalidade. Voltaremos a este ponto um pouco mais adiante quando nos referirmos ao princípio da proporcionalidade.

3.2.3. *A coerência do sistema fiscal*

A densificação do conceito de exigências imperativas de interesse geral pelo Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de invocação de razões de coerência do sistema fiscal nacional como justificação para a aplicação de normas discriminatórias⁶², acrescentado uma nova categoria ao catálogo das razões susceptíveis de justificar uma diferenciação de tratamento em razão da residência ou da nacionalidade, no domínio da circulação de capitais⁶³.

Depois de ter transposto a doutrina das exigências imperativas de interesse geral no Acórdão *Cassis de Dijon* o Tribunal de Justiça viria por diversas vezes estender a posição aí defendida para a livre prestação de serviços às restantes

⁶² Acórdão Comissão/Itália, Proc. C-168/85 cit.; Acórdão de 24 de Março de 1994, *Comissão/Bélgica*, Proc. C-80/92 cit., (20); Acórdão de 11 de Junho de 1991, *Comissão/França*, Processo 307/89 cit..

⁶³ LUÍS HINOJOSA MARTÍNEZ, “Reflexiones en torno al Concepto de Discriminación: Los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 2, 1997.

liberdades, evitando, na medida do possível, pronunciar-se sobre a questão da coerência de todo o sistema fiscal, reduzindo-a apenas à apreciação da coerência da justificação apresentada para a norma em causa e das implicações decorrentes da sua aplicação.

No seguimento desta jurisprudência parte da doutrina sustenta que em matéria fiscal que as regulamentações formalmente discriminatórias podem ser justificadas por exigências imperativas⁶⁴. Autores como BERLIN sustentam mesmo que a aplicação desta exceção às medidas formalmente discriminatórias em razão da residência desvirtuaria o conceito. As medidas formalmente discriminatórias podem ser justificadas apenas por recurso às exceções previstas expressamente no Tratado, enquanto que as medidas aplicáveis indistintamente podem ainda ser justificadas por razões imperativas de interesse geral⁶⁵.

Apesar aceitarmos que o sistema fiscal é constituído por um conjunto de normas e princípios predispostos em obediência a uma certa lógica e ordem, destinados a regulamentar a relação jurídico-fiscal⁶⁶ também entendemos que assim definido implicaria reconhecer-lhe uma dimensão tal que impossibilitaria qualquer juízo de apreciação quanto à sua lógica interna. Não é certamente com esta amplitude que o

⁶⁴ P. DEMARET, p. 317; Conclusões do Advogado Geral Léger, Processo Wielocks, 31; Paul FARMER e Richard LYAL (1995) *EC Tax Law*, Clarendon Press, Londres, 330; JAN WOUTERS “Fiscal Barriers to Companies’ Cross-Border Establishment in the Case Law of the EC Court of Justice” *14 Yearbook of European Law*, (1995), Clarendon Press, Oxford, 87.

⁶⁵ Dominique BERLIN “Jurisprudence Fiscale Européene: contentieux de l’harmonization”, *Révue Trimestrielle de Droit Européen*, n.º 1 (1994), 135-183.

⁶⁶ Sobre a necessidade de definição e alcance prático da noção de sistema fiscal veja-se entre nós José Casalta NABAIS (2006) *ob cit.*, 33-38.

conceito é utilizado pelo Tribunal de Justiça⁶⁷. Cabe à doutrina e à jurisprudência a tarefa de delimitação do conteúdo e do alcance desta expressão restringindo-a. Por nós não avançamos, por agora, mais.

Na sua análise o Tribunal parte da análise das normas aplicáveis ao caso concreto para aferir da coerência do sistema fiscal. A desconsideração das especificidades decorrentes do conjunto das normas aplicáveis às relações jurídico-fiscais que ocorrem num determinado território não lhe permite ter uma visão tão global quanto necessária para aferir da coerência do sistema. Este facto poder-nos-ia impelir a sustentar a impossibilidade de realização de uma interpretação eficaz das normas aplicáveis, no sentido de determinar se o afastamento da sua aplicabilidade poria em causa ou não a coerência do sistema fiscal. Nesta tarefa o Tribunal de Justiça será coadjuvado pelas partes que, nas suas alegações trarão ao processo posições acerca desta questão, e que não deverão ser desconsideradas.

A actividade do Tribunal de Justiça deve ir muito para além da análise das normas aplicáveis naquele caso concreto. É necessário tomar em consideração as implicações práticas da declaração de incompatibilidade/compatibilidade da norma com as disposições do Tratado, naquele caso concreto, bem como da adopção de normas alternativas e suas implicações para o sistema fiscal. Nesta análise não podem, em caso

⁶⁷ Não se encontra devidamente clarificado o entendimento que o Tribunal de Justiça tem de sistema fiscal ou sequer o alcance da expressão “coerência do sistema fiscal”. Esta imprecisão implica uma baixíssima taxa de sucesso da argumentação estadual: aproximadamente 5% nos casos em que esteja envolvida a *rule of reason* defense e 0% nos restantes casos. Autores como L. HINNECNESS sustentam que se torna inviável estabelecer tratamentos diferenciados em razão da nacionalidade ou da residência compatíveis com o Tratado.

algum, olvidar-se as finalidades da tributação, nomeadamente a finalidade de obtenção de receitas⁶⁸.

Ao mesmo tempo que afirma que a capacidade contributiva é determinada em função da “capacidade global de contribuição”, tomando em consideração a totalidade dos rendimentos e dos encargos a que esse contribuinte está sujeito⁶⁹ o Tribunal de Justiça ignora completamente a tributação ‘global’ que incide sobre esses rendimentos. Se é verdade que a capacidade contributiva apenas pode ser aferida correctamente por referência ao rendimento e encargos globais, também o é que um tratamento apenas pode ser considerado discriminatório pela avaliação em concreto do tratamento de que são alvo dois rendimentos idênticos tributados apenas num estado, ou parcelarmente em vários. A defender-se uma situação deste tipo, dever-se-ia também sustentar a possibilidade de um determinado contribuinte se sujeitar integralmente às regras de determinação da matéria tributável do estado com o qual a parcela mais significativa do seu rendimento mantenha um factor de conexão mais forte, independentemente do local da sua residência ou nacionalidade, tal como considerações relativas ao rendimento do agregado familiar, etc.

⁶⁸ Já referimos supra que o Tribunal rejeita liminarmente como causa justificativa para a existência de um tratamento diferenciado razões de perda de receita fiscal. Não mudamos de opinião quanto ao que aí defendemos. Pretendemos apenas esclarecer que, ainda que necessite de apoio de uma outra justificação, a coerência do sistema fiscal pode e deve ser também aferida em função das finalidades a que o mesmo sistema se propõe, e não obstante o facto de existirem finalidades extrafiscais, a verdade é que estas são meramente eventuais, enquanto que a finalidade fiscal existirá sempre. Neste sentido veja-se J. J. Teixeira RIBEIRO (1996) *ob. cit.*, 258-260; José Casalta NABAIS (2006) *ob. cit.*, 66 e ss.

⁶⁹ Acórdão *Schumacker*, *cit.*, (10).

Uma posição como a que vem sendo assumida pelo Tribunal de Justiça pode originar situações de discriminação positiva⁷⁰ incorrendo-se numa situação de violação do princípio da igualdade com consequências tão gravosas quanto as decorrentes da discriminação que se pretende evitar⁷¹.

A coerência do sistema fiscal como forma de justificação de uma diferenciação de tratamento fiscal apenas é mobilizável se existir um nexo directo entre o tratamento mais favorável e a ‘compensação’ desse tratamento mediante a tributação, efectuadas no quadro do mesmo imposto.⁷² Exige-se pois, para que possa ser invocada esta excepção que estejamos perante o mesmo contribuinte e o mesmo imposto, evitando-se a dupla tributação de rendimentos e controlando-se as restrições à livre circulação de capitais no espaço comunitário.

No âmbito da repartição de competências entre a jurisdição interna dos estados-membros e o Tribunal de Justiça nas causas que são submetidas ao julgamento deste último ao abrigo do art.º 234.º do Tratado, haverá que definir a extensão e os limites dessa competências.

Sem mais delongas diremos apenas o que resulta do próprio texto da norma, ou seja, ao Tribunal de Justiça caberá interpretar as normas constantes do Tratado definindo

⁷⁰ No Acórdão *Wielockx*, cit., pontos 20 e ss., é referido que o tratamento diferenciado de contribuintes que têm a sua residência num estado membro deduzir do rendimento sujeito ao imposto os lucros de uma empresa as despesas que afectem à constituição de uma reserva-velhice e recuse idêntica possibilidade aos de contribuintes que, não obstante não terem aí a sua residência habitual auferem a quase totalidade dos seus rendimentos nesse país, constitui uma discriminação contrária ao art.º 52.º do Tratado.

⁷¹ Usualmente esta consulta ao Tribunal é feita por recurso ao mecanismo de reenvio prejudicial ficando o julgador nacional vinculado à decisão do TJCE.

⁷² Acórdão *Verkooijen*, cit., (57) e Acórdão *Bosal*, cit..

abstractamente e/ou em concreto os requisitos para aferição da compatibilidade entre estas e as normas de direito interno dos Estados-membros, mas não mais que isso⁷³.

É ao órgão jurisdicional nacional⁷⁴ que cabe a interpretação das normas nacionais e determinar se essa interpretação

⁷³ Neste sentido veja-se também Conclusões do Advogado-geral La Pergola no Processo C-35/98, *Verkooijen*, Col. 2000, p. I-04071 (29); Acórdão de 15 de Maio de 1986, Proc. C-222/84, *Johnston*, Col., p. I-1651 (39).

⁷⁴ Utilizamos aqui a expressão ‘órgão jurisdicional competente’ ao invés de Tribunal Nacional de forma propositada. O conceito de órgão jurisdicional nacional como entidade competente para efectuar o reenvio tem sido sempre vista como uma *vexata quaestio* pelas Doutrina e Jurisprudência. No texto do Tratado evitou-se, desde a sua versão primitiva, a utilização da expressão “juiz” na convicção de que desta forma se estariam a evitar diferenças interpretativas originadas pela diversidade organizativas dos sistemas judiciais. Sobre este conceito veja-se, entre nós, António Barbosa de MELO (1996) *Notas de Contencioso Comunitário*, Policopiado, Coimbra, pp. 99; cfr. também Despacho do Tribunal de Justiça de 18 de Junho de 1980, *Borker*, Proc. 138/80, Col., p. 01975; Despacho do Tribunal de Justiça de 5 de Março de 1986, *Greis Untervergere*, Proc. 318/85, Col., p. 00955 e ss; Acórdão de 17 de Outubro de 1989, *Forbund i Danmark*, Proc. 109/88, Col., p. 03199 e ss; Acórdão de 23 de Março de 1982, *Nordsee*, Proc. 102/81, Col., p. 01095; Acórdão de 11 de Junho de 1986, *Pretore di Salò*, Proc. 14/86, Col., p. 02545; Acórdão de 12 de Dezembro de 1990, *Kaefer et Procacci*, Procs. C-100/89 e C-101/89, Col., p. I-04647; Acórdão de 30 de Março de 1993, *Coribau*, Proc. C-24/92, Col., p. I-01277; Acórdão de 27 de Abril de 1994, *Almelo*, Proc. C-393/92, Col., p. I-01477; Acórdão de 19 de Outubro de 1995, *Job Centre*, Proc. C-111/94, Col., p. I-3361; Acórdão de 17 de Setembro de 1997, *Dorsh*, Proc. C-54/96, Col., p. I-04961; Acórdão de 4 de Fevereiro de 1999, *Köllensperger et Atzwanger*, Proc. C-103/97, Col., p. I-00551 e ss; Acórdão *Garofalo*, Processos C-69/96 a C-79/96, Col., p. I-5603; Acórdão de 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, Proc. C-337/95, Col., p. I-06013; Acórdão de 22 de Outubro de 1998, *Jokela e Pitkäranta*, Processos C-9/97 e C-118/97, col. 1998 pp. I-6267; Acórdão de 2 de Março de 1999, *Eddline El-Yassini*, Proc. C-416/96, Col., p. I-01209.

é ou não compatível com aquela que o Tribunal de Justiça fez das normas comunitárias. Em caso algum o Tribunal de Justiça tem competência para proceder à interpretação das normas de direito interno dos estados-membros. Se não tem competência para interpretar isoladamente as normas de direito interno também não gozará da prerrogativa de interpretação do sentido e alcance do sistema jurídico (ainda que aqui apenas do sistema jurídico-fiscal) de um determinado estado-membro.

Ao Tribunal de Justiça cabe antes a tarefa de interpretação das normas de direito comunitário originário ou derivado⁷⁵, por forma a que o juiz nacional possa, em concreto, e após a interpretação das normas nacionais em causa, aferir da (in)compatibilidade existente entre ambas. Caso conclua pela compatibilidade, entre a norma de direito e a norma de direito comunitário aplicará a norma de direito interno; nos restantes casos a aplicação da norma nacional pode ser restringida, na medida em que isso se mostre ainda assim compatível com a interpretação e teleologia da mesma, e seja compatível com as exigências da norma de direito comunitário.

A delimitação da actividade e do âmbito de competência do Tribunal de Justiça não de mostra uma tarefa simples, e tem que ser abordada com algumas cautelas. Ao Tribunal de Justiça cabe, como já referimos, apenas e só interpretar as normas de direito comunitário, e já não afirmar se, no caso concreto existe a violação das mesmas por parte das normas de direito interno dos estados.

A interpretação das normas de Direito Comunitário originário pode ser feita quer pelos órgãos jurisdicionais nacionais quer pelo Tribunal de Justiça ao abrigo do art.º 234.º do Tratado. O mecanismo de reenvio prejudicial – sobretudo o de interpretação – é uma forma de cooperação entre

⁷⁵ Acórdão de 26 de Janeiro de 1990, *Faciola*, Proc. 286/88, Col. 1990, p. I-00191.

jurisdições, que tem por finalidade permitir uma aplicação uniforme do Direito Comunitário pelos órgãos jurisdicionais dos estados-membros⁷⁶. Fica de fora desta competência interpretativa do Tribunal de Justiça a apreciação de normas de direito interno dos estados. Apesar de não ter competência para se pronunciar sobre a validade ou a interpretação de normas de direito comunitário o Tribunal de Justiça pode tomar como ponto de referência as normas de direito nacional que são mobilizadas no processo em causa⁷⁷. Esta afirmação tem que ser entendida com algumas cautelas.

O Tribunal de Justiça pode conhecer as normas de direito nacional aplicáveis ao caso, a sua matriz e o seu sentido provável. Já não tem competência para interpretar nem sequer determinar o seu alcance prático e efeitos que daí decorrem.

A decisão que seja tomada pelo Tribunal de Justiça há-de limitar-se ao essencial para dar cumprimento ao pedido do órgão jurisdicional nacional, e não pretender substituir-se, de facto, ao julgador nacional nem eliminar ou limitar fortemente a tarefa decisória deste, pré-julgando o caso concreto. Uma decisão deste tipo não só desvirtuaria a função do mecanismo do art.º 234.º do Tratado como poderia mesmo conduzir à rejeição pelo órgão jurisdicional nacional da interpretação efectuada pelo Tribunal de Justiça⁷⁸.

⁷⁶ Neste sentido veja-se Fausto de QUADROS (2004) *O Direito da União Europeia*, Almedina, Coimbra, 455 e ss. O mecanismo de reenvio prejudicial conhece duas modalidades: o reenvio de interpretação e o reenvio de validade – por nós referir-nos-emos aqui apenas ao reenvio de interpretação por ser desprovido de interesse prático no caso concreto a referência à outra modalidade. Sobre esta questão veja-se Fausto de QUADROS e Ana MARTINS (2002) *Contencioso Comunitário*, Almedina, Coimbra, 45 e ss.

⁷⁷ Fausto de QUADROS (2004) *ob. cit.*, 460.

⁷⁸ Sobre a vinculatividade das decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça ao abrigo do art.º 234.º veja-se, Acórdão *Wünche*, cit. e jurisprudência aí citada.

Também não deve cair na tentação inversa, ou seja, efectuar uma interpretação de tal forma lata e abstracta que deixe ao julgador nacional uma margem de apreciação demasiado ampla e proferindo uma decisão inútil.

O Tribunal de Justiça deve, ouvidas as partes, fazer apenas e só uma interpretação da norma do Tratado, mas essa interpretação não deve ser feita em abstracto sem consideração das dúvidas que se colocaram ao julgador nacional. Com isto não pretendemos significar que o Tribunal de Justiça deve tomar em consideração todas as implicações decorrentes das normas nacionais pois a sua decisão deve ser sempre, num certo sentido, geral e abstracta⁷⁹. Cabe-lhe fornecer ao julgador do processo pendente na jurisdição nacional um princípio comunitário abstracto que este aplicará, no uso dos seus poderes processuais, ao caso concreto⁸⁰.

A forma como este juízo é transmitido no Acórdão do Tribunal de Justiça não pode ser efectivada por forma a atribuir a este órgão competências de que este não dispõe⁸¹.

⁷⁹ A decisão do Tribunal de Justiça em regra apenas produz efeitos no caso concreto e mesmo aí sofre limitações. Não existe verdadeiramente em direito comunitário uma figura similar ao caso julgado tal como é definido pelo direito processual civil da generalidade dos países, tratando-se antes de um caso interpretado. Não se trata de um processo entre as 'partes' do caso submetido a julgamento no órgão jurisdicional nacional, mas antes de um mecanismo de cooperação entre jurisdições, embora as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça devam ser consideradas como precedentes a ser respeitados pelas jurisdições nacionais.

⁸⁰ Neste sentido veja-se João Mota de CAMPOS e João Luiz Mota de CAMPOS (2007), *Manual de Direito Comunitário*, Coimbra Editora, Coimbra, 436; idem (2002) *Contencioso Comunitário*, Gulbenkian, Lisboa, 186.

⁸¹ Não podemos deixar de ter algumas reservas quanto à posição assumida por Luigi Ferrari BRAVO e Enzo Moavero MILANESI "La Corte dice: io, nel dispositivo della mia sentenza, no ti posso dire se c'è il contrasto. Però, io leggo il tuo quesito, lo interpreto, capisco dove tu

Utilizar disposições das normas nacionais para aferir a amplitude dos conceitos comunitários pode mesmo desvirtuar o sentido de alcance das normas comunitárias, posição esta esclarecida pelo próprio Tribunal de Justiça no Acórdão *Handelsgesellschaft*⁸².

A transposição desta ideia para a matéria da aplicação de normas diferenciadas relativas a impostos directos, coloca-nos perante uma questão delicada. Não raras vezes o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar-se acerca da compatibilidade de normas de direito interno dos estados com as

vuoi arrivare e allora ti faccio una sentenza che dice: se la norma interna dice a, b, c e d, e l'articolo X, ad esempio, in materia fiscale, del Trattato di Roma dice z, x e y, allora c'è contrasto fra la norma interna e la norma comunitaria (...) È una condanna indiretta dello Stato.” – *Lezioni di Diritto Comunitario I*, 4.^a ed., Editoriale Scientifica, p. 187. A sustentar-se uma posição similar a esta estar-se-ia claramente a atribuir uma competência ao Tribunal de Justiça de que este não dispõe: a interpretação dos actos normativos nacionais ou a declaração, por esta via, da sua (in)compatibilidade com as disposições do Tratado. Permitir-se-ia aos particulares a utilização de um mecanismo deste tipo por forma a obterem uma decisão com base na qual não só evitariam a aplicação da norma ao caso concreto – no caso de incompatibilidade das normas de direito comunitário pelas normas de direito nacional – como colocariam em causa as restantes disposições do Tratado em matéria de meios de acesso aos Tribunais comunitários. Não foi, certamente, por imponderação que os Estados-membros entenderam limitar a legitimidade activa nos processos a que se referem os art.ºs 226.º e 227.º do Tratado e por outro lado limitar os poderes de cognição do Tribunal de Justiça no mecanismo de acção ou reenvio prejudicial previsto no art.º 234.º a que agora nos referimos. Para esta nossa interpretação concorrem factos como a natureza da intervenção das partes, entre outras. Quando muito pode considerar-se que este mecanismo permite aos particulares a impugnação indirecta de normas de direito comunitário, que, privados de o fazer ao abrigo do art.º 230.º do Tratado, encontram aqui uma última possibilidade de os atacar, mas não mais que isso. Quedamo-nos, por ora, por aqui.

⁸² Acórdão de 17 de Dezembro de 1970, *Handelsgesellschaft*, Processo C-11/70, Col. p. 625 (edição especial portuguesa) (3).

normas do Tratado, questões estas que não cabem nas competências do Tribunal. Nem sempre esta questão é colocada de forma tão directa, mas antes de forma indirecta.

Na delimitação das competências do Tribunal de Justiça, haveremos que tomar em consideração não a forma mas a substância das questões que lhe são colocadas para reflexão. Dado que as normas em causa no domínio da tributação directa e da liberdade de circulação de capitais gozarem de aplicabilidade directa apenas se torna necessária a sua densificação.

Apesar do referido *supra*, no sentido de aferir a utilidade concreta da decisão a proferir pelo Tribunal de Justiça na resolução do litígio que originou o processo ao abrigo do art.º 234.º do Tratado, a verdade é que o conhecimento das normas que em concreto não pode servir de pretexto para proferir um acórdão que se substitua ao julgador nacional da sua tarefa decisória.

O Tribunal de Justiça há-de também rodear-se das cautelas necessárias para evitar a adopção de critérios *latos*, sem densificação suficiente para permitir uma aplicação uniforme do direito comunitário originário⁸³. Deve ainda abster-se de estabelecer critérios cuja densificação implique a análise das normas nacionais aplicáveis ao caso concreto. É precisamente esta última situação que tem ocorrido no domínio da aplicação dos artigos 52.º e ss do Tratado.

As contradições existentes na Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativas a determinadas questões, aliadas à falta de densificação quer no Tratado quer na Jurisprudência de determinados conceitos, vem adensar ainda mais as dúvidas acerca da aplicação das normas do art.º 52.º e ss. do Tratado, obstando a essa mesma aplicação uniforme.

⁸³ Se quanto ao Direito Comunitário Derivado nos referimos habitualmente a harmonização, no caso do Direito Comunitário originário é necessário tender-se para a aplicação uniforme.

Ainda que sustentemos que, na parte decisória do Acórdão, não é feita uma qualquer referência às normas de direito nacional aplicáveis, tal não significa necessariamente que o Tribunal de Justiça não ultrapasse as suas competências. O Acórdão não pode ser cindido em duas partes: uma expositiva e outra decisória. A parte decisória contém apenas conclusões, que hão-de poder ser fundamentadas na parte decisória. Nos casos em que, como acontece na generalidade dos Acórdãos por nós já citados relativos à livre circulação de capitais, se verifique que a argumentação para a decisão contida na parte final do Acórdão se funda na análise de normas de direito internos dos estados então teremos que concluir, forçosamente, que tal decisão viola as normas atributivas de competência ao Tribunal de Justiça.

Na generalidade dos casos estaremos perante situações que podem classificar-se de duvidosas. Outras há em que essas dúvidas são quase inexistentes. É precisamente o que ocorre quando falamos da concretização das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 56.º do Tratado. Como já foi referido em momento oportuno, o Tribunal de Justiça efectuou uma delimitação indirecta dos poderes estaduais em matéria de tributação indirecta, considerando existirem razões que não são susceptíveis de ser enquadradas dentro das excepções aí previstas, e considerando que outras o são.

Em caso algum é efectuada uma concretização – abstracta e sem referência a um qualquer ordenamento jurídico concreto – do conteúdo dessas normas. O Tribunal vai muito para além disso. Não só não define, como efectua uma interpretação extensiva (ou ostensiva, diríamos) do conteúdo das referidas normas⁸⁴.

⁸⁴ Esta tendência é bem patente nas Conclusões do Advogado-Geral Maduro no Processo *Marks & Spencer* (71), ou nas Conclusões da Advogada-Geral Kokott no Processo *Manninen* quando sustenta que

Muito dificilmente se pode sustentar, qualquer que seja a corrente doutrinária seguida, que a interpretação feita pelo Tribunal de Justiça seja ainda assim interpretação e já não a criação de normas *ad hoc* para a resolução do caso concreto sustido na jurisdição de um estado-membro⁸⁵. Compreende-se a finalidade do Tribunal de Justiça – a uniformização das regras em matéria de tributação directa⁸⁶ por forma a facilitar a circulação de capitais no espaço comunitário – mas não se aceita, sem mais, que a mesma seja feita ao arrepio das

“não estamos perante uma discriminação arbitrária porque o tratamento diferenciado incide sobre factos distintos.”. A mesma posição foi adoptada no Acórdão *Schumacker* por se tratar de um tratamento diferenciado entre residentes e não residentes, por “não se encontrarem em situações comparáveis”; ou até mesmo quando defende que o efeito discriminatório pode resultar inclusivamente da necessidade de cumprimento de algumas medidas puramente administrativas. A este propósito veja-se o referido no Acórdão de 28 de Abril de 1998, *Safir*, Proc. C-118/96, Col., p. I-01897, reiterado, entre outros, no Acórdão de 11 de Setembro de 2007, Comissão/Alemanha, Proc. C-318/05, Col., p. I-06957 e no Acórdão de 30 de Janeiro de 2007, Comissão/Dinamarca, Proc. C-150/04, Col., p. I-01163. Precisou o Tribunal que “mesmo simples encargos que afectem os procedimentos administrativos devem ser considerados como sendo de natureza a criar efeito dissuasivo relativamente aos destinatários dos serviços.” Este argumento é, *mutatis mutandis*, mobilizável para as restantes liberdades. O mesmo podemos dizer quanto à questão da (ir)relevância das normas contidas em CDT’s e aos problemas que estas pretendem solucionar.

⁸⁵ Muito dificilmente podemos aceitar que seja possível definir em abstracto as condições para que se conclua pela manutenção da coerência do sistema fiscal de um estado-membro sem análise das normas em causa e de todo o sistema fiscal. O mesmo vale para considerações relativas à liberdade da escolha da forma jurídica, compensação de uma vantagem fiscal, risco de evasão fiscal ou exigências imperativas de interesse geral (onde se insere a coerência fiscal do sistema).

⁸⁶ Veja-se, por exemplo, Acórdão *Bauchmann*, cit., Acórdão *Futura*, cit., e Conclusões do Advogado-Geral Maduro no Processo *Marks & Spencer*.

normas de direito comunitário originário. No mesmo sentido apontam as atribuições em matéria de distribuição de competências entre os estados-membros e a Comunidade, e dentro desta, entre os seus órgãos, como já foi referido.

Decorre directamente do texto do Tratado – *maxime* dos art.^{os} 90.º e ss, em especial art.º 94.º que a intervenção comunitária para harmonização das regras da fiscalidade directa se resume à possibilidade de aprovação de Directivas. A sua adopção há-de ser justificada por imposições decorrentes da implementação ou do funcionamento do mercado único, seguindo-se o procedimento de cooperação e deliberando o Conselho por unanimidade.

A permitir-se que, na interpretação das normas do Tratado, o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a validade das disposições legais nacionais, estar-se-ia a esvaziar de conteúdo esta norma e as razões atinentes à consagração desta solução. Esta mesma conclusão permanece plenamente válida ainda que se trate de uma referência indirecta às normas de direito interno dos estados-membros, desde que a pronúncia seja feita com base na análise e interpretação dessas mesmas normas, ou que o efeito decorra da (pretensa) vinculatividade da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça⁸⁷.

As normas de direito interno dos estados que consagram um tratamento diferenciado, para que possam ser consideradas compatíveis com as excepções terão que consagrar restrições proporcionais⁸⁸.

⁸⁷ Como já tivemos ocasião de referir supra a decisão não há-de ser de tal forma abstracta que não permita ao decisor nacional retirar daí quaisquer consequências para o caso concreto, mas também não pode limitar o poder discricionário que este tem na aplicação e interpretação das normas de direito interno.

⁸⁸ Conclusões do Advogado-Geral La Pergola no Processo C-35/98, apresentadas em 24 de Junho de 1999, Col. 2000, p. I-4071 (28) e acórdãos aí citados.

4. (A ambivalência d') O princípio da proporcionalidade

A diferenciação entre contribuintes residentes e não residentes, nacionais e não nacionais para efeitos de tributação através de impostos directos e preenchidos os requisitos do art.º 58.º do Tratado é ainda necessário aferir do respeito pelo princípio da proporcionalidade⁸⁹.

Do ponto de vista abstracto o respeito pelo princípio da proporcionalidade implica a adopção de medidas que sejam apropriadas e necessárias para o cumprimento dos objectivos propostos. De entre as várias soluções possíveis há-de optar-se por aquela que consagre a medida menos restritiva.

A aplicação deste princípio não é compatível com o estabelecimento apriorístico de critérios de conformidade, o que dificulta a tarefa do Tribunal de Justiça. Impossibilitado de se pronunciar acerca do mérito e validade das normas de direito interno dos estados-membros resta-lhe ponderar quais as limitações que será razoável decorrerem das normas de Direito Comunitário⁹⁰. Reitera-se que sendo esta uma

⁸⁹ Sobre o princípio da proporcionalidade veja-se P. GAVAZZONI, “Principi del “diveto di eccesso” e di “proporcionalità” nella giurisprudenza tributaria tedesca”, *Rivista di Diritto Tributario*, (1995-I), 311 e ss; Nicholas EMILIOU (1996) *The principle of proportionality in european law – a comparative study*, Kluwer Law International, Londres; F. G. JACOBS, “Recent developments in the principle of proportionality in european community law”, in Evelyn ELLIS (1999) *The principle of proportionality in the Laws of Europe*, Oxford, Hart Publishing, 1999. Sobre a distinção entre proibição do árbitro e princípio da proporcionalidade veja-se entre nós Dulce LOPES (2003) *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Comunitário – uma perspectiva de controlo*, Dissertação de Mestrado, Politécnico de Coimbra.

⁹⁰ Neste sentido veja-se Takis TRIDIMAS (2006) *The General Principles of EU Law*, 2.ª ed., Oxford EC Law, 138.

actividade levada a cabo pelo julgador comunitário deve circunscrever-se à interpretação das normas de direito comunitário abstendo-se de adoptar uma posição que vincule o julgador nacional na sua tarefa de aplicador da norma⁹¹. Trata-se de um juízo que, só muito dificilmente se pode conceber seja realizado em abstracto e sem referência a uma qualquer norma concreta.

Por nós somos da opinião que, em face da repartição de competências entre as duas jurisdições – comunitária e nacional – caberá ao aplicador da norma nacional ao caso concreto aferir se este princípio se encontra preenchido ou não. Impedido de se pronunciar sobre a norma em concreto, para o órgão jurisdicional comunitário fica reservada a tarefa de interpretação e definição de standards mínimos para aferir a validade de medidas consideradas restritivas da livre circulação de capitais⁹². Não é, bem se vê, uma tarefa simples.

Da análise da Jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta clara a tendência para considerar incompatíveis com o princípio da proporcionalidade as normas dos ordenamentos jurídicos nacionais que sejam abstractamente susceptíveis de afectar ou tornar mais oneroso o exercício da liberdade de circulação de capitais dentro do território da comunidade⁹³.

⁹¹ Ao Tribunal cabe apenas determinar se aquela norma, ou uma determinada interpretação que dela é feita, viola ou não as normas comunitárias. Terminada esta tarefa, e nos casos em que seja de concluir pela sua compatibilidade (ainda que parcial) com o direito comunitário fica o Tribunal inibido de adoptar uma qualquer posição que inviabilize um ou vários sentidos da norma, para além dos ‘desconformes’.

⁹² Acórdão de 19 de Setembro de 2000, *Ampafrance-Sanofi*, Procs. C-177/99 e C-181/99, Col., p. I-07013.

⁹³ Não se compreende como a partir da análise de algumas normas de um único ordenamento jurídico se pode inferir que se trata de um tratamento desfavorável para um determinado contribuinte. O que se passa é que essas normas efectuação uma diferenciação, com base num

Esta limitação indirecta do poder estadual não encontra suporte nas competências que lhe foram conferidas pelo Tratado e Regulamento do Tribunal de Justiça.

G. DE BÜRGA⁹⁴ e C. TOMESCHAT⁹⁵ entendem que o respeito pelo princípio da proporcionalidade por parte da norma nacional há-de ser avaliado de acordo com três parâmetros ou testes: da adequação (*suitability*), da medida menos restritiva (*the least restrictive alternative test*) e da proporcionalidade em sentido estrito (*proportionality stricto sensu*). A norma que prescreve um tratamento discriminatório há-de mostrar ser apropriada para atingir os fins a que se propõe, ou seja, deverá existir compatibilidade entre a ratio e os efeitos práticos da norma, devendo optar-se sempre pela medida que restrinja em menor medida a liberdade de circulação de capitais desde que, mesmo que se trate da medida menos restritiva, não estejamos perante uma restrição excessiva.

Esta posição, apesar de recebida pela Jurisprudência do Tribunal de Justiça, não tem sido aplicada numa versão

determinado critério – a sede efectiva da sociedade – presumindo-se desde logo que esse rendimento é alvo de tributação no país onde é gerado, sendo também (presumivelmente) tributado posteriormente na esfera do detentor do capital, que irá ser tributado de acordo com as regras de outro país que irão fazer uma discriminação segundo a origem do rendimento. Considerações como a constantes do Acórdão *P. Manninen*, cit., (32), que referem a existência de uma restrição incompatível com o Tratado dos movimentos transfronteiriços de capitais ao imporem uma tributação diferenciada dos investimentos em acções de sociedades com sede no estrangeiro deveriam ser alvo de uma fundamentação mais assertiva.

⁹⁴ Grainne de BÜRGA, “The Principle of Proportionality and its Application in EC Law”, *13 Year Book of European Law* (1993), Oxford University Press, 105.

⁹⁵ C. TOMUSCHAT (1977) “Le Principe de proportionnalité: Quis iudicabit?”, *13 Cahiers de Droit Européen*, 97.

‘resumida’ optando-se por efectuar apenas dois testes: o da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito englobando neste último a análise ou possibilidade de existência de medidas menos restritivas do que a proposta e a proporcionalidade em sentido estrito⁹⁶.

Na concretização destes pressupostos o Tribunal comunitário tem, quase invariavelmente, partido do pressuposto de que não é possível a distinção entre contribuintes nacionais e não nacionais e, *mutatis mutandis*, residentes e não residentes e o respeito pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de circulação de capitais. Esta corrente jurisprudencial ficaria que conhecida por jurisprudência *Schumacker*⁹⁷ tem servido de fundamento às decisões que consideram incompatíveis com as disposições do Tratado da existência de normas nacionais que consagrem um tratamento diferenciado em função da nacionalidade ou da residência⁹⁸.

⁹⁶ Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, Col., p. I-10837 (35); Acórdão *Futura*, cit., (26); *De Lasteyrie du Saillant*, cit., (49).

⁹⁷ Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Proc. 279/93, Col., p. I-00225.

⁹⁸ Deixaremos de parte a referência aprofundada a esta questão. Não podemos, contudo, deixar de mencionar que a letra do art.º 58.º, n.º 1 al. a) do Tratado faz, efectivamente, referência à possibilidade de diferenciação de tratamento com base na residência ou na nacionalidade excepcionando-se situações de discriminação arbitrária ou de restrições aos movimentos de capitais. Assim sendo, sempre teria o Tribunal de Justiça que emitir orientações para a densificação do n.º 3 do art.º 58.º assim como do art.º 56.º que permitam aos Estados-Membros adoptar medidas que efectuem uma distinção com base nesses pressupostos e mantenham a compatibilidade com as disposições do Tratado. Ao invés disso a opção tem sido pela análise (ainda que indirecta, mas sempre no processo) das normas de direito nacional cuja aplicação esteja em causa, e a referência específica e concreta à sua compatibilidade com as referidas

A sustentar-se a possibilidade de adopção por parte do Tribunal de Justiça de decisões materialmente idênticas às que nos vimos referindo só muito dificilmente poderia ser considerada compatível com a distribuição de poderes entre a Comunidade (e dentro desta dos seus órgãos) e os estados-membros, o mesmo seria dizer, o cumprimento do princípio da subsidiariedade.

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito impõe, como se vê, limites à actuação estadual em matéria de restrições à liberdade de circulação de capitais no território da União. Impõe também limites à actuação do Tribunal de Justiça: este há-de determinar em abstracto qual a densificação que deve ser dada a este princípio na concretização das disposições do art.º 58.º n.ºs 1 e 3 do Tratado com base nos poderes que lhe foram conferidos e tomando em consideração as implicações práticas da limitação dos poderes estaduais.

A restrição imposta aos estados-membros na prossecução dos objectivos do Tratado há-de também ela ser conforme ao princípio da proporcionalidade tal como o definimos supra. Tratando-se de matérias da competência exclusiva dos estados-membros, como sucede no caso dos impostos directos, a limitação deste poder (soberano) far-se-á apenas na medida em que as disposições do Tratado, escolhendo de entre as diversas possibilidades a que se mostre menos limitadora.

disposições de direito comunitário. Na sequência do que acabamos de referir, o Acórdão *Marks & Spencer*, cit., (37) sustentou-se que a residência dos contribuintes poderia servir de justificação para a existência de um tratamento diferenciado entre contribuintes residentes e não residentes, desde que essa distinção se funde em elementos objectivos. No mesmo sentido, veja-se Acórdão *Comissão/França (Avoir Fiscal)*, cit., (18).

São os órgãos jurisdicionais nacionais quem se encontra em melhores condições para aferir o respeito pelo princípio da proporcionalidade. Só estes dispõem de todos os elementos necessários para a interpretação e análise das normas de direito interno. São estes que podem, após pronúncia do Tribunal de Justiça relativa à interpretação das normas do Tratado, verificar se foi ou não respeitado o princípio da proporcionalidade, definidos que tenham sido pelo Tribunal de Justiça os parâmetros a utilizar nessa avaliação.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Fernando Rocha

2002 – “Concorrência Fiscal Internacional na Tributação das Empresas”, *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XLV (2002), 49-284;

BERLIN, Dominique

1992 – “Jurisprudence Fiscale Européene: contentieux de l’harmonization”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, n.º 1 (2004), 135-183;

BOYLE, Alan

1999 – “Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, 48 (1999), 4, p. 901-913;

BRAVO, Luigo Ferrari e MILANESI, Enzo Moavero

2000 – *Lezioni di Diritto Comunitario I*, 4.^a ed., Editoriale Scientifica;

BÛRCA, Grainne de

1993 – “The Principle of Proportionality and its Application in EC Law”, *13 Year Book of European Law*, Oxford University Press;

CALDERÓN CARRERO, J. M.

2002 – “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convénios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: hacia la ‘comunitarización’ de los CDIS?”, *doc. n.º 4/02*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid;

CALHEIROS, J. M. Albuquerque

1997 – “Harmonização de legislações – Que futuro?”, *Em torno da revisão do Tratado da União Europeia*, AAVV, Coimbra, 1997, 131-144;

CAMPOS, João Mota de e CAMPOS, João Luiz Mota de

2002 – *Contencioso Comunitário*, Gulbenkian, Lisboa;

2007 – *Manual de Direito Comunitário*, Coimbra Editora, Coimbra;

CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.

2005 – *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Union Europea*, Tiran lo Blanc, Valência;

CHINKIN, C. M.

1989 – “The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law”, *International and Comparative Law Quarterly*, 38 (1989), 850-866;

CUNHA, Paulo de Pitta e

1991 – “A harmonização fiscal europeia e o sistema fiscal português”, *Fisco*, 20 (1991-3), 23-28;

2002 – “Tax Harmonization”, *O Euro e o Mundo*, PAULO DE PITTA E CUNHA e MANUEL PORTO (coord.), Almedina, Coimbra, 2002, 45-54;

EASSON, A. J.

1992 – *Taxation in the EU*, Athlone Press, Londres;

EMILIOU, Nicholas

1996 – *The principle of proportionality in european law – a comparative study*, Kluwer Law International, Londres;

FALCÓN Y TELLÁ, Ramón

1988 – *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988;

FARMER, Paul e LYAL, Richard

1995 – *EC Tax Law*, Clarendon Press, Londres;

GAVAZZONI, P.

1995 – “Principi del “diveto di eccesso” e di “proporzionalità” nella giurisprudenza tributaria tedesca”, *Rivista di Diritto Tributario*, (1995-I), 311 e ss.;

HILLGENBERG, Hartmut

1999 – “A Fresh Look at Soft Law”, *European Journal of International Law*, 10 (1999-3), 499-515;

HINNECHENS, Luc

1995 – “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Application of the rules”, *EC Tax Review*, (1995-4), 202-237;

HINOJOSA MARTÍNEZ, Luís

1997 – “Reflexiones en torno al Concepto de Discriminación: Los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 2;

JACOBS, F. G.

1999 – “Recent developments in the principle of proportionality in European community law”, in EVELYN ELLIS, *The principle of proportionality in the Laws of Europe*, Oxford, Hart Publishing;

LEHNER, M.

1997 – “EC Law and the Competence to abolish double taxation”, *Tax Treaties and EC Law*, WOLFGANG GASSNER e outros (org.), Kluwer, A Haia, 3 e ss.;

LOPES, Dulce

2003 – *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Comunitário – uma perspectiva de controlo*, Dissertação de Mestrado, Policopiado, Coimbra;

LUPI, R.

2003 – “Concorrenza tra i Ordinamenti, Comunità Europee e Prelievo Tributario”, A. ZOPPINI (coord.), *La Concorrenza tra gli Ordinamenti Giuridici*, Bari, Laterza, 2003, 163 e ss.;

MADURO, M. Poiares

1998 – *We the Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*, Hart Publishing, Portland, USA;

MÉGRET, J.

1967 – “La Technique communautaire d’harmonization des législations: l’article 100.”; *Révue du Marché Commun*, 181 e ss;

MELO, António Barbosa de

1996 – *Notas de Contencioso Comunitário*, Policopiado, Coimbra;

MELONCELLI, Alexandro

2005 – “Il Controllo di Proporzionalità e la Giurisprudenza Comunitaria in Materia Fiscale”, *Rivista di Diritto Tributario*, (2005-1), 779 e ss.;

MILLÁN MORO, Lucía

1986 – *La armonización de legislaciones en la CEE*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid;

MIRAULO, Anna

1990 – *Doppia Imposizione Internazionale*, Guiffré, Milão;

NABAIS, José Casalta

1998 – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra;

2006 – *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Almeida, Coimbra;

- 2006 – “A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”, *Por um Estado Fiscal Sustentável – Estudos de Direito Fiscal*, 183 e ss, *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Almedina, Coimbra, 2006, 184 e ss.;
- 2007 – “A soberania fiscal no quadro da integração europeia”, *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, Coimbra Editora, 2007, 1025-1056;

OATES, W.

1972 – *Fiscal Federalism*, Harcourt-Brace, Nova Iorque;

OFFERMANN, René

1993 – “Tax treaties in conflict with EC Treaty: The Incompatibility of Anti-abuse Provisions and EC Law (Conference 13 March 1993, Fiscal Institute of Tilburg”, *EC Tax Review*, (1995-2), 97-104;

ORTINO, Federico

2005 – *From non discrimination to reasonableness: a paradigm shift in international economic law?*, Jean Monet, *Working Paper 1/05*;

PARRY, Anrhone e HARDY, Stephen

1973 – *EEC Law*, Sweet & Maxwell, Londres;

PEREIRA, Paula Rosado

2004 – *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*, Almedina, Coimbra;

POCAR, Fausto

2002 – *Diritto dell’Unione e delle Comunità Europee*, 5.^a ed., Milão;

PORTO, Manuel

2004 – *Economia: um texto introdutório*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra;

QUADROS, Fausto de

2004 – *O Direito da União Europeia*, Almedina, Coimbra;

QUADROS, Fausto de e MARTINS, Ana

2002 – *Contencioso Comunitário*, Almedina, Coimbra;

RIBEIRO, J. J. Teixeira

1995 – *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a ed. Almedina, Coimbra;

ROCAGLIATTA, Franco

1999 – “Il Diritto Tributario Comunitario”, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coord. VICTOR UCKMAR, Pádua, 657 e ss.;

- SANTOS, António Carlos e PALMA, Clotilde Celourico
1999 – “A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 395 (1999 – Julho-Setembro), 7-36;
- SNYDER, Francis
2000 – *The Europeanisation of Law: the Legal Effects of European Integration*, Oxford, Hart Publishing;
- SOUSA, Susana Aires de
2006 – *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora;
- TOMUSCHAT, C.
1977 – Le Principe de proportionalité: Quis iudicabit?, 13 Cahiers de Droit Européen, 97;
- TRIDIMAS, Takis
2006 – *The General Principles of EU Law*, 2.^a ed. Oxford EC Law;
- VILLEMOT, Dominique
1995 – *L’ Harmonization Fiscale Européenne*, 2.^a ed., Presses Universitaires de France, Paris;
- VIGNERON, Philippe e STEINFELD, Philippe
1996 – “La Communauté Européenne et la Libre Circulation des Capitaux: Les Nouvelles Dispositions et Leurs Implications”, *Cahiers de Droit Européen*, (1996, 3-4), 401-441;
- WOUTERS, Jan
1995 – “Fiscal Barriers to Companies’ Cross-Border Establishment in the Case Law of the EC Court of Justice” *14 Yearbook of European Law*, (1995), Clarendon Press, Oxford;

Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades

1965

Acórdão de 9 de Dezembro de 1965, *Singer*, Proc. 44/65, Col. 1965-1968, p. 251;

1970

Acórdão de 17 de Dezembro de 1970, *Handelsgesellschaft*, Processo C-11/70, Col. p. 625 (edição especial portuguesa);

1974

Acórdão de 12 de Janeiro de 1974, *Sotgiu vs Desh Bundespost*, Proc. 152/73, Col., p. I-91;

Acórdão de 4 de Abril de 1974, *Comissão/França*, Proc. 167/73, Rec., p. 359;

1976

Acórdão de 20 de Maio de 1976, *De Peijper*, Proc.104/75, Rec. 1975, p. 613;

Acórdão de 6 de Outubro de 1976, *Tessili/Dunlop*, Proc. 12/76, Col., p. 585;

1979

Acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, *René-Zentral (Cassis de Dijon)*, Col., I-327;

1980

Despacho do Tribunal de Justiça de 18 de Junho de 1980, *Borker*, Proc. 138/80, Col., p. 01975;

1981

Acórdão de 9 de Dezembro de 1981, *Comissão/Itália*, Proc. 193/80, col., I-3019;

1982

Acórdão de 23 de Março de 1982, *Nordsee*, Proc.102/81, Col., p. 01095;

1985

Acórdãos de 3 de Outubro de 1985, *Comissão/Bélgica*, Proc. 28/84, Col., p. I-3097;

1986

Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão/França (Avoir fiscal)*, Proc. 270/83, Col. p. I-00273;

Despacho do Tribunal de Justiça de 5 de Março de 1986, *Greis Untervergere*, Proc. 318/85, Col., p. 00955 e ss;

Acórdão de 15 de Maio de 1986, Proc. C-222/84, *Johnston*, Col., p. I-1651;

Acórdão de 11 de Junho de 1986, *Pretore di Salò*, Proc. 14/86, Col., p. 02545;

Acórdãos de 4 de Dezembro de 1986, *Comissão/Alemanha*, Proc. 205/84, Col., p. 03755;

1989

Acórdão de 17 de Outubro de 1989, *Forbund i Danmark*, Proc. 109/88, Col., p. 03199 e ss;

1990

Acórdão de 26 de Janeiro de 1990, *Faciola*, Proc. 286/88,col. 1990, p. I-00191;

Acórdão de 28 de Janeiro de 1990, *Bachmann*, Proc. 204/90, Col., p. I-00249;

Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Biehl*, Proc. 175/88, Col. p. I-1779;

Acórdão de 13 de Novembro de 1990, *Comissão/Reino Unido*, Proc. 246/89, Col. p. I-4169;

Acórdão de 12 de Dezembro de 1990, *Kaefer et Procacci*, Procs. C-100/89 e C-101/89, Col., p. I-04647;

1991

Acórdão de 8 de Março de 1991, *Metallgesellschaft*, Proc. C-397/98 e C-410/98, Col., p. I-1727;

Acórdão de 11 de Junho de 1991, *Comissão/França*, Proc. 307/89, Col., p.I-2093;

Acórdão de 25 de Julho de 1991, *Gouda*, Proc. C-288/89, Col., p. I-4007;

1992

Acórdão de 20 de Janeiro de 1992, *Bauchmann*, Proc. 204/90, Col., p. I-249;

Acórdão de 9 de Julho de 1992, *Comissão/Bélgica*, Proc. 2/90, Col., p. I-4431;

1993

Acórdão de 30 de Março de 1993, *Coribau*, Proc. C-24/92, Col., p. I-01277;

1994

Acórdão de 24 de Março de 1994, *Comissão/Bélgica*, Proc. C-80/92, Col., p. I-1019;

Acórdão de 27 de Abril de 1994, *Almelo*, Proc. C-393/92, Col., p. I-01477;

1995

Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Schumacker*, Proc. 279/93, Col., p. I-00225;

Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx*, Proc. C-80/94, Col., p. I-2493;

Acórdão de 19 de Outubro de 1995, *Job Centre*, Proc. C-111/94, Col., p. I-3361;

1996

Acórdão de 27 de Junho de 1996, *Asscher*, Proc. C-107/94, Col., I-03089;

1997

Acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura*, Proc. C-250/95, Col., p. I-02471;

Acórdão de 17 de Setembro de 1997, *Dorsh*, Proc. C-54/96, Col., p. I-04961;

Acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Saint-Gobain ZN*, Proc. C-307/97, Col., p. I-6161;

Acórdão de 16 de Outubro de 1997, Proc. C-69/96 a C-79/96, *Garofalo*, Col., p. I-5603;

Acórdão de 4 de Novembro de 1997, *Parfums Christian Dior*, Proc. C-337/95, Col., p. I-06013;

1998

Acórdão de 28 de Abril de 1998, *Safir*, Proc. C-118/96, Col., p. I-01897;

Acórdãos de 12 de Maio de 1998, *Gilly*, Proc. C-336/96, Col., p. I-2793;

Acórdão de 16 de Julho de 1998, *ICI*, Proc. C-264/96, Col., p. I-46695;

Acórdão de 22 de Outubro de 1998, *Jokela e Pitkäranta*, Processos C-9/97 e C-118/97, col. 1998 pp. I-6267,

1999

Acórdão de 4 de Fevereiro de 1999, *Köllensperger et Atzwanger*, Proc. C-103/97, Col., p. I-00551 e ss;

Acórdão de 2 de Março de 1999, *Eddline El-Yassini*, Proc. C-416/96, Col., p. I-01209;

2000

Acórdão de 6 de Junho de 2000, *Verkooijen*, Proc. C-35/98, Col., p. I-4071;

Acórdão de 19 de Setembro de 2000, *Ampafrance-Sanofi*, Procs. C-177/99 e C-181/99, Col., p. I-07013;

Acórdão de 26 de Setembro de 2000, *Comissão/Bélgica*, Proc. C-478/98, Col. 2000, p. I-7587;

Acórdão de 21 de Novembro de 2002, *X e Y*, Proc. C-430/00, Col., p. I-10829;

2002

Acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Danner*, Proc. C-136/00, Col., p. I-8147;

Acórdão de 10 de Dezembro de 2002, *Tobacco*, Proc. C-491/01, Col., p. I-11453;

2003

Acórdão de 18 de Setembro de 2003, *Bosal*, Proc. C-168/01, Col., p. I-09409;

2004

Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Lenz*, Proc. 315/02, Col., p. I-07063;

Acórdão de 7 de Setembro de 2004, *Manninen*, Proc. C-319/02, Col., p. I-7477;

Acórdão de 11 de Março de 2004, *De Lasteyrie du Sillant*, Proc. C-9/02, Col., p. I-02409;

2005

Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, Col., p. I-10837;

2006

Acórdão de 7 de Setembro de 2006, *N*, Proc. C-470/04, Col., p. I-7409,

Acórdão de 14 de Novembro de 2006, *Kerkhaert e Morres*, Proc. C-513/04, Col. p. I-10967;

Acórdão de 14 de Dezembro de 2006 *Denkavit*, Proc. C-170/05, Col., p. I-11949;

2007

- Acórdão de 30 de Janeiro de 2007, *Comissão/Reino da Dinamarca*, Proc. C-150/04, Col., p. I-1163;
- Acórdão de 11 de Setembro de 2007, *Comissão/Alemanha*, Proc. C-318/05, Col., p. I-06957;
- Acórdão de 6 de Dezembro de 2007, *Ferderconsumatori e outros*, Proc C-463/04 e C-464/04, Col., p. I-10419;

2008

- Acórdão de 17 de Janeiro de 2008, *Jäger*, Proc. C-256/06, Col., p. I-00123;
- Despacho do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 23 de Abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Proc. C-201/05, ainda não publicado;
- Acórdão de 15 de Maio de 2008, *Lidl Belgium*, Proc. C-414/06, ainda não publicado;
- Acórdão de 20 de Maio de 2008, *Orange European*, Proc. C-194/06, ainda não publicado;
- Acórdão de 11 de Setembro de 2008, *D.M.M.A.*, Proc. C-43/07, ainda não publicado;
- Acórdão de 11 de Setembro de 2008, Proc. C-11/07, ainda não publicado;
- Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Bauer Velag*, Proc. C-360/06, ainda não publicado;

Conclusões de Advogados-Gerais

- Conclusões do Advogado Geral Léger, Processo Wielocks, apresentadas em 31 de Maio de 1995, Col. 1995, p. I-02493;
- Conclusões do Advogado-Geral La Pergola no Processo C-35/98, apresentadas em 24 de Junho de 1999, Col. 2000, p. I-4071;
- Conclusões do Advogado-geral La Pergola no Processo *Verkooijen*, Col. 2000, p. I-04071;
- Conclusões da Advogada-Geral Kokott no Processo *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004, Col. 2004, p. I-07477;
- Conclusões do Advogado-Geral Poiares Maduro no Processo *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, Col. 2005, p. I-10837.

Maria Matilde Lavouras
Assistente da Faculdade de Direito de Coimbra