



Hélder Borges Vilela

Soberania fiscal na União Europeia

- os Estados e o Mercado Interno

Dissertação em Ciências Jurídico-Políticas
Menção em Direito Fiscal

2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Soberania fiscal na União Europeia - os Estados e o Mercado Interno

Tax Sovereignty in the European Union
- the States and the Internal Market

Hélder Borges Vilela

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre),
em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal

Orientador:
Prof. Doutor José Casalta Nabais

Coimbra, 2016

RESUMO: Neste trabalho exploramos e analisamos as restrições que a pertença à União Europeia e ao Mercado Interno comporta para a soberania fiscal dos Estados-membros. Começamos por explorar o conceito de soberania e o conceito de soberania fiscal, esclarecendo algumas divisões que se identificam na doutrina. De seguida revemos o estado da integração fiscal positiva e investigamos as liberdades fundamentais do mercado interno e a sua relevância fiscal. Abordamos o potencial restritivo do regime dos auxílios de Estado e da soft law, concluindo que a tributação se encontra num vácuo axiológico decorrente da primazia que o direito comunitário atribui ao mercado. A problemática da concorrência fiscal é também analisada enquanto consequência da criação do mercado interno – tratamos neste âmbito das restrições à soberania fiscal decorrentes da concorrência fiscal e dos meios utilizados para a combater. Concluimos que a soberania fiscal dos Estados-membros sofre extensas restrições em virtude da separação idealizada pelo direito comunitário entre Estados e mercado.

Palavras-chave: soberania fiscal, mercado interno, TJUE, concorrência fiscal

ABSTRACT: This work explores and analyzes the restrictions suffered by the tax sovereignty of the EU Member States due to their participation in the European Union and in the Internal Market. We begin by exploring the concepts of sovereignty and tax sovereignty, shedding some light on the different views authors have regarding these concepts. We then review the current state of positive integration of tax law and investigate the tax consequences of the fundamental freedoms of the internal market. We study the restrictive potential of the State aid provisions and soft law, concluding that taxation has fallen into an axiological vacuum, caused by the primacy of market values in EU law. Tax competition is also studied as a consequence of the creation of the internal market – we approach the restrictions of the States' tax sovereignty deriving from tax competition and from the mechanisms used against it. We conclude that the tax sovereignty of Member States is severely restricted in light of the division between States and markets carried out by EU Law.

Keywords: tax sovereignty, internal market, ECJ, tax competition

ABREVIATURAS

CE – Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

ÍNDICE

Introdução	6
I) Soberania fiscal	8
1. Definições	8
1. De soberania	8
a. Estados soberanos na União Europeia?	10
2. Da soberania fiscal	11
a. Soberania adjectivada	11
b. Poder tributário	13
c. Poder jurídico autónomo e exclusivo	14
d. Como pretensão funcional	15
e. Síntese	16
2. Necessidade	16
1. Poder funcional	16
2. Soma dos poderes do Estado	17
3. Porquê soberania?	17
II) Limitações directas à soberania fiscal	20
1. As normas do Tratado	20
2. Integração positiva	21
1. Formas de integração	21
a. Princípios da atribuição e da subsidiariedade	23
2. Tributação directa	25
a. Os poderes da União no papel	25
b. A falta de poder na prática	27
c. Directivas substantivas	28
3. Tributação indirecta	30
4. Extensão do campo de aplicação de directivas a situações meramente internas? ...	32
3. Integração negativa	33
1. As quatro liberdades fundamentais e a proibição de discriminação em razão da nacionalidade	34
a. Discriminação inversa	37
2. As liberdades fundamentais	39
a. Liberdade de circulação de mercadorias	39
b. Liberdade de circulação de pessoas	39
i. Livre circulação de trabalhadores	39

ii. Liberdade de estabelecimento	40
iii. Quando não existe nexó económico	42
c. Liberdade de prestação de serviços	43
d. Liberdade de circulação de capitais	43
3. A expansão do campo de aplicação das liberdades fundamentais	44
4. Justificação das restrições	45
a. Coerência do sistema fiscal	46
b. Controlo e supervisão fiscais	49
c. Repartição equilibrada do poder tributário	50
d. Princípio da territorialidade	51
e. Luta contra a evasão fiscal	52
f. Críticas	53
5. Justificações não aceites	54
a. Existência de solução administrativa	54
b. Existência de vantagens compensatórias	55
c. Perda de receitas e erosão da base tributária	56
d. Críticas	57
6. Exemplos adicionais da relevância fiscal das liberdades fundamentais	58
a. Consideração da situação pessoal do contribuinte	58
b. Impostos à saída	59
c. Subcapitalização	62
d. Controlled Foreign Corporation	64
e. Dedutibilidade de prejuízos	66
f. Donativos a instituições de utilidade pública	66
7. O regime dos auxílios de Estado	68
a. Conceito	69
b. Autonomia regional	73
c. Fundamentação da actuação da Comissão	75
4. A Convenção de Arbitragem	77
5. A soft law	79
6. A aplicabilidade do Direito da União às Convenções de Dupla Tributação	81
7. A oposição entre os princípios do Direito da União e os princípios nacionais de Direito Fiscal	82
1. Princípio do primado do direito da União	85
2. A aplicabilidade directa	86
III) Limitações indirectas à soberania fiscal	88

1. Concorrência fiscal	88
1. Concorrência fiscal benéfica e prejudicial	89
2. A concorrência fiscal na União Europeia	91
a. Existência e extensão	91
i. O Relatório Ruding	95
ii. O Memorando Monti e o relatório subsequente	96
b. Combate à concorrência fiscal	97
i. O regime relativo às distorções do mercado interno	97
ii. Regras relativas ao funcionamento da União Económica e Monetária	101
iii. Código de Conduta	103
3. O novo paradigma	105
Conclusão	108
Bibliografia	112
Jurisprudência da União Europeia	120
Comunicações, documentos e relatórios	122
Índice de esquemas e gráficos	124

INTRODUÇÃO

A soberania é um termo fabuloso, muito usado por políticos e meios de comunicação social, sem que haja uma ideia clara e precisa do seu significado.¹ Diz-se inclusive que a soberania fiscal está em vias de desaparecer na União Europeia.² Será que é assim?

O nosso trabalho visa esclarecer alguma dessa confusão. Assim, começamos por definir soberania no seu contexto jurídico-político, verificamos em que medida é que se aplica à área da fiscalidade, e trataremos de verificar em que medida é que esta é afectada pela União Europeia e, em particular, pela construção do mercado interno.

A primeira parte do nosso trabalho trata do conceito de soberania e da aplicação deste conceito ao âmbito fiscal. De facto, se o próprio conceito de soberania apresenta divergências que é preciso esclarecer, a aplicação deste conceito à área fiscal não é sem os seus problemas. Os autores apresentam soluções diferentes para o problema da soberania fiscal, que nós tratamos de apresentar, optando pela solução que nos parece mais adequada à prossecução da nossa investigação e mais coerente do ponto de vista lógico.

A segunda parte do nosso trabalho trata das limitações directas à soberania fiscal. Limitações directas são aquelas que resultam na implementação do mercado interno, como a harmonização legislativa, a aplicação das liberdades fundamentais da União Europeia e o regime dos auxílios de Estado. É aqui que se investigam as formas de integração comunitária, conjuntamente com as suas consequências. O nosso foco incide particularmente sobre os impostos directos, em virtude de os impostos indirectos serem unanimemente considerados como a área onde os Estados-membros já não detêm soberania, e em virtude da especial natureza dos impostos directos, onde se reflectem com maior intensidade considerações de política social e económica.

A terceira parte do nosso trabalho trata das limitações indirectas à soberania fiscal. Limitações indirectas são aquelas que resultam da existência de um mercado único, ou seja, da maior integração económica verificada no seio da União Europeia. As limitações que trataremos nesta parte são limitações impostas pela globalização, mas que assumem especial

¹ John Redwood, «Sovereignty, power: EU Remain's deliberate confusion - The Commentator», acedido 16 de Junho de 2016, http://www.thecommentator.com/article/6332/sovereignty_power_eu_remain_s_deliberate_confusion.

² Gianmarco Monsellato, «“La souveraineté fiscale est en train de disparaître en Europe”». Interview de Gianmarco Monsellato dans Le Monde du 10 janvier - Fiscalité et stratégie, un blog de Taj», acedido 14 de Janeiro de 2016, <http://taj-strategie.fr/spip.php?article98>.

relevância no seio da União Europeia, considerando o elevado grau de integração económica que esta promove. Trataremos ainda das limitações decorrentes da participação na União Económica e Monetária e das disposições que visam proteger a integridade do mercado interno. Enquadramos esta secção sob o tema da concorrência fiscal, que acaba por trespassar estes tópicos.

I) SOBERANIA FISCAL

1. Definições

1. De soberania

«O estudante que invade aquele temível domínio, a literatura da doutrina da soberania, encontra-se num mundo onde as diferenças de opinião são tantas e tão fundamentais de modo a desculpar uma atitude de cinismo ou desespero. Num momento aprende que a soberania é necessariamente absoluta, no seguinte que é eternamente limitada. Ora lhe dizem que, pela natureza das coisas, a soberania deve ser una e indivisível; ora é confrontado com exemplos definitivos de soberanias que foram divididas ou abdicadas»³

O excerto que acabámos de citar resume o grande problema com o estudo do conceito de soberania: a grande diversidade e disparidade de teorias emanadas a respeito deste conceito. A ideia de soberania serviu, ao longo da história, diferentes interesses; foi usado por filósofos e políticos de correntes diversas e, segundo alguns, perdeu hoje a sua utilidade.

A palavra soberania vem do Latim, onde significa que vem de cima ou está acima. Apesar de ser referido antes por vários outros autores anteriores,⁴ o termo ganha visibilidade para representar um poder superior com JEAN BODIN, que, na versão francesa de “Os seis livros da república”, introduz o termo *souveraineté*. Este termo surge num contexto histórico preciso, numa altura em que os Estados lutavam por se estabelecer na Europa medieval, contra as pressões dos senhores feudais, por um lado, e contra as pressões do Papado e do Sacro Império (e as respectivas pretensões de domínio universal), por outro.⁵

A noção de soberania n”Os seis livros da república” não aponta para uma soberania absoluta, sem qualquer restrição. Pelo contrário, o seu autor começa por distinguir entre as leis particulares e a lei divina e a lei das nações, sendo o soberano senhor das primeiras e sujeito das segundas.⁶ Não existe aqui nenhuma ideia de soberania absoluta, sem limites de

³ W. Jethro Brown, «Sovereignty», *Juridical Review* 18 (1906): 1.

⁴ Noemi García Gestoso, «Sobre los orígenes históricos y teóricos del concepto de soberanía: especial referencia a los seis libros de la República de J. Bodino», *Revista de estudios políticos*, n. 120 (2003): 312–13.

⁵ *Ibid.*, 301–4.

⁶ Como se pode ler no Livro I, cap. VIII - «a pessoa do soberano está sempre isenta nos termos da lei, por mais poder e autoridade que dê a outro» e ainda «não ocorre assim com o príncipe soberano, que está obrigado apenas a prestar contas a Deus» - Jean Bodin, *Los Seis Libros de República*, trad. Pedro Bravo

qualquer espécie. Como diz BODIN, o poder «é absoluto e soberano, porque não está sujeito a obedecer a outra condição senão obedecer aquilo que a lei de Deus e a lei natural ordenam».⁷

A ideia de soberania como poder ilimitado, que durante muito tempo conformou as relações internacionais e a maneira de entender o Estado, deve-se a Hobbes e foi aproveitada pelos Estados à procura de legitimação para a sua crescente centralização. É nesta linha que se fala dos Tratados de Vestefália, que reconheceram os princípios da soberania e da igualdade dos Estados no plano internacional.⁸ Esta afirmação da soberania acabava por corresponder mais à afirmação da soberania do príncipe (na maior parte dos casos, o monarca absoluto) do que à soberania do Estado ou à soberania de um qualquer poder.

Posteriormente, por associação, deu-se a “soberanização” das funções estatais, ou seja, passou a considerar-se que as funções do Estado são, por serem funções do Estado, soberanas.⁹

Com o advento do constitucionalismo, surgiu a ideia de soberania nacional – a Nação substitui o monarca como soberano. Reflexo dessa mudança é a Constituição francesa de 1791, cujo título III, artigo 1º, estatui que a Soberania é una, indivisível, inalienável, imprescritível e pertence à nação. Ora, como se percebe, a nação não é um sujeito com vontade e capacidade de actuação de per si. A formação da sua vontade e a execução correspondente só podem fazer-se através de intermediários, através de órgãos.

Nesta altura impõe-se a necessidade de separar titularidade e exercício da soberania. A soberania única, indivisível e inalienável têm um único titular (povo, nação, Estado, parlamento, consoante a tradição jurídica de cada país), que é depois exercida por uma pluralidade de órgãos – constituindo hoje a divisão do exercício da soberania um paradigma do Estado de direito.

Esses órgãos não estão, contudo, em igual posição. Como a nação não tem uma boca e uma vontade únicas, requer-se um processo prévio de formação de vontade pública, cujo resultado é a lei e cujo autor é um órgão representativo.¹⁰

Gala (Madrid: Editorial Tecnos, 1997), 48–49.

⁷ Ibid., 52.

⁸ Carla Amado Gomes, «A evolução do conceito de soberania», *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 399 (2000): 143.

⁹ José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo* (Coimbra: Almedina, 1998), 295.

¹⁰ Ibid., 293–95.

Assim, em suma, a soberania corresponde hoje ao poder jurídico supremo, não estando sujeito internamente a qualquer outro poder, e estando, externamente, independente. Mas não podemos deixar de sublinhar, na medida em que se trata de um poder jurídico, será limitado, o que não afecta a sua soberania.¹¹

a. Estados soberanos na União Europeia?

MACCORMICK, definindo soberania no seu sentido jurídico como um poder legislativo quase absoluto e no seu sentido político como deter o poder de comandar sem estar sujeito ao poder de comando, começa por avançar uma eventual definição de Estado soberano: «uma ordem política territorial combinada com uma posição de poder legislativo quase absoluto juridicamente definida», sendo que externamente «um Estado será soberano quando o exercício de poder internamente ao Estado não esteja sujeito a poder externo superior ou a outros constrangimentos ou restrições de natureza jurídica».¹²

De seguida, este autor verifica se a definição que avançou (e que se aproxima à definição clássica que vimos supra) se continua a aplicar, em especial na Europa das (então) Comunidades Europeias. MACCORMICK conclui que nenhum Estado-membro das Comunidades Europeias se pode definir como Estado-soberano, na medida em que em nenhum o poder exercido internamente provém de fontes unicamente internas, nem se pode considerar que os órgãos comunitários se comportam como agentes ou delegatários do poder dos Estados. O que não implica, segundo esse autor, que a Comunidade Europeia seja, por seu turno, soberana.¹³ Estamos para lá da soberania dos Estados.

Esta perspectiva é, cremos, exagerada, apesar de consistente com a definição clássica de soberania que vê na soberania um poder jurídico sem limitações que não sejam as decorrentes do próprio ordenamento jurídico (como as decorrentes do direito constitucional interno) – na medida em que estas existam, então não se poderá falar de Estado soberano. O raciocínio é binário – ou o Estado tem a *summa potestas* jurídica e é soberano, ou não a tem, e não será soberano.

A este raciocínio podemos criticar que se aplica somente enquanto se fale de soberania como atributo de um determinado ente público, não se aplicando quando se fale

¹¹ Veremos melhor este aspecto quando tratarmos a questão da soberania fiscal.

¹² Neil MacCormick, «Beyond the Sovereign State», *The Modern Law Review* 56, n. 1 (1993): 14.

¹³ *Ibid.*, 16.

de soberania enquanto liberdade de actuação ou enquanto qualidade de determinados poderes e determinadas actuações jurídico-públicas. Ademais, é uma concepção restritiva que não permite que se conceba qualquer tipo de restrições.

2. Da soberania fiscal

No que concerne mais especificamente à soberania fiscal, podem identificar-se quatro perspectivas: uma perspectiva que define a soberania fiscal como o poder fiscal legítimo dos Estados, e que associa a concepção tradicional de soberania à fiscalidade; uma perspectiva que encara a soberania fiscal como sinónimo de poder tributário; outra perspectiva que considera a soberania fiscal uma competência qualificada (pela exclusividade e pela autonomia); uma última perspectiva que considera a soberania fiscal como pretensão funcional (cujo proponente designa por soberania-função).¹⁴

a. Soberania adjectivada

A primeira perspectiva encontra apoiantes na doutrina nacional e na doutrina espanhola.¹⁵ Defendida entre nós por CASALTA NABAIS e MARA SOFIA GONÇALVES, esta perspectiva combina os contributos da ciência política com as especificidades e princípios do direito fiscal, desaguando numa concepção jurídica de soberania. Esta concepção divide a soberania em dois âmbitos – o âmbito interno e o âmbito externo.

No âmbito interno a soberania representa o mais elevado poder jurídico. Desta juridicidade advém desde logo a recusa da concepção hobbesiana de soberania ilimitada. Uma ordem superior às demais não deixa desde logo de encontrar os seus limites, por exemplo, os princípios de direito constitucional. O poder tributário soberano será «um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir outros impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da Constituição».¹⁶ A característica da superioridade exclui a caracterização dos poderes tributários infraestaduais como poderes soberanos.

¹⁴ Mathieu Isenbaert, «The Contemporary Meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ», *EC Tax Review* 18, n. 6 (2009): 266.

¹⁵ Irene Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2000), 19.

¹⁶ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 300.

É então possível identificar uma série de características, a nível interno e a nível externo. A nível interno, teremos como características a originariedade, a unidade, a detenção da competência das competências, a unilateralidade e a auto-garantia.¹⁷

A originariedade refere-se à origem auto-poiética do soberano; a competência das competências refere-se à liberdade que o Estado tem de delimitar a sua própria esfera de competências, livre da interferência de outros poderes; a auto-garantia refere-se à capacidade do Estado «assegurar a disponibilidade efectiva da sua esfera de acção»,¹⁸ ou seja, de executar a sua vontade.

A unidade refere-se à indivisibilidade e inalienabilidade da soberania. Esta característica não é afectada pela divisão de poderes, na medida em que esta se refere apenas ao exercício da soberania e não da sua titularidade. Esta distinção é o que permite compatibilizar a soberania una e indivisível com a divisão de poderes própria do Estado de Direito moderno.¹⁹

A unilateralidade, segundo MARA SOFIA GONÇALVES, reflecte-se na dispensa do «consentimento ou colaboração dos destinatários».²⁰ Esta característica não deve ver-se como uma negação do princípio do auto-consentimento em que, segundo a mesma autora, se funda a ideia de soberania fiscal,²¹ mas deve entender-se que o poder de tributar não depende do consentimento do destinatário concreto da norma. Os destinatários em abstracto (leia-se, o Povo) terão sempre de dar o seu consentimento através de um órgão representativo, o que constitui a ideia de “*no taxation without representation*”.

Em termos externos, a soberania traduz-se na independência face a entidades externas, e, segundo alguma doutrina, na sujeição directa e imediata ao Direito internacional (ou seja, o Estado é sujeito de direitos e deveres para o Direito internacional), sujeição que determina que a actuação dos Estados seja, no plano internacional, uma actuação entre iguais.²²

Esta conceptualização restringe a soberania fiscal ao órgão estadual em que reside a competência legislativa, no nosso caso, a Assembleia da República. Quanto a Estados de

¹⁷ Mara Sofia da Silva Gonçalves, «Soberania fiscal e integração comunitária: reflexões em torno da legitimação democrática no processo de integração fiscal da União Europeia» (Tese de Mestrado, Universidade de Coimbra, 2006), 15–16.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 295.

²⁰ Gonçalves, «Soberania fiscal e integração comunitária», 16.

²¹ Ibid., 22.

²² Ibid., 17-18.

estrutura federal, saber onde reside a soberania fiscal (se pertence aos Estados federados, se pertence à Federação, ou se é pertence a Estados federados e Federação) depende da concepção que se tenha sobre o *locus* da soberania numa federação. Para ZIPPELIUS, a característica deste tipo de Estado reside precisamente no «dualismo de centros de decisão», em que nem o Estado federal nem os Estados federados dispõe da «soberania global das competências».²³ Neste sentido, saber onde reside a soberania fiscal num Estado federal depende da particular distribuição de competências dentro desses Estados.²⁴

b. Poder tributário

Outra concepção que devemos aqui dar conta é a de SALDANHA SANCHES. Este autor parte de uma concepção ampla de soberania fiscal que, de uma perspectiva fáctica, será tanto maior quanto maior o poder e a independência económica do Estado.²⁵

Nesta concepção, soberania fiscal desdobra-se em vários elementos, como soberania fiscal legislativa, soberania fiscal administrativa, soberania fiscal judicial e soberania fiscal quanto às receitas. Soberania fiscal legislativa traduz-se na competência para produzir normas fiscais gerais e abstractas; soberania fiscal administrativa corresponde ao conjunto de poderes que permitem a aplicação efectiva e coactiva das normas fiscais; soberania fiscal judicial à competência para julgar casos envolvendo a aplicação das normas fiscais; finalmente, soberania fiscal quanto às receitas refere-se ao poder sobre as receitas fiscais.²⁶

Esta definição aponta para a soberania fiscal como sinónimo de poderes tributários dos Estados, que se percebe em termos jurídicos, mas também fácticos. Como afirma este autor, «a construção jurídica dos poderes tributários do Estado – simplificando, a soberania fiscal – tem sempre como pressuposto a existência de possibilidades de conformação da estrutura fiscal, tendo como limite apenas a vontade dos representantes do povo e os limites constitucionais ao poder estatal. Mas opondo-se a este amplo poder de decisão constitucionalmente consagrado, encontramos a realidade económica criada pela

²³ Reinhold Zippelius, *Teoria geral do Estado*, trad. Karin Praefke Aires Coutinho, 3ª ed (Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997), 82–83.

²⁴ Note-se que Zippelius distingue a “soberania dos órgãos” da poder de disposição do poder constituinte, que faria parte de um conceito mais amplo de soberania - *Ibid.*, 77–79.

²⁵ José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição (Coimbra: Coimbra Editora, 2007), 75.

²⁶ *Ibid.*, 76–77.

interdependência das economias».²⁷

c. Poder jurídico autónomo e exclusivo

A segunda perspectiva é avançada explicitamente na doutrina francesa. A soberania fiscal (*souveraineté fiscale*) não corresponde a uma declinação fiscal do tradicional conceito de soberania.²⁸ DOMINIQUE BERLIN alerta-nos para a divergência entre estes dois conceitos: «a soberania caracteriza o poder estatal, como poder jurídico originário e supremo. Neste sentido a soberania não é senão estatal, somente o Estado possui a plenitude das competências. (...) Tratando-se de soberania fiscal, contudo, parece que esta expressão deve ser distinguida das outras [expressões em que se junta o termo soberania a outro atributo] em razão da sua natureza».²⁹

A soberania fiscal diverge da soberania na medida em que esta pode ser detida por entidades infra-estatais, como Estados federados, regiões autónomas, e por entidades extra-estatais, como a União Europeia, enquanto a soberania é um exclusivo do Estado.

Isto percebe-se se considerarmos a soberania não como um poder, como é usual, mas como uma liberdade de actuação.³⁰ Assim, a soberania fiscal corresponderá a essa liberdade de actuação no campo fiscal, que podemos decantar em dois critérios – a autonomia e a exclusividade.

A autonomia refere-se à capacidade de um ente territorial definir o seu sistema fiscal, sem estar vinculado a seguir fontes ou modelos exteriores. Esse sistema fiscal deve aplicar-se sem concorrência de outros sistemas num determinado território (exclusividade).³¹

Nesta concepção, há apenas uma restrição do espaço de liberdade do legislador fiscal que não põe em causa a soberania estatal.³²

²⁷ José Luís Saldanha Sanches, «Soberania fiscal e constrangimentos externos», *Fisco* 2, n. 27 (1991): 19.

²⁸ Alexandre Maitrot de la Motte, «Souveraineté fiscale et organisations internationales a vocation économique», *Revue Tunisienne de Fiscalité*, n. 11 (2009): 183, nota 5.; José Manuel Coelho, «Essai sur le concept de souveraineté fiscale dans un monde en mutation», em *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1 (Coimbra: Almedina, 2013), 801.

²⁹ Dominique Berlin, *Droit fiscal communautaire* (Paris: Presses Universitaires de France, 1988), 55.

³⁰ «a soberania internacional não é um poder, mas uma qualidade do poder que o direito internacional reconhece por sua vez ao Estado, e se esta qualidade é a de não ser submetido a poder superior, então deve-se analisá-la como uma liberdade, a liberdade que o Estado tem de fazer o que está no seu poder». - Jean Combacau, «Pas une puissance, une liberté: la souveraineté internationale de l'État», *Pouvoirs*, n. 67 (1993): 51.

³¹ Alexandre Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire: recherche sur les impôts directs* (Paris: LGDJ, 2005), 35–36.

³² Maitrot de la Motte distingue ainda “competência fiscal” e “poder fiscal”. A competência fiscal

d. Como pretensão funcional

Face à mutação da realidade política internacional que se tem verificado desde o final da Segunda Guerra Mundial, com a proliferação de organizações internacionais e com o aumento das relações políticas e económicas, alguns autores têm-se questionado quanto ao sentido do conceito de soberania.

ISENBAERT, partindo da análise histórica do conceito de soberania, conclui que este se pode definir como «uma pretensão auto-referencial a autoridade máxima sobre um determinado corpo político».³³ Neste sentido, o autor, em busca de solução para o potencial conflito entre os ordenamentos jurídico-constitucionais nacionais e o ordenamento jurídico comunitário, encontra na jurisprudência do Tribunal de Justiça a pretensão auto-referencial do ordenamento comunitário à autoridade máxima.³⁴ Face à inexistência de hierarquia definida, ISENBAERT conclui que «a noção clássica ou vestefaliana de soberania absoluta já não é um enquadramento adequado nem para descrever o locus no qual se encontra vertida a qualidade de soberania (dimensão simbólica) nem para explicar o funcionamento da autoridade política dentro do corpo político (dimensão sistémica)».³⁵

A solução do autor passa então por reconstruir a noção de corpo político. Um corpo político passa a ser definido não só por fronteiras territoriais mas também por fronteiras funcionais. Assim, a soberania torna-se numa soberania-função, o que, num determinado domínio de intervenção, «implica que se faça uma pretensão a autoridade máxima para executar as funções e prosseguir os objectivos ligados por inerência a esse domínio».³⁶ Soberania fiscal, portanto, será a soberania-função relativa ao domínio da fiscalidade.

corresponderia à competência para emitir normas fiscais dentro de limites jurídicos internos e externos (a Constituição e os tratados internacionais). O poder fiscal corresponde ao poder de receber receitas fiscais para si, sem que isso implique ter definido as normas que deram origem a essas receitas. - Maitrot de la Motte, «Souveraineté fiscale et organisations internationales a vocation économique», 188, nota 20.

³³ Isenbaert, «The Contemporary Meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ», 265.

³⁴ Como o acórdão *Costa vs ENEL*, proc. 6/64, 15 de Julho de 1964.

³⁵ Isenbaert, «The Contemporary Meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ», 265.

³⁶ *Ibid.*, 266.

e. Síntese

Como pudemos observar, a doutrina diverge bastante acerca do âmbito do conceito de soberania fiscal. Uns propõem uma soberania adjectivada, outros pretendem que a soberania fiscal é algo de diferente, que a sua natureza fiscal impõe características distintas, outros ainda fazem equivaler a soberania fiscal a poder tributário (dificultando por vezes saber se o conceito de soberania que propõem é fáctico ou jurídico), e outros ainda modificam o conceito de soberania para se adaptar melhor à realidade europeia.

As perspectivas não diferem muito em termos práticos. Trata-se do poder jurídico de tributar: a questão em que a doutrina diverge é em como chegar a esse resultado de modo a escapar a certos obstáculos que o conceito originário de soberania (e que não é o mesmo para os vários autores) lhes apresenta. O resultado, quando difere, fá-lo em relação ao exercício desse poder. Para uns, é exclusivo do Estado (e do órgão legislativo por excelência), para outros pode ser exercido por outras entidades territoriais, ou ainda por outras entidades, como os Tribunais e a Administração.

A definição mais justa e mais próxima do étimo de soberania é a definição avançada por CASALTA NABAIS e MARA SOFIA GONÇALVES. Estes autores construíram a soberania fiscal de raiz, a partir de uma análise histórica do conceito de soberania, chegando a um conceito que permite avaliar as mutações que têm ocorrido na fiscalidade a nível dos Estados.

2. Necessidade

Há vários autores que têm contestado a utilidade do conceito de soberania, defendendo tanto uma reconstrução como uma abolição do conceito.

1. Poder funcional

No âmbito das relações internacionais, a soberania não representa mais a *summa potestas* e a independência face ao exterior (caracterizada pelo princípio da não ingerência), mas somente um poder funcional –um Estado deve exercer o poder em favor do próprio povo, como se vê nas várias intervenções militares que vão acontecendo, tudo para proteger

determinados princípios universais, como a democracia, o Estado de direito e os direitos humanos.³⁷

Deve-se, segundo esta perspectiva, considerar o bem-estar das pessoas como a lei suprema, o objectivo máximo, pondo de lado formalismos como a legitimidade e a soberania. Assim, numa óptica funcional, o poder pode ser exercido em prol do bem-estar comum pelo Estado ou por estruturas extra-estatais, cuja actuação deve ser avaliada em função desse objectivo e não em função dos meios.³⁸

2. Soma dos poderes do Estado

GIANNINI crê, por seu turno, que se deve abandonar a procura pela natureza da soberania, e centrar antes as pesquisas na quantidade dos poderes que esta engloba. Procurar a soberania no poder legislativo supremo não permite que esta se distinga de outras normas eficazes mas que estão fora do ordenamento jurídico; procurá-la antes no monopólio da força incluiria ordenamentos de rebeldes (pense-se no Estado Islâmico); estas procuras deixariam de fora o exercício do poder judicial, do poder policial ou de outros poderes que não se duvida serem reflexo da *potestas* pública.³⁹

Mas se considerarmos a soberania como a soma dos poderes do Estado, como pretende GIANNINI, então porquê usar um conceito tão carregado como o conceito de soberania fiscal? Porque não usar outro termo, como poder ou competência, uma vez que se trataria apenas de uma emanção do poder de fazer leis?

3. Porquê soberania?

Estas perspectivas críticas da utilidade do conceito de soberania têm alguma razão de ser no que concerne ao conceito geral de soberania enquanto qualidade do Estado. Não têm razão de ser na perspectiva de um conceito jurídico de soberania, supremo mas limitado, e muito menos se aplicam a uma concepção de *soberania fiscal*. Falar de soberania fiscal implica falar de uma parcela do poder público, maior ou menor.

³⁷ Martti Koskenniemi, «What use for sovereignty today?», *Asian Journal of International Law* 1, n. 1 (2011): 63–65.

³⁸ *Ibid.*, 65–66.

³⁹ Massimo Severo Giannini, «Sovranità (diritto vigente)», *Enciclopedia del diritto* vol. 42 (Milão: Giuffrè Editore, 1990), 226–27.

Quanto à segunda crítica, que vê na fiscalidade apenas mais uma parte dos poderes públicos, em nada se distinguindo do normal exercício do poder legislativo, podemos apontar duas observações: primeiro, que o imposto é essencial ao Estado; segundo, que o conceito específico de soberania traduz um significado diferente do de mero poder, como vimos já. Se o poder legislativo em geral não carece de ser exercido para que o Estado exista, ou seja, se não é necessário que se façam leis a estabelecer um ou outro instituto para que o Estado continue a cumprir o essencial das suas funções, o mesmo não se pode dizer do imposto no Estado moderno.⁴⁰ O poder fiscal é um poder cujo exercício é essencial à existência do Estado.

O imposto tem uma especial relevância para o financiamento do Estado, de modo que se associa, implícita ou explicitamente, a prossecução das tarefas públicas com a boa cobrança de impostos. Não estamos ainda a falar da prossecução de fins públicos *através* da tributação, que alguns Estados praticam, instaurando taxas progressivas com vista a aumentar a igualdade material dos seus cidadãos, ou a instauração de determinados benefícios fiscais com vista a incentivar comportamentos benéficos para a sociedade e para o ambiente. Estamos a falar simplesmente da necessidade de o Estado recolher os recursos necessários à sua subsistência e à continuação da sua actividade financeira.

A tributação tem ainda relevância no sentido em que a cobrança de um imposto nunca é neutra do ponto de vista económico. Na medida em que os agentes privados perdem capacidade financeira, há uma alteração, intencional ou não, das circunstâncias de partida. O imposto é por isso fonte de grande discussão e debate face aos efeitos económicos que tem, e face à possibilidade de ser usado como instrumento de estabilização.⁴¹ A alteração das circunstâncias de partida dos agentes económicos pode ser uma alteração intencional, levada a cabo pelo Estado para assegurar uma distribuição mais equitativa da riqueza antes ainda de proceder à redistribuição por via da despesa, a jusante.

Na Inglaterra do século XVII era evidente a importância da tributação, considerando o confronto entre Rei e Parlamento e a evolução constitucional que veio a ocorrer. De facto, o Parlamento surge aí como mediador dos direitos de propriedade individuais e as necessidades colectivas, dando depois origem à ideia de auto-consentimento dos impostos

⁴⁰ Como é sabido, o Estado não é necessariamente um Estado fiscal. Mas para a maior parte dos Estados modernos, não restam hoje muitas alternativas – vide Mick Moore, «How does taxation affect the quality of governance?», *IDS Working Papers*, n. 280 (2007): 10–14.

⁴¹ Vendo o imposto na sua perspectiva funcional de estabilização económica, Abba Lerner, «Functional Finance and the Federal Debt», *Social Research* 10, n. 1 (1943): 38–51.

(uma vez que o Estado «não tem o poder de agir na esfera individual de propriedade reclamando simplesmente seguir um interesse público, como lhe é reconhecida a faculdade de agir apenas na presença de um consenso expresso dos indivíduos com os instrumentos constitucionais da representatividade»).⁴²

⁴² Pietro Boria, *L'anti-sovrano: potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario* (Turim: G. Giappichelli, 2004), 19–20.

II) LIMITAÇÕES DIRECTAS À SOBERANIA FISCAL

1. As normas do Tratado

Convém, antes de iniciarmos a nossa pesquisa, rever as normas previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia relativamente à fiscalidade. São elas o arts. 65º, as disposições fiscais (arts. 110º a 113º e as normas fiscais relativas à energia e ao ambiente (arts. 192º e 194º).

O art. 65º estabelece uma excepção à liberdade de estabelecimento, permitindo aos Estados distinguir entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao lugar da residência ou do investimento do capital e tomar as medidas necessárias a evitar infracções à lei fiscal.

As disposições fiscais (arts. 110º a 113º TFUE) referem-se a dois âmbitos. O primeiro trata dos encargos equivalentes a direitos aduaneiros e benefícios à exportação (arts. 110º a 112º TFUE). Neste âmbito, o art. 110º proíbe os Estados-membros de implementarem imposições discriminatórias e que visem proteger determinadas produções, enquanto os arts. 111º e 112º basicamente proíbem o uso de reembolsos fiscais como auxílios à exportação. O segundo âmbito, do art. 113º, refere-se aos impostos indirectos, e estabelece um processo legislativo especial para a sua harmonização legislativa no seio da União Europeia. Este processo requer a aprovação por unanimidade no Conselho e a consulta obrigatória mas não vinculativa do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social.

Para além destas disposições, há ainda disposições fiscais no Título XX (relativo à política comunitária ambiental) e no título XXI (relativo à política energética). Os arts. 192º/2/a) e 194º/3 TFUE derogam a regra geral de recurso ao processo legislativo ordinário nestas áreas de actuação em favor de um processo legislativo especial em que se requer a aprovação de eventuais propostas legislativas por unanimidade, de modo semelhante ao que vimos já para o art. 113º.

Estas podem ser sistematizadas em 3 grupos:⁴³

O primeiro grupo diz respeito ao direito fiscal exclusivamente comunitário e integra os arts. 110º a 112º TFUE. O segundo grupo diz respeito ao direito económico fiscal, que

⁴³ José Casalta Nabais, «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa», em *Por um Estado fiscal suportável - estudos de Direito Fiscal*, vol. 4 (Coimbra: Almedina, 2015), 174.

inclui as disposições fiscais relativas à política ambiental e à política energética europeias.⁴⁴ O terceiro grupo refere-se ao direito fiscal harmonizado, constituído pelas disposições relativas ao procedimento de harmonização dos impostos indirectos.

Não podemos deixar aqui de fazer uma referência à união aduaneira, concretizada nos arts. 28º e 30º TFUE, que estabelece uma pauta aduaneira comum e proíbe o estabelecimento, entre os Estados-membros, de direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente – proibição igualmente aplicável aos direitos aduaneiros de natureza fiscal. Nos artigos seguintes, esta proibição é reforçada: os arts. 34º e 35º proíbem as restrições quantitativas e efeitos equivalentes; o art. 31º atribui ao Conselho a competência para fixar os direitos da pauta aduaneira comum; o art. 33º prevê o recurso ao processo legislativo ordinário para tomar medidas de reforço da cooperação aduaneira.

A União goza de um poder tributário próprio muito reduzido, que abarca somente os direitos aduaneiros, os direitos niveladores agrícolas (art. 43º/3 TFUE), os direitos de compensação agrícola (art. 44º TFUE), os impostos sobre os vencimentos, salários e emolumentos dos agentes da União (art. 12º do Protocolo relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia) e as regras respeitantes ao regime fiscal dos membros e ex-membros do Parlamento Europeu (art. 223º/2 TFUE, última parte).⁴⁵

2. Integração positiva

1. Formas de integração

Desde cedo que a Comissão Europeia e alguma doutrina chamava a atenção para a necessidade de harmonizar, em maior ou menor grau, a tributação no seio do mercado interno. A sua aproximação ou harmonização esteve sempre na vanguarda das preocupações, considerando a influência que estes impostos podem ter na concretização efectiva de uma união aduaneira. Mas o mercado interno é mais do que uma simples união aduaneira, e em 1962 o Comité Financeiro e Fiscal produziu o seu relatório relativo à harmonização ou aproximação das legislações fiscais (também conhecido como Relatório Neumark) – tendo

⁴⁴ Não incluímos aqui as normas relativas aos auxílios de Estado porque para além de não fazerem referência expressa à fiscalidade, é também duvidosa a legitimidade do uso destas disposições para fins fiscais, como veremos infra.

⁴⁵ Maria Eduarda Azevedo, «A fiscalidade europeia e o Tratado de Lisboa», *Ciência e Técnica Fiscal* 429 (Dezembro de 2012): 39–40.

em conta a «influência desfavorável [atribuível] às importantes disparidades estruturais causadas pelos efeitos diversificados que produzem os diferentes impostos, uma certa aproximação das estruturas fiscais parece ser uma medida de aplicação desejável».⁴⁶

Devemos aqui despendar algumas linhas acerca de uma distinção que se faz na doutrina a respeito do conceito de harmonização, em relação a conceitos próximos como o de coordenação e aproximação.

O termo coordenação fiscal designa qualquer processo de «cooperação, debate, intercâmbio de informação ou partilha entre os Estados-membros, a fim de eliminar as distorções fiscais produzidas pelas diferenças entre as legislações fiscais».⁴⁷ A coordenação fiscal caracteriza-se então pela ausência de imposição. São os Estados-membros que decidem exercer autonomamente as suas competências legislativas tendo em vista um determinado objectivo, sendo a cooperação um procedimento inter-estatal.⁴⁸

CASALTA NABAIS distingue aqui a coordenação de políticas da coordenação de legislações, sendo que a primeira teria como conteúdo o exercício do poder político enquanto a segunda concretizar-se-ia no exercício do poder legislativo.⁴⁹

Em sentido estrito, harmonização refere-se a «qualquer norma ou conjunto de normas em matéria fiscal de natureza vinculativa, emanadas por órgãos comunitários ... através dos quais se procure eliminar qualquer obstáculo ao estabelecimento e bom funcionamento do mercado interno e da livre concorrência, ou de qualquer outro fim comunitário, através da transformação das legislações fiscais nacionais, se necessário».⁵⁰

A harmonização em sentido estrito distingue-se ainda da uniformização na medida em que «não pressupõe a erradicação de todas as diferenças», e por admitir «uma maior autonomia interna dos Estados individualmente considerados».⁵¹

Uniformização corresponde à criação de um ordenamento fiscal único para os vários Estados-membros da União Europeia.

É então possível identificar uma ordem em que a coordenação de políticas é o método

⁴⁶ Comité Fiscal et Financier, «Rapport du Comité Fiscal et Financier» (Comissão da Comunidade Económica Europeia, 1962), 30.

⁴⁷ Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, 33.

⁴⁸ Léontin-Jean Constantinesco, «La constitution économique de la C.E.E.», *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1977, 268.

⁴⁹ José Casalta Nabais, *Introdução ao direito fiscal das empresas* (Coimbra: Almedina, 2013), 82.

⁵⁰ Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, 34.

⁵¹ Maria Emília Raposo, «A harmonização tributária na união tributária: origem, conceito e delimitação», *Anuario de la Facultad de Derecho* 23 (2005): 473.

menos intrusivo (e que menos garante a aproximação das legislações) e em que a unificação é o método mais intrusivo (e que mais garante a aproximação das legislações). Neste sistema, normalmente associa-se a directiva comunitária à harmonização *stricto sensu* e à aproximação de legislações⁵² e o regulamento à uniformização.⁵³

Segundo a doutrina tradicional, a directiva comunitária tem como destinatários os Estados-membros e estabelece uma vinculação quanto ao resultado visado.⁵⁴ Face a uma directiva, os Estados-membros têm liberdade de conformação no que concerne à forma e aos meios usados para atingir os objectivos da directiva.⁵⁵ Já o regulamento é «obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-membros»⁵⁶ - quer isto dizer que tem aplicabilidade directa e imediata dentro dos Estados-membros, vinculando tanto autoridades públicas como particulares.⁵⁷

O termo harmonização pode ainda adquirir um sentido amplo, onde engloba todas as formas de aproximação legislativa – e, para alguns autores, inclusive a harmonização espontânea e a “legislação judicial”.⁵⁸

O uso indiferenciado destes termos pela jurisprudência comunitária e a limitada relevância prática destas distinções leva WILLIAMS a negar relevo a estas distinções, usando a fórmula «tax harmonisation, approximation, or whatever».⁵⁹ POLACH identificava ambiguidades ainda no texto do Tratado de Roma, não só dentro da mesma língua, mas também entre as várias línguas do Tratado, concluindo que não havia qualquer ideia clara de distinção entre os vários termos utilizados.⁶⁰

a. Princípios da atribuição e da subsidiariedade

O princípio da atribuição está previsto no art. 5º/2 TUE. Este artigo preserva para os

⁵² Comparando a directiva com outros instrumentos clássicos de harmonização jurídica (como as convenções), Nuria Bouza Vidal, «Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea», *Revista de Instituciones Europeas* 8, n. 2 (1981): 402–3.

⁵³ Nabais, *Introdução ao direito fiscal das empresas*, 82–83. Geralmente, mas não necessariamente, funciona deste modo.

⁵⁴ Art. 288º TFUE.

⁵⁵ Jónatas Machado, *Direito da União Europeia*, 1ª ed (Coimbra: Wolters Kluwer Portugal - Coimbra Editora, 2010), 201–2.

⁵⁶ Art. 288º TFUE

⁵⁷ Machado, *Direito da União Europeia*, 200.

⁵⁸ Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, 29.

⁵⁹ David Williams, *EC Tax Law*, 1ª (Harlow: Longman, 1998), 35–36.

⁶⁰ Jaroslav G. Polach, «Harmonization of laws in Western Europe», *American Journal of Comparative Law* 8, n. 2 (1959): 152–54.

Estados-membros as competências que não tenham sido atribuídas à União Europeia pelos Tratados, tal como decorre também do art. 4º/1 TUE. Este princípio é de grande relevância, desde logo porque define quem tem a competência por defeito e porque permite concluir que a União Europeia não tem, pelo menos teoricamente, a competência das competências.

O princípio da subsidiariedade, previsto hoje no art. 5º/3 TUE, foi introduzido na ordem jurídica comunitária, de forma marginal, com o Acto Único Europeu,⁶¹ e expresso como princípio geral com o Tratado de Maastricht.⁶² Apesar de princípio da subsidiariedade ter conhecido o seu apogeu no seio do direito comunitário, este princípio tem uma longa história extra-comunitária, que vai desde Althusius (séc. XVI) até à doutrina social da Igreja do séc. XX.⁶³ Este princípio evoca a necessidade de as competências serem distribuídas por quem está em melhor posição de as concretizar com eficácia.

Segundo o art. 5º/3 TFUE, «a União intervém apenas se e na medida em que os objectivos da acção considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados-membros, tanto ao nível central como ao nível regional e local, podendo contudo, devido às dimensões ou aos efeitos da acção considerada, ser mais bem alcançados ao nível da União». Como se percebe, este princípio é um princípio relativo ao exercício das competências (da União e dos Estados),⁶⁴ e, como é óbvio, só se aplica no caso das competências concorrentes.

A União Europeia não possui qualquer competência no âmbito da fiscalidade directa. Contudo, possui competências no âmbito das liberdades fundamentais e no âmbito da livre concorrência, competências que podem colidir com as competências fiscais dos Estados. O princípio da subsidiariedade assume especial relevância no encontro entre as competências relativas às liberdades fundamentais e as competências fiscais dos Estados.⁶⁵ Como explica ROCHE LAGUNA, «na medida em que estes objectivos [a salvaguarda das liberdades fundamentais e a efectividade do mercado interno] incidem indirectamente sobre a soberania fiscal dos Estados-membros no domínio dos impostos directos, é necessário determinar se a tal competência comunitária tem carácter exclusivo ou concorrente».⁶⁶

⁶¹ Art. 25º do Acto Único Europeu, introduzindo o art. 130-R no Tratado CEE.

⁶² Art. G/5 do Tratado de Maastricht sobre a União Europeia, introduzindo o art. 3b.

⁶³ Angela Frascini, «Subsidiarity», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 60, n. 1 (2001): 56–57.

⁶⁴ A subsidiariedade pode também ser vista como princípio regente da dimensão das esferas individual e pública, servindo aí de garantia de liberdade individual – vide Nicholas Emiliou, «Subsidiarity: An Effective Barrier Against “the Enterprises of Ambition”?», *European Law Review* 17, n. 5 (1992): 387–88.

⁶⁵ Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, 68–71.

⁶⁶ *Ibid.*, 69.

Esta norma é apoiada pelo Protocolo relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade. Este protocolo implementa mecanismos de informação dos Parlamentos nacionais relativamente à legislação comunitária proposta, estatuidando deveres de informação acrescida para o legislador comunitário (que deve incluir, nos projectos legislativos, uma ficha com elementos circunstanciados que permitam avaliar a observância dos princípios da subsidiariedade e proporcionalidade, e o impacto financeiro e regulamentar do projecto).⁶⁷ Para além destes deveres de informação, os Parlamentos nacionais podem enviar pareceres fundamentados em que consideram não estar cumprido o princípio da subsidiariedade, que acabam por servir como votos num procedimento que pode conduzir à reanálise da proposta legislativa.⁶⁸ A justiciabilidade deste princípio é aqui igualmente afirmada neste Protocolo.⁶⁹

Para a concretização deste princípio é preciso ter ainda em conta o princípio da proporcionalidade, segundo o qual «o conteúdo e a forma de acção da União não devem exceder o necessário para alcançar os objectivos dos Tratados».⁷⁰

2. Tributação directa

a. Os poderes da União no papel

Os Tratados nada referem acerca da tributação directa, exceptuando o art. 12º do Protocolo relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia, que reserva para esta última a competência relativa à tributação dos rendimentos dos seus funcionários. Esta ausência de disposições sobre a tributação directa pode levar a crer que a tributação directa é uma área de competência exclusiva dos Estados-membros, como decorre do princípio da atribuição, previsto no art. 5º/1 e 2 TUE. Contudo, devemos notar que o Tratado não define expressamente que áreas pertencem à União, o que, em conjugação com o reconhecimento do princípio das competências implícitas, levou a uma expansão das áreas de actuação da União.⁷¹

⁶⁷ Art. 5º do Protocolo.

⁶⁸ Arts. 6º e 7º do Protocolo.

⁶⁹ Art. 8º do Protocolo.

⁷⁰ Art. 5º/4 TUE.

⁷¹ João Mota de Campos e João Luis Mota de Campos, *Manual de direito europeu: o sistema institucional, a ordem jurídica, o ordenamento económico da União Europeia*, 6ª ed (Coimbra: Wolters Kluwer

Tal ausência de previsão expressa é reconduzível, segundo BURGIO,⁷² a duas razões. A primeira é de natureza técnica, e concerne com a dificuldade de calcular o efeito da tributação directa sobre os preços; a segunda é política e resume-se ao desejo de limitar a harmonização fiscal aos aspectos técnicos, ao que mais afecta a concorrência e o mercado interno. Se a «harmonização deve ocorrer apenas quando necessária para preservar a ordem específica do mercado integrado, ou para compensar os efeitos económicos de uma diversidade de legislações»,⁷³ será difícil levá-la a cabo quando não se quantificaram os efeitos da divergência de legislações.

A harmonização pela harmonização não parece ter sido um dos objectivos dos Estados quando redigiram os Tratados em que se funda a União Europeia,⁷⁴ em respeito do princípio da subsidiariedade. FARMER e LYALL consideram que a necessidade de harmonização é determinada pela necessidade de preservar as quatro liberdades fundamentais, que constituem os «objectivos primários» dos Tratados.⁷⁵

Essa falta de previsão expressa nos Tratados não significa que não se possa levar a cabo a harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-membros. Na falta de tal previsão, a União Europeia pode agir com base numa disposição genérica de aproximação legislativa, mas observando o requisito da unanimidade - como previsto no art. 115º TFUE, «o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno». A Comissão Europeia teria pois de provar que a diferença de legislações constitui um obstáculo à efectivação do mercado único.⁷⁶

O parecer do Parlamento Europeu neste processo legislativo especial, é obrigatório mas não vinculativo, como resulta da redacção do art. - «de acordo com um processo

Portugal-Coimbra Editora, 2010), 277–78.

⁷² Mario Burgio, «La armonización fiscal en la C. E. E.: Balance y perspectivas», trad. Jose Alberto Parejo Gamir, *Revista de economía política*, n. 75 (1977): 231–54.

⁷³ Polach, «Harmonization of laws in Western Europe», 159.

⁷⁴ Desde o Tratado de Roma (como assinala Polach, «Harmonization of laws in Western Europe», 159); até ao Tratado de Lisboa (como nota Azevedo, «A fiscalidade europeia e o Tratado de Lisboa», 39–40.).

⁷⁵ Paul Farmer e Richard Lyal, *EC Tax Law* (Oxford: Clarendon Press, 1994), 8.

⁷⁶ Clelia Buccico, «The Impact of Community Legislation and the Rulings of the Court of Justice in the Field of Direct Taxation», *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3 (Setembro-Dezembro de 2013): 40 e 43. Para uma revisão do conceito conexo de distorções fiscais, vide Leopoldo Gonzalo González, «La Armonización Fiscal Europea y el objetivo del Mercado Único», *Cuadernos de estrategia*, n. 27 (1991): 73–76.

legislativo especial e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social». ⁷⁷

O art. 114º, no seu n.º 1 prevê o uso do processo legislativo ordinário para «a aproximação das disposições legislativas ... que tenham por objecto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno», que permite a adopção de disposições por maioria no Conselho, ⁷⁸ mas o seu n.º 2 exclui a aplicabilidade deste processo às disposições fiscais.

Outro mecanismo disponível é o do art. 352º TFUE, que estatui que «se uma acção da União for considerada necessária, no quadro das políticas definidas pelos Tratados, sem que estes tenham previsto os poderes de acção necessários para o efeito», será permitida a harmonização de legislações, novamente preservando a exigência de unanimidade na tomada de decisão pelo Conselho.

b. A falta de poder na prática

Apesar das possibilidades de harmonização, têm-se verificado apenas escassos avanços na área da tributação directa. A modéstia deste avanço deve-se à regra da unanimidade, que permite a um só Estado-membro bloquear propostas de harmonização nesta sede – e os Estados têm-se mostrado muito ciosos da sua soberania fiscal. Face às perdas de poder no âmbito da política monetária e cambial (para os Estados que aderiram à moeda única), à perda de poder resultante do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária (também conhecido como Pacto Orçamental) e do Protocolo sobre o procedimento relativo aos défices excessivos que coloca limites à prossecução de défices públicos (0,5% do PIB de défice estrutural corresponde ao défice máximo permitido segundo o Tratado; o Protocolo estabelece 3% do PIB como défice orçamental máximo) e dívida pública (limitada a 60% do PIB), não é de surpreender que os Estados-membros procurem proteger aquela que é o único instrumento de estabilização macroeconómica que lhes resta.

Percebe-se ainda a relutância dos Estados em entregar estas matérias à União se tivermos em conta a doutrina das competências implícitas, segundo a qual a União Europeia detém, para além das competências explicitamente previstas nos Tratados, competências

⁷⁷ Em contraposição ao processo de co-decisão, previsto nos art. 289º e 294º TFUE, que se referem expressamente a aprovação.

⁷⁸ Como resulta dos arts. 294º e 238º TFUE.

meramente implícitas. Esta doutrina, aceite no acórdão AETR, defende que as competências da União podem decorrer não só de uma atribuição expressa pelos Tratados como «dos actos adoptados, no âmbito destas disposições, pela Comunidade».⁷⁹ Quer isto dizer que «sempre que, para execução de uma política comum prevista pelo Tratado, a Comunidade tome disposições que instituem, sob qualquer forma, regras comuns, os Estados-membros, quer agindo individual, quer colectivamente, deixam de ter o direito de contrair para com Estados terceiros obrigações que afectem estas regras».⁸⁰ Ainda que se considere que se trata apenas de concluir que «a competência interna da União implica a sua competência externa»,⁸¹ o que não é líquido,⁸² é fácil perceber que a adopção de uma Directiva poderia ter um alcance muito mais vasto do que o indiciado pelo seu conteúdo.

Há que considerar ainda que se a União Europeia não pode servir-se de critérios como maior racionalidade ou maior justiça fiscal e está simplesmente limitada ao aperfeiçoamento do mercado único,⁸³ então a harmonização de legislações significaria o abandono desses objectivos no que concerne à área harmonizada.

Esta resistência não deixa ter o efeito curioso de manter a tributação sob a concepção tradicional de legitimidade – os bloqueios ao nível do Conselho acabam por permitir que os Parlamentos nacionais mantenham o seu poder fiscal (aparentemente) intocado. Uma alteração desta situação levaria a que um órgão meramente representativo dos Governos nacionais (cuja actuação não corresponde à ideia de composição de interesses que um órgão verdadeiramente representativo leva a cabo) legislasse em matéria fiscal.⁸⁴

c. Directivas substantivas

Adoptaram-se então apenas algumas directivas – a Directiva 2011/96/EU relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes; a Directiva 2009/133/CE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-

⁷⁹ Acórdão *AETR*, proc. 22/70, 31 de Março de 1971, par. 16.

⁸⁰ *Ibid.*, par. 17.

⁸¹ Mota de Campos e Mota de Campos, *Manual de direito europeu*, 304.

⁸² Jónatas Machado indica possibilidades adicionais - vide Machado, *Direito da União Europeia*, 92.

⁸³ Nina Aguiar, «La armonización de la tributación de los beneficios societarios en la Unión Europea. Principios fundamentales» (Tese de Licenciatura, Universidade de Salamanca, 2003), 23.

⁸⁴ Gonçalves, «Soberania fiscal e integração comunitária», 70–71; Nabais, *Introdução ao direito fiscal das empresas*, 90.

Membros diferentes; a Directiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; a Directiva 2010/24/UE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas; e a Directiva 2003/49/CE relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes. Destas, as Directivas 2011/16/UE e 2010/24/UE tratam de agilizar procedimentos de cooperação e assistência e não instituem nenhum princípio substantivo.

A Directiva 2011/96/EU limita-se a eliminar a potencial dupla tributação resultante da distribuição de lucros. Assim, os Estados-membros abstêm-se de tributar a distribuição de lucros em favor de sociedades residentes ou estabelecimentos estáveis estabelecidos no seu território, ou concedem-lhes crédito de imposto pelo imposto pago pelas filiadadas ou subfiliadas.⁸⁵ Reflexamente, os Estados-membros não podem aplicar retenção na fonte aos lucros distribuídos por uma sociedade residente no seu território, nem aos lucros recebidos por uma sociedade residente.⁸⁶ Isto desde que essas sociedades cumpram com um requisito de participação mínima, podendo ainda os Estados estabelecer uma duração mínima da participação, ou, por via de acordo bilateral, substituir o critério da participação no capital pelo critério da detenção de direitos de voto.⁸⁷

A Directiva 2009/133/CE estabelece um regime que «deverá evitar a tributação das fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções, salvaguardando os interesses financeiros do Estado-membro da sociedade contribuidora ou adquirida».⁸⁸ As fusões, cisões, cisões parciais e as outras operações são susceptíveis de gerar tributação de mais-valias. Por isso, com o intuito de facilitar estas operações, a Directiva estabelece o regime de adiamento da tributação das mais-valias resultantes. Ou seja, na altura das operações os Estados não poderão tributar as mais-valias que eventualmente possam existir, mas reservam-se o direito de tributar as mais-valias resultantes de alienações subsequentes.⁸⁹ A Directiva prevê ainda algumas disposições relativas à transferência de um estabelecimento estável ou da sede de uma *Societas Europaea* ou sociedade cooperativa europeia e ainda algumas disposições que adaptam a Directiva às sociedades transparentes, mas não prevê nada no que respeita a taxas, base tributável, ou garantias.

⁸⁵ Art. 4º da Directiva 2011/96/UE.

⁸⁶ Art.º 5 e 6 da Directiva 2011/96/UE.

⁸⁷ Art. 3º da Directiva 2011/96/UE.

⁸⁸ Considerando 5 da Directiva 2009/133/CE.

⁸⁹ Art. 8º/6 da Directiva 2009/133/CE.

A Directiva 2003/49/CE isenta os rendimentos provenientes de juros ou royalties de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas no Estado da fonte. Ou seja, um Estado-membro não poderá sujeitar os rendimentos de juros ou royalties a retenção na fonte quando o beneficiário desse rendimento seja uma sociedade residente noutra Estado-membro. A Directiva requer ainda que, para beneficiar do seu regime, as sociedades sejam “sociedades associadas” - impondo que uma das sociedades detenha pelo menos 25% do capital da outra ou que uma terceira sociedade detenha pelo menos 25% do capital de ambas as sociedades.⁹⁰

3. Tributação indirecta

No que concerne à tributação indirecta, já em 1962 o Relatório Neumark considerava as disparidades no âmbito destes tributos (e no âmbito dos impostos sobre o movimento de capitais) as «maiores e mais preocupantes»⁹¹ e continha extensas recomendações relativamente à sua harmonização – como por exemplo, a adopção faseada do Imposto de Valor Acrescentado (IVA), faseadamente, pelos Estados-membros. Este imposto foi introduzido aos poucos através de várias directivas, tendo-se dado aos Estados o tempo necessário para implementar o regime.⁹² Para lá das distorções ao comércio criadas pelas diferenças estruturais entre os vários impostos indirectos, subjazia também o objectivo de evitar que este tipo de tributação pudesse substituir os direitos aduaneiros abolidos no comércio intracomunitário e uniformizados no comércio extracomunitário.⁹³

O IVA é um imposto geral sobre o consumo regulado pela Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006. Esta directiva consolidou as várias alterações feitas à Directiva 77/388/CEE.

A Directiva resolve uma série de questões atinentes à qualificação dos sujeitos passivos, à determinação do local da operação (muito importante no caso das transacções intracomunitárias), a deduções e a taxas. Neste ponto assume especial importância o estabelecimento de um regime comunitário de taxas, onde se dá liberdade aos Estados-

⁹⁰ Art. 3º/b) da Directiva 2003/49/CE. A Directiva permite também que os Estados-membros substituam o critério da detenção do capital social por exigência de detenção de igual percentagem dos direitos de voto.

⁹¹ Comité Fiscal et Financier, «Rapport du Comité Fiscal et Financier», 31.

⁹² Para uma história da evolução do IVA, vide Ben Terra e Peter Wattel, *European Tax Law*, 6ª ed. (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012), 167–99.

⁹³ Azevedo, «A fiscalidade europeia e o Tratado de Lisboa», 10, nota 6; Burgio, «La armonización fiscal en la C. E. E.», 236.

membros de fixar as suas taxas de IVA, dentro de determinados limites. Não analisaremos todas as questões que a aplicação deste regime levanta; limitamo-nos aqui a fazer referência ao regime das taxas.

O regime comum de IVA prevê que a tributação se faça a uma taxa normal para todos os bens e serviços não isentos, cujo mínimo estabelecido foi de 15%. A directiva prevê ainda que os Estados possam adoptar uma ou duas taxas reduzidas, a aplicar a bens ou serviços listados no Anexo III da Directiva (com exclusão dos bens e serviços prestados electronicamente). Caso os Estados decidam implementar a(s) taxa(s) reduzida(s) de IVA, estarão sujeitos ao limite mínimo de 5%.⁹⁴

A harmonização do IVA representa um marco para o direito fiscal comunitário. Como nos diz SALDANHA SANCHES, «a necessidade de limitar drasticamente a possibilidade dos Estados que iam constituir a Comunidade Europeia de utilizarem a tributação do consumo para proteger os seus mercados internos dos produtos importados tornou necessária uma regulação comunitária muito densa da tributação do consumo», criando-se assim «uma regulação quase totalmente europeia deste imposto, reduzindo-se drasticamente o papel da legislação nacional ou das tomadas de posição administrativas (circulares da Administração fiscal) sobre os pontos controversos deste imposto».⁹⁵

Face ao amplo reconhecimento do elevado nível de harmonização no âmbito dos impostos indirectos, faremos apenas uma breve referência aos impostos especiais sobre o consumo que se encontram harmonizados a nível comunitário.

A Directiva 2011/64/UE de 21 de Junho de 2011 estabelece uma tributação *ad valorem* e específica mínima e máxima sobre a venda de cigarros. A componente específica deve situar-se entre 7,5 e 76,5% do total da carga fiscal (IVA + tributação *ad valorem* + tributação específica) incidente sobre o preço médio ponderado dos cigarros vendidos para consumo. Este imposto especial sobre o consumo deve constituir pelo menos 60% do preço médio de venda ao público, sendo que o peso mínimo do imposto deve ser de 90 euros por 1000 cigarros.⁹⁶ A Directiva estabelece também uma tributação mínima dos outros tabacos.

A Directiva 2003/96/CE de 27 de Outubro de 2003 estabelece um regime geral de

⁹⁴ Arts. 98º e 99º Directiva 2006/112/CE.

⁹⁵ Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 414–15.

⁹⁶ Se um Estado-membro adoptar uma tributação que resulte numa carga fiscal de 115 euros por 1000 cigarros, então não se lhe aplicará o requisito da carga fiscal correspondendo a pelo menos 60% do preço de venda ao público – art. 10º/2 da Directiva 2011/64/UE. Portugal pode aplicar uma taxa reduzida aos cigarros produzidos em pequena escala e destinados para consumo nos Açores e na Madeira (art. 12º/1).

tributação de produtos energéticos e da electricidade, estabelecendo tributações mínimas para a electricidade e para combustíveis.

A Directiva 92/84/CEE de 19 de Outubro de 1992 trata dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, instituindo igualmente taxas mínimas de imposto.

4. Extensão do campo de aplicação de directivas a situações meramente internas?

No acórdão *Leur-Bloem* estava em causa uma aquisição de acções de uma holding através do pagamento com acções de outras duas sociedades por Leur-Bloem, que ficaria assim accionista única indirecta das duas sociedades cujas acções deu como pagamento. Não há qualquer questão transfronteiriça. Apesar disso, o Tribunal de Justiça entendeu que era competente para decidir sobre a questão, uma vez que, tal como alegava o Tribunal de reenvio, o legislador neerlandês teve como objectivo equiparar a regulação nacional à regulação comunitária, tratando questões puramente internas da mesma maneira que questões transfronteiriças.⁹⁷ Estava em causa saber se esta troca se enquadraria no conceito de “fusão por permuta de acções”, o que concederia a Leur-Bloem certas vantagens fiscais.

O Tribunal de Justiça considera existir um interesse comunitário manifesto em assegurar que «as noções que se foram buscar ao direito comunitário sejam interpretadas de forma uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devem aplicar»⁹⁸, como a noção de “fusão por permuta de acções” prevista na Directiva 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990.

Se bem que isto possa constituir uma extensão da esfera de competência do Tribunal,⁹⁹ não devemos olhar para a questão sem ter em conta a situação a montante: o Tribunal de reenvio considerou que a correcta interpretação do direito nacional dependia da interpretação a dar a um conceito de origem comunitária. Não há verdadeiramente uma extensão do campo de aplicação da Directiva 90/434/CEE, como pode parecer à primeira vista, mas a recepção, pelo direito nacional, de conceitos comunitários e que, segundo a orientação seguida pelo intérprete nacional, devem ser interpretados como tal.

⁹⁷ Acórdão *Leur-Bloem*, proc.C-28/95, 17 de Julho de 1997, par. 31.

⁹⁸ *Ibid.*, par. 32.

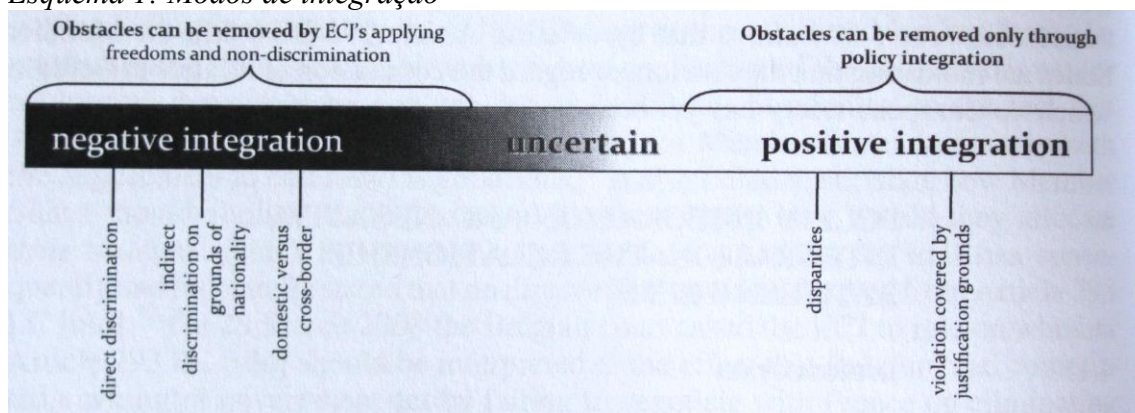
⁹⁹ Veja-se Dominique Berlin, «Chronique de jurisprudence fiscale européenne», *Revue Trimestrielle de Droit Européen* 34, n. 3 (1998): 359–61.

3. Integração negativa

Para lá da integração positiva que, como vimos, está essencialmente parada, devemos ainda considerar a integração negativa levada a cabo pelo Tribunal de Justiça da União. Veremos como é que o Tribunal tem protegido as liberdades fundamentais e o mercado interno atacando as legislações dos Estados-membros desconformes, o que não é sem as suas consequências para os sistemas fiscais dos Estados.

A integração negativa baseia-se na destruição dos efeitos normativos de normas nacionais conflitantes com o mercado interno e com as respectivas liberdades fundamentais e diverge da integração positiva na medida em que esta última cria regulamentação (como vimos supra, mais ou menos uniforme).¹⁰⁰ Assim, tanto uma como outra forma de integração visam promover a unidade do mercado, mas a integração negativa, como notam EVERS e DE GRAAF¹⁰¹ (autores do esquema infra), é incapaz de remover todos os obstáculos que se atravessam diante do mercado interno.

Esquema 1: Modos de integração



A prevalência da integração negativa levada a cabo pelo Tribunal de Justiça encontra as suas raízes na constituição económica europeia, que procura «garantir um nivelamento dos sujeitos que se confrontam no palco do mercado, eliminando os factores de distorção e desigualdade da competição económica, na convicção de que a “paridade de condições de

¹⁰⁰ Wathelet define a integração negativa como «a abolição de sistemas incompatíveis sem construção de uma alternativa aceitável». - Melchior Wathelet, «Direct taxation and EU law: integration or disintegration?», *EC Tax Review*, n. 1 (2004): 3.

¹⁰¹ Maikel Evers e Arnaud de Graff, «Pushing Back Frontiers (Un)charted Territories in the Field Of International Tax Law and EU Law», em *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2011), 151–99.

partida” (a igualdade de *chances*) constituem a única premissa aceitável do jogo de mercado na perspectiva de uma concorrência livre». ¹⁰² Mesmo que se considere a constituição económica europeia como meio (e apenas um meio) de integração política e parte de um projecto político mais vasto. ¹⁰³ a constituição económica europeia continua a ser pautada pelos valores da livre concorrência e livre circulação que requerem, sobretudo, não intervenção no âmbito fiscal. ¹⁰⁴

1. As quatro liberdades fundamentais e a proibição de discriminação em razão da nacionalidade

O mercado interno está hoje consagrado no art. 3º/2 do Tratado da União Europeia (TUE) e no art. 26º/1 e 3 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Este mercado funda-se em quatro liberdades fundamentais, a liberdade de circulação de mercadorias, a liberdade de circulação de pessoas, a liberdade de prestação de serviços e a liberdade de circulação dos capitais. Estas quatro liberdades fundamentais conjuntamente com a proibição de discriminação em razão da nacionalidade são as fundações do Direito Comunitário e exprimem um desejo de unificação económica. Como nos diz MOTA DE CAMPOS, o mercado interno implica «não só a livre circulação dos bens mas também a livre circulação dos diversos factores de produção: trabalho, capitais e iniciativas empresariais traduzidas no exercício das liberdades de estabelecimento e de prestação de serviços». ¹⁰⁵

Este leque de liberdades fundamentais actua em conjunto com a proibição de discriminação em razão da nacionalidade, prevista em termos gerais no art. 18º TFUE (segundo o qual «é proibida toda e qualquer a discriminação em razão da nacionalidade») e especificamente nos arts. 37º, 45º, 49º, 55º, 61º e 110º TFUE. A discriminação tem sido definida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça como uma especificação do princípio do tratamento igual, que exige que «situações semelhantes não sejam tratadas de maneira diferente a menos que a diferenciação seja objectivamente justificada», ¹⁰⁶ com a salvaguarda de que «o tratamento diferente de situações não comparáveis não permite concluir automaticamente pela existência de uma discriminação» e que «uma aparência de

¹⁰² Boria, *L'anti-sovrano*, 51.

¹⁰³ Mota de Campos e Mota de Campos, *Manual de direito europeu*, 229–30.

¹⁰⁴ Boria, *L'anti-sovrano*, 49–52.

¹⁰⁵ Mota de Campos e Mota de Campos, *Manual de direito europeu*, 551.

¹⁰⁶ Acórdão *Ruckdeschel*, procs. 117-76 e 16-77, 19 de Outubro de 1977, par. 7.

discriminação formal pode corresponder, de facto, a uma ausência de discriminação material» (que consistiria «quer em tratar situações similares de maneira diferente quer situações diferentes de maneira idêntica»).

No que concerne ao mercado único, esta proibição funciona «como garantia mínima para a abertura do mercado entre Estados-membros»,¹⁰⁷ ideia reforçada pela repetição do princípio em vários pontos dos Tratados. A proibição da discriminação serve ainda o propósito de limitar a aplicação das quatro liberdades: em certas situações, o Tribunal, em vez de avaliar se há uma restrição, se esta é justificada, e se a justificação é proporcional em sentido amplo face à justificação, limita-se a verificar se há ou não discriminação.¹⁰⁸

A discriminação não tem de ser expressa. Não é necessário que na previsão da norma haja alguma referência a nacionalidade - o que releva é o efeito discriminatório decorrente da aplicação da norma. Como postulou o Tribunal de Justiça, «as normas referentes à igualdade de tratamento proíbem não só discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efectivamente ao mesmo resultado».¹¹¹ Distingue-se aqui a discriminação directa ou ostensiva, em que o factor nacionalidade está presente na previsão normativa, e a discriminação dissimulada ou indirecta, em que a previsão não faz referência a tal factor mas produz, ou há risco que produza, efeito discriminatório.¹¹² Como nos diz MASON, o Tribunal «considera apenas se é provável que a legislação tenha um efeito desproporcional sobre nacionais de outros Estados-membros».¹¹³ Esta distinção tem relevância no que concerne à possibilidade de justificação. A discriminação directa só é aceite, em regra, quando confrontada com derrogações expressamente previstas no Tratado ou no direito comunitário derivado.¹¹⁴

¹⁰⁷ Acórdão *Itália vs Comissão*, proc. 13/63, 17 de Julho de 1963, III.4.a)

¹⁰⁸ Neste aspecto funciona como o princípio da igualdade do nosso Direito Constitucional, vide José de Melo Alexandrino, *Direitos fundamentais: introdução geral*, 2ª ed. (Cascais: Principia, 2011), 77-78; José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito constitucional*, 5ª ed. (Coimbra: Almedina, 1991), 575 e ss. Apesar de a «metódica» ser igual, o princípio da igualdade tem entre nós um valor social enquanto que o princípio da não discriminação no Direito comunitário tem um valor essencialmente económico.

¹⁰⁹ Jan Wouters, «The Principle of Non-Discrimination in European Community Law», *EC Tax Review* 8, n. 2 (1 de Janeiro de 1999): 101.

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Acórdão *Schumacker*, proc. C-279/93, 14 de Fevereiro de 1995, par. 26.

¹¹² A expressão utilizada vai desde o «essencialmente» afecta (acórdão *Pinna*, proc. C-41/84, 15 de Janeiro de 1986, par. 24) ao “risco de ser desfavorável” (acórdão *Biehl*, proc. C-175/88, 8 de Maio de 1990, par. 14). Vide Wouters, «The Principle of Non-Discrimination in European Community Law», 103.

¹¹³ Ruth Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union* (Thomson/West, 2005), 42.

¹¹⁴ Wouters, «The Principle of Non-Discrimination in European Community Law», 104.

O efeito sobre os nacionais de outros Estados-membros pode ser indirecto noutra acepção – o efeito pode dar-se através de situações que, *prima facie*, são exclusivamente internas e por isso escapariam à aplicação do direito comunitário. No acórdão *Halliburton*, a filial alemã de uma sociedade norte-americana transmitiu um imóvel localizado nos Países Baixos a uma filial neerlandesa no âmbito de uma reorganização interna. A transmissão de imóveis está sujeita a imposto nos Países Baixos, mas a lei previa uma isenção quando a transmissão se desse entre duas sociedades anónimas ou de responsabilidade limitada que pertençam a um grupo cuja sociedade-mãe tenha uma destas formas. Como a sociedade transmissora não era uma sociedade de direito neerlandês, a Administração fiscal dos Países Baixos decidiu tributar a transacção. Neste caso, o sujeito passivo de imposto era a sociedade neerlandesa, pelo que se poderia pensar estar perante uma situação meramente interna, mas o Tribunal considerou que «o pagamento de um imposto aquando da venda de um imóvel constitui um encargo que agrava as condições de venda do bem e tem, assim, repercussões na situação do vendedor», e «apesar de a diferença de tratamento só afectar indirectamente a situação das sociedades constituídas nos termos do direito dos outros Estados-membros, ela representa uma discriminação em razão da nacionalidade».¹¹⁵

A discriminação em matéria fiscal dificilmente se configurará como discriminação directa ou ostensiva, uma vez que em Direito Fiscal a nacionalidade tem escassa relevância enquanto factor de conexão, sendo o seu papel substituído pela residência. Neste âmbito, o TJUE considerou que «legislações deste tipo, que operam distinções com base no critério da residência, no sentido de que recusam aos não residentes certos benefícios em matéria de tributação, correm o risco de funcionar principalmente em detrimento de nacionais de outros Estados-membros, pois os não residentes são, frequentemente, não nacionais».¹¹⁶ No acórdão *Schumacker*, o Tribunal considerou que, para efeitos da distinção entre residente e não residente, o critério de diferenciação é o da fonte do rendimento - «a situação dos residentes é diferente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos é normalmente centralizado no Estado de residência».¹¹⁷ Assim, apesar de «a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar» poder «mais facilmente ser apreciada no

¹¹⁵ Acórdão *Halliburton*, proc. C-1/93, 12 de Abril de 1994, par. 19 e 20.

¹¹⁶ Acórdão *Schumacker*, proc. C-279/93, par. 28.

¹¹⁷ *Ibid.*, par. 33.

local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais»,¹¹⁸ ou seja, a sua residência, a solução será diversa se «o não residente não auferir rendimentos significativos no Estado de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, de modo que o Estado de residência não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar».¹¹⁹

a. Discriminação inversa

Estaremos perante discriminação inversa (*reverse discrimination*), quando, em vez de se tratar desfavoravelmente os nacionais de outros Estados-membros, se trata desfavoravelmente os nacionais do próprio Estado-membro. A questão que se põe é se a discriminação inversa é proibida à luz do Direito da União.

O Tribunal de Justiça teve oportunidade de se pronunciar a esse respeito em vários acórdãos, entre eles o acórdão *Governo da comunidade francesa e Governo valão vs Governo flamengo*. Estava em causa a aplicabilidade de um sistema de seguro de assistência criado pelo Governo flamengo para benefício dos residentes na região de língua neerlandesa e na região bilingue. Este sistema de seguro estava disponível para residentes nestas regiões e ainda aos não residentes na Bélgica que trabalhassem nestas regiões, excluindo os residentes nas demais regiões da Bélgica, ainda que trabalhassem na região flamenga ou bilingue. Neste caso, o órgão jurisdicional nacional questionou o Tribunal acerca da compatibilidade desta restrição com a proibição da discriminação prevista na liberdade de circulação de trabalhadores e na liberdade de estabelecimento, e com a cidadania da União.

O Tribunal começou por lembrar que «as regras do Tratado em matéria de livre circulação de pessoas e os actos adoptados em execução dessas regras não podem ser aplicados a actividades que não apresentem nenhuma conexão com uma das situações previstas pelo direito comunitário e cujos elementos pertinentes se situam, na sua totalidade, no interior de um só Estado-membro»,¹²⁰ decantando a situação consoante estava em causa o exercício de liberdades comunitárias ou não. Nesta segunda hipótese, a dos nacionais

¹¹⁸ Ibid., par. 32.

¹¹⁹ Ibid., par. 36.

¹²⁰ Acórdão *Governo da comunidade francesa e Governo valão vs Governo flamengo*, proc. C-212/06, 1 de Abril de 2008, par. 33.

belgas residentes na região de língua francesa ou na região de língua alemã, o Tribunal afirmou que «o direito comunitário não é aplicável a situações puramente internas deste tipo».¹²¹

Trata-se do resultado dos limites materiais do direito comunitário. De facto, se não concerne com o âmbito dos tratados – lembremo-nos que o art.º 18 TFUE, que prevê a proibição da discriminação em geral, começa por “No âmbito de aplicação dos tratados...” – por que razão deveria o Tribunal de Justiça da União Europeia intervir nestas situações? Recordando VIDAL MATOS, o âmbito de aplicação dos tratados varia consoante a matéria em causa – e no que concerne à tributação directa, o âmbito dos tratados é especialmente limitado.¹²²

DANIELA GARCIA aduz essencialmente dois argumentos a favor de uma intervenção do Tribunal de Justiça. Um deles é a cidadania da União,¹²³ argumento que o Tribunal afastou já na sua jurisprudência: «a cidadania da União não tem por objectivo alargar o âmbito de aplicação material do Tratado a situações internas sem qualquer conexão com o direito comunitário».¹²⁴ Esta é a objecção principal ao reconhecimento de situações puramente internas pelo direito comunitário – o escopo dos tratados. Se quebrarmos este limite, como parece pretender GARCIA, então abre-se a porta a ainda mais intervenções do Tribunal de Justiça da União Europeia – não haverá assunto sobre o qual este órgão jurisdicional não se pronuncie.

O outro argumento funda-se na proibição de discriminação e na liberdade de circulação previstas na Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH).¹²⁵ Lembramos a respeito deste ponto que se o Tribunal de Justiça da União tem permitido a discriminação inversa, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem tem aceite pouquíssimos casos ao abrigo do direito à não discriminação em geral,¹²⁶ sem avaliar quantos destes poucos casos dizem respeito à tributação. Aceitar o argumento de GARCIA significa ter não um mas

¹²¹ Ibid., par. 38.

¹²² Pedro Vidal Matos, «Reverse discrimination and direct taxation in the EU», *Fiscalidade*, n. 44 (2010): 53–55.

¹²³ Daniela Garcia, «Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?», *EC Tax Review* 18, n. 4 (2009): 184–86.

¹²⁴ Acórdão *Governo da comunidade francesa e Governo valão vs Governo flamengo*, proc. C-212/06, par. 33.

¹²⁵ Art. 14º CEDH, e art. 2º do protocolo n.º 4.

¹²⁶ Vejam-se as estatísticas do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem disponíveis em <http://www.echr.coe.int/Documents/Stats_violation_2014_ENG.pdf> e ainda <http://www.echr.coe.int/Documents/Overview_19592014_ENG.pdf> [consultados em 17-6-2015]

dois órgãos jurisdicionais a prosseguir a harmonização pela negativa dos sistemas fiscais, com todos os perigos que isso implica.

2. As liberdades fundamentais

a. Liberdade de circulação de mercadorias

A livre circulação de mercadorias está prevista nos artigos 28 e seguintes do TFUE. Estes artigos estatuem não só a proibição de cobrança de direitos aduaneiros (ou restrições de efeito semelhante) entre os vários Estados-membros mas também prevêm a adopção de uma pauta aduaneira comum. Mas a livre circulação de mercadorias não se garante apenas com a existência de uma pauta aduaneira comum - facilmente se antevê que se os Estados tivessem absoluta liberdade de estabelecer impostos sobre os produtos, as barreiras alfandegárias poderiam ser simplesmente substituídas por barreiras fiscais.¹²⁷ Por isso o art. 110º TFUE proíbe os Estados-membros de aplicarem, directa ou indirectamente,¹²⁸ sobre produtos importados, tributos superiores àqueles que aplicam sobre os produtos nacionais. Este artigo deve ser interpretado teleologicamente, o que leva a que se considere «não apenas o imposto em si, mas todos os elementos respeitantes à incidência, taxa, isenções, benefícios fiscais, lançamento, liquidação e cobrança do imposto, atendendo aos aspectos material e processualmente relevantes».^{129 130}

Na medida em que a tributação indirecta é hoje uma área onde a harmonização fiscal comunitária está mais avançada, não se levantam grandes problemas de aplicação da liberdade de movimento de mercadorias em matéria fiscal.

b. Liberdade de circulação de pessoas

i. Livre circulação de trabalhadores

¹²⁷ Daí que as barreiras fiscais venham directamente proibidas no art. 30º TFUE.

¹²⁸ Esta terminologia indica a aplicação do preceito a «todos os estádios do seu [produto nacional] fabrico e comercialização» - acórdão *Firma Molkerei-Zentrale Westfalen*, proc. C-28/67, 3 de Abril de 1968, par. 2.

¹²⁹ Machado, *Direito da União Europeia*, 301.

¹³⁰ Para uma análise do âmbito de aplicação do art. 110º TFUE vide Pietro Adonnino, «Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 53, n. 1 (1993): 73 e ss.

A livre circulação dos trabalhadores está prevista no art. 45º TFUE e, como nos diz o próprio artigo, «implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade ... no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho».¹³¹ A proibição específica da discriminação em razão da nacionalidade é complementada pelo art. 45º/3, que concede aos trabalhadores o direito de responder a ofertas de emprego, de se deslocar livremente no território dos Estados-membros para esse efeito, de residir num dos Estado-membro para exercer uma actividade laboral, e permanecer no território de um Estado-membro depois de aí ter exercido uma actividade laboral.

Esta disposição requer um nexo económico - para ser aplicada é necessário que o sujeito exerça um dos direitos contidos na liberdade de circulação dos trabalhadores¹³² e a verificação de uma situação transfronteiriça.

Põe-se hoje em causa se esta situação transfronteiriça deve estar ligada ao motivo económico,¹³³ afirmando alguma doutrina que «o Tribunal de Justiça da União Europeia alargou a sua perspectiva tradicional abandonando o requisito da interligação dos três critérios [situação transfronteiriça; nexo económico; medida nacional impeditiva] para permitir acesso ao Tratado».¹³⁴

ii. Liberdade de estabelecimento

A liberdade de estabelecimento está prevista nos art. 49º a 55º TFUE, e, para além de uma provisão específica de não discriminação, concede aos nacionais de um Estado-membro «o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e

¹³¹ Levando Marchessou a defender que «o art. 39 [actual 45º TFUE] impõe tratamento igual, contudo permite aos Estados-membros estabelecer diferenças, em matéria de tributação directa, entre residentes e não-residentes» - Philippe Marchessou, «Direct taxation and fundamental freedoms of the community: an approach to the contribution of the European Court of Justice», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* sup. ao n.º 4/2004 de *Diritto e Pratica Tributaria* (2004): 428. Philippe Marchessou, «Direct taxation and fundamental freedoms of the community: an approach to the contribution of the European Court of Justice», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* sup. ao n.º 4/2004 de *Diritto e Pratica Tributaria* (2004): 428. Veja-se contudo o que dissemos a respeito da proibição da discriminação e do acórdão *Schumacker*.

¹³² Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, 39.

¹³³ Acórdão Hartmann, proc. C-212/05, 18 de Julho de 2007, par. 16-20. Veja-se Erik Ros, «EU Citizenship and Taxation “Is the European Court of Justice Moving Towards a Citizen’s Europe?”», *EC Tax Review* 23, n. 1 (2014): 51–53. para mais exemplos.

¹³⁴ Erik Ros, «EU Citizenship and Taxation “Is the European Court of Justice Moving Towards a Citizen’s Europe?”», 46-

gestão de empresas e designadamente de sociedades»¹³⁵ noutro Estado-membro, em condições iguais às dos nacionais desse Estado-membro. Proíbe-se aqui não só que um Estado restrinja o acesso de nacionais de outro Estado a estas actividades, mas também que o Estado restrinja o estabelecimento dos seus nacionais a outro Estado-membro, como resulta da doutrina do acórdão *Daily Mail* - «embora, de acordo com o seu teor, essas disposições visem nomeadamente assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado de origem coloque obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-membro dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação».¹³⁶

Esta liberdade distingue-se da liberdade de circulação dos trabalhadores na medida em que esta se aplica a quem esteja inserido numa relação laboral, ou seja, «a circunstância de uma pessoa realizar, durante certo tempo, em benefício de outra e sob a sua direcção, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração»¹³⁷ leva à aplicação do art. 45º TFUE (sem, contudo, grandes diferenças práticas – o Tribunal de Justiça considerou, no acórdão *Asscher*, que «a comparação entre os artigos 48 [hoje art. 45º TFUE] e 52 [hoje 49º TFUE] do Tratado torna evidente que eles se baseiam nos mesmos princípios no que respeita tanto à entrada e permanência no território dos Estados-Membros de pessoas abrangidas pelo direito comunitário como à proibição de qualquer discriminação contra elas exercida em razão da sua nacionalidade»¹³⁸).

Distingue-se ainda da livre circulação de capitais na medida em que esta última visa o investimento - mas se o investimento der a um indivíduo influência determinante sobre a sociedade, então estará em causa o direito de estabelecimento (como se diz no acórdão *Baars*, «exerce por isso o direito de estabelecimento o nacional de um Estado-Membro que detém, no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, uma participação que lhe confere uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permite que determine as respectivas actividades»¹³⁹).

Existem duas características essenciais: a autonomia económica, que pressupõe o domínio da actividade económica pelo sujeito e a sua participação nos riscos do empreendimento; e a permanência, que aponta para a estabilidade da prática da actividade

¹³⁵ Art. 49º TFUE.

¹³⁶ Acórdão *Daily Mail*, proc. C-81/87, 17 de Setembro de 1988, par. 16.

¹³⁷ Acórdão *Asscher*, proc. C-107/94, 17 de Junho de 1996, par. 25

¹³⁸ *Ibid.*, par. 29.

¹³⁹ Acórdão *Baars*, proc. C-251/98, 13 de Abril de 2000, par. 22.

económica.¹⁴⁰ Como bem resume o Tribunal de Justiça, «o conceito de estabelecimento ... envolve a efectiva prossecução de uma actividade económica através de uma instalação estável noutra Estado-membro por um período indeterminado».¹⁴¹ Retira-se também daqui que este direito não se aplica a situações meramente internas.¹⁴²

Estas disposições aplicam-se não só a indivíduos como também a pessoas colectivas, como decorre do art. 49º TFUE, podendo neste âmbito a noção de estabelecimento desdobrar-se em duas formas:¹⁴³ estabelecimento primário, que consiste na possibilidade de constituir e gerir empresas e sociedades; e estabelecimento secundário, que consiste no direito de constituir «agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-membro estabelecidos no território de outro Estado-membro».¹⁴⁴

Ainda relativamente às pessoas colectivas, devemos notar que embora estas possam deslocar-se, como são criações de um sistema jurídico, as legislações nacionais podem impor condições ou restrições ao direito de estabelecimento primário.¹⁴⁵ Como decorre do acórdão *Daily Mail*, «o Tratado considera a disparidade das legislações nacionais relativas ao vínculo de dependência exigido às suas sociedades, bem como a possibilidade e, se tal for o caso, as normas referentes à transferência da sede ... como problemas que não são resolvidos pelas normas sobre o direito de estabelecimento, mas que o devem ser por via legislativa ou convencional».¹⁴⁶

iii. Quando não existe nexu económico

Nos casos onde não se verifique o nexu económico, hoje o art. 21º TFUE concede aos cidadãos da União Europeia o direito de se deslocar e permanecer livremente no território de outro Estado-membro – como defendeu o Advogado-Geral JACOBS, «essa liberdade [de circulação] passou a ter um alcance mais vasto, sendo actualmente garantida pelo artigo 18.º

¹⁴⁰ Machado, *Direito da União Europeia*, 325.

¹⁴¹ Acórdão *Comissão vs Reino Unido*, proc. C-246/89, 4 de Outubro de 1989, par. 21.

¹⁴² Vide o acórdão *Nino et alli*, proc. C-54/88, C-91/88 e C-14/89, 3 de Outubro de 1990: 12.

¹⁴³ Catherine Barnard, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, 2ª ed. (Oxford: Oxford University Press, 2007), 310.

¹⁴⁴ Art. 49º TFUE, primeiro parágrafo.

¹⁴⁵ Considerando que o Tribunal de Justiça limitou, com o acórdão *Daily Mail*, a liberdade de estabelecimento apenas ao estabelecimento secundário, Isenbaert, «The Contemporary Meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ», 269.

¹⁴⁶ Acórdão *Daily Mail*, proc. C-81/87, par. 23.

CE [hoje art. 21º TFUE] a qualquer cidadão da União Europeia». ¹⁴⁷ Uma vez que em matéria fiscal haverá normalmente uma actividade económica subjacente, não trataremos aqui das questões levantadas pela introdução da cidadania da União.

c. Liberdade de prestação de serviços

A liberdade de prestação de serviços está prevista no art. 56º TFUE, que proíbe as restrições à livre prestação de serviços por nacionais de um Estado-membro a um destinatário de outro Estado-membro ou a prestação de serviços por parte do nacional de um Estado-membro dentro de outro Estado-membro. É este o sentido que se deve retirar da redacção do artigo. ¹⁴⁸ Por serviços deve entender-se «prestações realizadas normalmente mediante remuneração, ¹⁴⁹ na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas», ¹⁵⁰ compreendendo actividades de natureza industrial e comercial, actividades artesanais e actividades das profissões liberais.

Esta liberdade distingue-se da liberdade de estabelecimento pelo critério da temporariedade, previsto no art. 57º TFUE, tendo em atenção que «o carácter temporário das actividades em causa deve ser apreciado não apenas em função da duração da prestação, mas também em função da sua frequência, periodicidade ou continuidade», ¹⁵¹ não sendo possível retirar uma orientação em abstracto. ¹⁵²

d. Liberdade de circulação de capitais

O art. 63º TFUE proíbe todas as restrições ao movimento de capitais e aos pagamentos entre Estados-membros e Estados-membros e países terceiros. O que se deve entender por “capitais” ou “pagamentos” o Tratado não esclarece, mas a doutrina e jurisprudência apontam para o anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho, ¹⁵³ onde se

¹⁴⁷ Acórdão *Pusa*, proc. C-224/02, 24 de Abril de 2004 – conclusões do Advogado-Geral, par. 19.

¹⁴⁸ Machado, *Direito da União Europeia*, 339; Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, 77.

¹⁴⁹ Este «normalmente» tem sido lido pela jurisprudência como requisito de um nexo económico, à semelhança do que vimos já para as outras liberdades - vide Barnard, *The Substantive Law of the EU*, 360.

¹⁵⁰ Art. 57º TFUE.

¹⁵¹ Acórdão *Gebhard*, proc. C-55/94, 20 de Junho de 1995, par. 27.

¹⁵² Acórdão *Schnitzer*, proc. C-215/01, 11 de Dezembro de 2003, par. 31.

¹⁵³ Barnard, *The Substantive Law of the EU*, 535–36; Machado, *Direito da União Europeia*, 361, e ainda o

refere investimento directo (como criação de sucursais e participação em empresas), investimento imobiliário, operações sobre títulos transaccionados em mercados de capitais, participações em organismos de investimento colectivo, depósitos bancários, prestações relativas a contratos de seguros, etc.

A liberdade de circulação de capitais prevê duas derrogações expressas no art. 65º TFUE. A primeira, de âmbito específico, permite a distinção fiscal entre «contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao local de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido»,¹⁵⁴ a segunda é genérica e permite a adopção de «todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos ..., preverem processos de declaração dos movimentos de capitais ..., ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública».¹⁵⁵ Derrogações que são introduzidas com a ressalva de «não constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos».¹⁵⁶

A primeira derrogação mantém a doutrina do acórdão *Schumacker*, ao realçar como critério a diferença de situações para lá da mera residência.¹⁵⁷ Esta disposição, «como derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita, não pode ser interpretado no sentido de que qualquer legislação fiscal que faça uma distinção entre os contribuintes consoante o local em que investem os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado».¹⁵⁸ Será preciso analisar se as situações são ou não objectivamente comparáveis.

3. A expansão do campo de aplicação das liberdades fundamentais

No acórdão *de Groot* estava em causa a legislação neerlandesa de atribuição das deduções relativas à situação pessoal do contribuinte. Esta legislação atribuía essas deduções proporcionalmente, consoante a percentagem do rendimento total do contribuinte que fosse

acórdão *Trummer e Mayer*, proc. C-222/97, 16 de Março de 1999.

¹⁵⁴ N.º 1, alínea a).

¹⁵⁵ N.º 2, alínea b).

¹⁵⁶ N.º 3.

¹⁵⁷ Revelando-se injustificados os receios de quem temia que esta norma viesse abrir a porta à discriminação de investidores, como Albert J. Radler, «Where Does Tax Harmonization Stand Today?», *EC Tax Review* 2, n. 4 (1993): 198. Notamos que este autor criticou a adição deste artigo no Tratado de Maastricht, dizendo que «os Governos dos Estados-membros introduziram uma nova disposição fiscal sem nenhuma autoridade democrática que não o facto de normalmente representarem a maioria do povo dos seus países».

¹⁵⁸ Acórdão *Lenz*, proc. C-315/02, 15 de Julho de 2004, par. 26.

obtida nos Países Baixos. O Tribunal concluiu pela incompatibilidade desta disposição, na medida em que constituía um entrave à livre circulação de trabalhadores. Assim, os Tratados exigem apenas «que as condições de tomada em consideração pelo Estado de residência da referida situação não constituam uma discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, nem um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado».¹⁵⁹

O caso do acórdão *de Groot* é um de vários onde o Tribunal de Justiça tem aplicado o critério da restrição ou entrave, em vez de um simples teste de discriminação, o que acaba por resultar numa maior amplitude das liberdades fundamentais. Tal interpretação justifica-se à luz do «objectivo dos Tratados de criar um mercado interno, definido como uma área sem fronteiras (fiscais) internas, no qual a livre (de impostos) circulação de bens, pessoas, serviços e capitais está assegurada».¹⁶⁰

O uso do teste da restrição em vez do teste de discriminação pode levar a que disparidades fiscais sejam consideradas como contrárias às liberdades fundamentais, quando, na verdade, se trata apenas dos efeitos da existência de uma multiplicidade de ordenamentos jurídicos fiscais.

Um exemplo disso é o acórdão *Bosal Holding*,¹⁶¹ onde estava em causa legislação neerlandesa que restringia a dedução de encargos de participação às situações em que esses gastos sirvam para realizar lucros tributáveis nos Países Baixos, independentemente de onde estivessem estabelecidas essas filiais. Se uma sociedade neerlandesa tivesse uma filial na Bélgica e essa filial por sua vez tivesse um estabelecimento estável nos Países Baixos, então a sociedade neerlandesa teria direito à dedução relativa aos encargos de participação. O Tribunal de Justiça considerou a norma incompatível com a liberdade de estabelecimento.

O que está em causa, verdadeiramente, é uma distinção com base num critério objectivo, o critério da jurisdição do lucro. Não há questão de discriminação, directa ou indirecta, apenas uma desvantagem que torna menos atractivo o uso das liberdades fundamentais – uma restrição.¹⁶²

4. Justificação das restrições

¹⁵⁹ Acórdão *de Groot*, proc. C-385/00, 12 de Dezembro de 2002, par. 115.

¹⁶⁰ Luc Hinnekens, «European court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?», *EC Tax Review* 13, n. 2 (2004): 65.

¹⁶¹ Acórdão *Bosal Holding*, proc. C-168/01, de 18 de Setembro de 2003.

¹⁶² Dennis Weber, «The Bosal Holding case: analysis and critique», *EC Tax Review* 12, n. 4 (2003): 222–23.

Estas liberdades fundamentais, ainda que não se referindo a impostos, não deixam de ser chamadas à colação em casos relativos ao exercício dos poderes fiscais dos Estados. De facto, como postulou o Tribunal de Justiça no acórdão *Schumacker*, «embora ... a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da comunidade, não é menos certo que os Estados devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário».¹⁶³ A tributação tem muito potencial para interferir com as liberdades fundamentais previstas no Tratado, especialmente com a ampla configuração que lhes dá o Tribunal de Justiça. Essa ampla configuração é depois corrigida através da possibilidade de justificar as restrições.

Quando falamos nestas quatro liberdades fundamentais devemos ter em conta de que não são absolutas, pelo contrário, concretizam-se segundo um juízo de ponderação face a potenciais excepções em que se deve demonstrar que a limitação é proporcional (em sentido amplo) face ao outro valor a ser protegido. O Tribunal tem aceitado até agora cinco justificações diferentes,¹⁶⁴ embora com âmbitos por vezes parcialmente sobreponíveis.¹⁶⁵

a. Coerência do sistema fiscal

No acórdão *Bachmann*, um cidadão alemão a residir e a trabalhar na Bélgica viu ser-lhe negada a possibilidade de deduzir dos seus impostos devidos na Bélgica quotizações de um seguro de doença e de invalidez e prestações relativas a um contrato de seguro de vida. Ambos os seguros tinham sido contraídos por Bachmann na Alemanha. O *Code des Impôts sur les Revenus* previa deduções apenas para as quotizações feitas a mutualistas reconhecidas pela Bélgica e para as prestações relativas a seguro de vida pagas na Bélgica. O sujeito passivo reclamou alegando a violação da liberdade de movimento dos trabalhadores, da liberdade de prestação de serviços, e da liberdade de circulação de capitais.

Quanto à liberdade de movimento dos trabalhadores, o Governo belga alegou que a sua legislação não fazia qualquer distinção de nacionalidade e de que os trabalhadores

¹⁶³ Acórdão *Schumacker*, proc. C-279/93, par. 21.

¹⁶⁴ Sander Diepvens, «The territoriality principle in the ECJ's case law» (Tese de Mestrado, Universidade de Tilburg, 2014), 9, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=134283>.

¹⁶⁵ Dennis Weber, «An analysis of the past, current and future of the coherence of the tax system as justification», *EC tax review* 24, n. 1 (2015): 43–54; Diepvens, «The territoriality principle in the ECJ's case law», 12.

provenientes de outros países poderiam facilmente pôr fim aos seus contratos e celebrar novos com mutualistas reconhecidas pela Bélgica. Esta argumentação não foi aceite pelo Tribunal, para quem «os trabalhadores que tenham exercido uma actividade profissional num Estado-membro e a seguir trabalhem noutra Estado-membro (...) regra geral, são nacionais de outros Estados-membros»,¹⁶⁶ sendo especialmente afectados pelas disposições da lei belga. Mas o argumento subsidiário do Governo belga, de que essa restrição era justificada face a necessidade de manter a coerência do sistema fiscal belga, foi aceite pelo Tribunal - «existe, na regulamentação belga, uma ligação entre a possibilidade de dedução das quotizações e a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução de contratos de seguro de velhice e por morte».¹⁶⁷ Ou seja, considerando que a Bélgica não poderia garantir a cobrança do imposto sobre o prémio pago pelas seguradoras sem medidas mais restritivas, também não poderia ser obrigada a deduzir as cotizações.¹⁶⁸

Quanto à liberdade de prestar serviços, o Tribunal entendeu que não proibia a Bélgica de exigir que a seguradora estivesse estabelecida no país. Quanto à liberdade de circulação de capitais, o Tribunal entendeu que a disposição não era aplicável.¹⁶⁹

Esta justificação apresentava, na altura, um grande potencial para corrigir a grande amplitude das liberdades fundamentais, contudo o Tribunal veio a restringir a admissibilidade desta justificação em casos subsequentes. Numa primeira fase, iniciada com o acórdão *Wielockx*, o Tribunal passou a avaliar a macro-coerência, ou seja, se o Estado-membro tivesse celebrado uma Convenção para evitar a dupla tributação (CDT), então a coerência fiscal não estaria «estabelecida ao nível de uma mesma pessoa, por uma correlação rigorosa entre a dedutibilidade das cotizações e a tributação das pensões, sendo transferida para outro nível, o da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes».¹⁷⁰ No caso em apreço, os Países Baixos negaram a *Wielockx*, residente na Bélgica, a dedução do seu rendimento das cotizações de reforma, que estava prevista na lei neerlandesa para os residentes. Alegava o Governo dos Países Baixos que, sendo o rendimento da reforma tributado apenas no país da residência do sujeito em virtude de uma CDT celebrada entre este país e a Bélgica, «se um não residente pudesse constituir uma reserva-velhice nos Países Baixos e adquirir assim direito à pensão, esta última escaparia ao imposto nos Países

¹⁶⁶ Acórdão *Bachmann*, proc. C-204/90, 28 de Janeiro de 1992, par. 9.

¹⁶⁷ *Ibid.*, par. 21.

¹⁶⁸ *Ibid.*, par. 22-27.

¹⁶⁹ Um caso em tudo semelhante é o do acórdão *Comissão vs Bélgica* processo C-300/90 (1992).

¹⁷⁰ Acórdão *Wielockx*, proc. C-80/94, 11 de Agosto de 1995, par. 24.

Baixos».¹⁷¹ Esta justificação não foi acolhida pelo Tribunal, para quem «sendo a coerência fiscal assegurada com base numa convenção bilateral celebrada com outro Estado-Membro, este princípio não pode ser invocado para justificar a recusa de uma dedução como a que está aqui em causa».¹⁷² A macro-coerência implicava que a celebração de Convenções de Dupla Tributação afastava a possibilidade de usar a coerência do sistema fiscal como justificação.

Esta perspectiva foi abandonada com uma série de acórdãos que, reconhecendo a existência de CDT entre os Estados-membros em causa, ainda assim admitiram a coerência do sistema fiscal como justificação.¹⁷³ Mantém-se apenas o requisito do “nexo directo” entre a desvantagem fiscal e a vantagem oposta, que se verifica quando está «em causa o mesmo contribuinte» (identidade do contribuinte) e quando «a atribuição da isenção fiscal e a compensação deste benefício mediante tributação, [são] efectuadas no quadro do mesmo imposto».¹⁷⁴

As limitações desta concepção restrita são visíveis desde logo no acórdão *Verkooijen*. Os Países Baixos previam a isenção dos dividendos pagos por sociedades neerlandesas do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, para evitar a dupla tributação e para estimular o interesse dos privados pelo investimento em sociedades neerlandesas. Verkooijen era trabalhador e residente nos Países Baixos e tinha acções numa sociedade belga, da qual recebeu dividendos. A administração fiscal neerlandesa recusou atribuir a isenção a Verkooijen.

Os Países Baixos alegaram que a discriminação se justificava com base no princípio da coerência do sistema fiscal, dado que «a isenção dos dividendos era reservada apenas aos contribuintes que os recebessem de acções de sociedades com sede nos Países Baixos na medida em que apenas estas eram tributadas neste Estado-Membro sobre os lucros obtidos».¹⁷⁵ O Tribunal rejeitou este argumento, considerando não estar em causa o mesmo imposto e o mesmo contribuinte. Parece claro que, apesar de não estar em causa o mesmo imposto ou a mesma pessoa jurídica, o contribuinte *de facto* é, neste caso, o mesmo. Se se concede uma isenção para evitar a dupla tributação económica, não podemos estar à espera

¹⁷¹ Ibid., par. 23.

¹⁷² Ibid., par. 25.

¹⁷³ Weber, «An analysis of the past, current and future of the coherence of the tax system as justification», 47–48.

¹⁷⁴ Acórdão *Verkooijen*, proc. C-35/98, 6 de Junho de 2000, par. 57.

¹⁷⁵ Ibid., par. 51.

de uma identidade jurídica.¹⁷⁶

Em adição aonexo directo, o Tribunal olha ainda para a finalidade da norma em causa¹⁷⁷. No caso em apreço no acórdão *Manninen*, a legislação finlandesa concedia um crédito fiscal relativo aos dividendos distribuídos por sociedades finlandesas (e sujeitas a imposto na Finlândia), em sede de imposto sobre o rendimento. Esse crédito não era atribuído relativamente aos dividendos distribuídos por sociedades estrangeiras. O Governo finlandês argumentava que a restrição à liberdade de circulação de capitais era justificada em face da preservação da coerência do sistema fiscal nacional, uma vez que estaria de outro modo a conceder um crédito fiscal (em sede de imposto sobre os rendimentos do accionista) em relação a um imposto que não cobrou (à sociedade por acções que distribuiu os lucros). O Tribunal rejeitou a compatibilidade da medida, considerando que o objectivo da norma era evitar a dupla tributação e não preservar a coerência do sistema fiscal.¹⁷⁸ Anteriormente, no acórdão *Lasteyrie du Saillant*, o Tribunal já tinha recusado expressamente a justificação da coerência do sistema fiscal com base na finalidade diferente da norma (neste caso, prevenir a fraude).¹⁷⁹

b. Controlo e supervisão fiscais

O Tribunal de Justiça considerou, no acórdão *Futura Participations*, que «um Estado-membro está autorizado a aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante tanto dos rendimentos tributáveis, como das perdas susceptíveis de aí ser transportadas».¹⁸⁰

Esta justificação não deve ser, contudo, interpretada no sentido de permitir aos Estados excluir simplesmente a dedutibilidade de todas as despesas efectuadas fora das suas fronteiras. De facto, como resulta do acórdão *Baxter*,¹⁸¹ não é compatível com o direito comunitário a limitação da dedução de despesas de investigação apenas às operações de

¹⁷⁶ Considerando a abordagem do Tribunal demasiado simplista, Weber, «An analysis of the past, current and future of the coherence of the tax system as justification», 51.

¹⁷⁷ «O argumento baseado na necessidade de preservar a coerência de um sistema fiscal deve ser verificado tendo em conta o objectivo prosseguido pela regulamentação fiscal em causa», Acórdão *Lenz*, proc. C-315/02, 15 de Julho de 2004: 37.

¹⁷⁸ Acórdão *Manninen*, proc. C-319/02, 10 de Setembro de 2002, par. 43-45.

¹⁷⁹ Acórdão *Lasteyrie du Saillant*, proc. C-9/02, 11 de Março de 2004, par. 61-67.

¹⁸⁰ Acórdão *Futura Participations*, proc. C-250/95, 15 de Maio de 1997, par. 31.

¹⁸¹ Acórdão *Baxter*, proc. C-254/97, 8 de Julho de 1999.

investigação realizadas no país da tributação. O Tribunal conclui «que uma regulamentação nacional que impeça de forma absoluta o contribuinte de provar que as despesas relativas às actividades de investigação efectuadas noutros Estados-Membros o foram efectivamente não pode ser justificada por força da eficácia dos controlos fiscais».¹⁸² Será necessário permitir ao contribuinte provar a existência e quantidade dessas despesas.

Como resume MASON, «antes de implementar uma norma discriminatória, os Estados-membros devem primeiro envidar esforços para obter a informação necessária ao abrigo da Directiva [de assistência mútua dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos], ou do contribuinte como condição para receber o benefício fiscal».¹⁸³

c. Repartição equilibrada do poder tributário

O acórdão *Marks & Spencer*, de 2005, introduziu na jurisprudência comunitária a justificação da repartição equilibrada do poder tributário, em conjunção com a prevenção da evasão fiscal e ainda com a prevenção da dupla utilização de prejuízos.¹⁸⁴

No acórdão *X Holding*,¹⁸⁵ a justificação da repartição equilibrada foi aceite como única justificação. Estava em causa o regime neerlandês da entidade fiscal única, que permite a duas ou mais sociedades ser consideradas como uma só entidade para efeitos fiscais (conquanto a sociedade-mãe, responsável pelo imposto, detenha pelo menos 95% do capital de outra sociedade contribuinte). *X Holding* era uma sociedade neerlandesa, accionista única de uma sociedade estabelecida na Bélgica e, por isso, não sujeita a imposto nos Países Baixos. *X Holding* pretendia formar uma entidade fiscal única com a sua filial não residente, pedido que foi rejeitado pela Administração fiscal neerlandesa. O Tribunal considerou que a distinção tornava «menos atractivo o exercício, pela sociedade-mãe, da sua liberdade de estabelecimento, dissuadindo-a de criar filiais noutros Estados-Membros»,¹⁸⁶ mas que tal discriminação era justificada. Esta justificação «pode tornar necessária a aplicação, unicamente, das respectivas normas fiscais às actividades económicas das sociedades estabelecidas num dos referidos Estados», uma vez que «conceder às sociedades a faculdade

¹⁸² Ibid., par. 19.

¹⁸³ Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, 108. Veja-se ainda o acórdão Danner, proc.C-136/00, 3 de Outubro de 2002: 50.

¹⁸⁴ Acórdão *Marks & Spencer*, proc. C-446/03, de 13 de Dezembro de 2005.

¹⁸⁵ Acórdão *X Holding*, proc. C-337/08, 25 de Fevereiro de 2010.

¹⁸⁶ Ibid., par. 19.

de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos».¹⁸⁷

Revendo a jurisprudência, NEYT e PEETERS consideram que «o Tribunal parece limitar a justificação da “repartição equilibrada” à prevenção (do risco) de activa transferência de lucros e prejuízos».¹⁸⁸

d. Princípio da territorialidade

Em *Futura Participations*, o Tribunal de Justiça da União aceitou o princípio da territorialidade como justificação para medidas restritivas. Estava em causa uma sociedade francesa, Futura Participations e a sua sucursal (ou seja, o seu estabelecimento) no Luxemburgo, Singer. A lei luxemburguesa previa a tributação sobre o rendimento obtidos no Luxemburgo para os estabelecimentos estáveis no caso de estes terem contabilidade regular; se a não tivessem, o seu rendimento seria avaliado em percentagem do rendimento da sociedade estrangeira. O estabelecimento podia também efectuar o transporte de perdas de exercícios anteriores relacionadas com rendimentos obtidos no Luxemburgo, mas apenas se tivesse mantido contabilidade regular, o que não era o caso. A sociedade e a sua sucursal alegaram violação da liberdade de estabelecimento.

O Tribunal, avaliando em primeira linha da admissibilidade donexo económico para a dedução das perdas, concluiu que o regime «está em conformidade com o princípio fiscal da territorialidade, não pode ser considerado como implicando uma discriminação, ostensiva ou dissimulada, proibida pelo Tratado».¹⁸⁹

Parece, desta conclusão, que tudo o que seja conforme com o princípio da territorialidade estará conforme o direito comunitário. Contudo, o Tribunal logo veio restringir a admissibilidade da justificação. No acórdão *Bosal Holding*,¹⁹⁰ discutia-se a compatibilidade com o direito da União de uma disposição neerlandesa que permitia a consideração dos encargos relacionados com a participação de uma sociedade-mãe numa

¹⁸⁷ Acórdão *X Holding*, proc. C-337/08: 28 e 29.

¹⁸⁸ Robert Neyt e Steven Peeters, «Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K», *EC Tax Review* 23, n. 2 (2014): 75.

¹⁸⁹ Acórdão *Futura Participations*, proc. C-250/95, par. 22.

¹⁹⁰ Acórdão *Bosal Holding*, proc. C-168/01.

sociedade-filha, mas apenas se esses encargos servissem, directa ou indirectamente, para gerar lucros tributáveis nos Países Baixos. Apesar das grandes similitudes com o acórdão *Futura Participations*, porque o sujeito passivo só teria direito à dedução se outra sociedade, a sociedade-filha, tivesse lucros nos Países Baixos, o Tribunal rejeitou a aplicação desta justificação.¹⁹¹

Está novamente em causa a não identidade dos contribuintes, à semelhança do que se viu para a justificação da coerência do sistema fiscal. Como se questiona DIEPVENS, «apesar desta correspondência territorial perfeita entre isenção de rendimento e não dedução das despesas correspondentes, o Tribunal de Justiça limitou a justificação da territorialidade a situações estritas de um contribuinte, um imposto, sem clarificar porquê».¹⁹²

e. Luta contra a evasão fiscal

A prevenção da evasão fiscal é uma preocupação crescente para os Estados-membros, que se confrontam com esquemas de evasão cada vez mais complexos. Para lutar contra estes esquemas, os Estados desenham normas que tornam esta evasão mais difícil, mas encontram problemas no que concerne à compatibilidade destas disposições com o direito da União. De acordo com a jurisprudência comunitária, «o facto de um nacional da Comunidade, pessoa singular ou colectiva, ter pretendido tirar partido do sistema fiscal mais vantajoso em vigor num Estado-Membro diferente daquele em que reside não permite, por si só, que o mesmo seja privado da possibilidade de invocar as disposições do Tratado».¹⁹³ Assim, «para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica».¹⁹⁴

Da jurisprudência nesta matéria levanta-se uma dúvida acerca do âmbito de aplicação desta justificação. Se a jurisprudência considera que «a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até abranger as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não são realizadas no âmbito de transacções comerciais

¹⁹¹ Ibid., par. 38. Veja-se ainda as conclusões do Advogado-geral Albert, par. 67.

¹⁹² Diepvens, «The territoriality principle in the ECJ's case law», 11.

¹⁹³ Acórdão *Cadbury Schweppes*, proc. C-196/04, 12 de Setembro de 2006, par. 36.

¹⁹⁴ Ibid., par. 55.

normais, mas antes com o único objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário»,¹⁹⁵ diz também que «deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal». ¹⁹⁶ Há na jurisprudência uma imprecisão terminológica (entre o “único objectivo” e a “finalidade essencial”),¹⁹⁷ mas que o Tribunal esclareceu no acórdão *Part Service* - «o órgão jurisdicional nacional, na apreciação que lhe compete efectuar, pode ter em consideração o carácter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, económica e/ou pessoal entre os operadores em causa ..., sem prejuízo da eventual existência, para além deste, de objectivos económicos inspirados em considerações, por exemplo, de marketing, de organização e de garantia». ¹⁹⁸ Assim, o abuso verifica-se a partir de uma série de índices e pode constituir apenas um dos objectivos (ainda que essencial) da operação. ¹⁹⁹

f. Críticas

A admissibilidade destas limitações não deixa de levantar as suas críticas. MAITROT DE LA MOTTE adverte «que a noção de “razões imperativas de interesse geral” não está em parte alguma do Tratado CE», e que se os Tratados admitem excepções relativas à ordem, à segurança e à saúde públicas, «quem quiser encontrar no Tratado disposições relativas aos princípios da “coerência fiscal”, “esquemas puramente artificiais” ou “eficácia do controlo fiscal” ficará extremamente envergonhado». ²⁰⁰

Se a doutrina defende que as limitações são interpretadas de forma muito restritiva, e que as actuais justificações são insuficientes para manter a saúde dos sistemas fiscais nacionais,²⁰¹ o que se haveria de dizer se se considerasse que estas poucas justificações são estranhas aos Tratados?

¹⁹⁵ Acórdão *Halifax*, proc. C-255/02, 21 de Fevereiro de 2006, par. 69.

¹⁹⁶ *Ibid.*, par. 75.

¹⁹⁷ Ben Kiekebeld, «Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?», *EC Tax Review* 18, n. 4 (2009): 144.

¹⁹⁸ Acórdão *Part Service*, processo C-425/06, 21 de Fevereiro de 2008, par. 62.

¹⁹⁹ Nas palavras de Terra e Wattel, «propósito comercial auxiliar ou concomitante não é suficiente para proteger uma (série de) transacção(ões) da conclusão da existência de abuso se o objectivo principal é evitar impostos - Terra e Wattel, *European Tax Law*, 919; Em sentido aparentemente divergente, Eric C. M. Kemmeren, «Where Is EU Law in the OECD BEPS Discussion?», *EC Tax Review* 23, n. 4 (2014): 192–93.

²⁰⁰ Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, 137.

²⁰¹ Nabais, *Introdução ao direito fiscal das empresas*, 95–96.

O actual sistema de controlo é resultado e indício da expansão da aplicação das liberdades fundamentais. Trata-se de um resultado na medida em que como estas ganharam uma configuração mais ampla, esta teve de ser corrigida através da admissão de excepções (que, note-se, estão longe de funcionar adequadamente, dada a aplicação restritiva do princípio da proporcionalidade).²⁰² Trata-se de um indício no sentido em que a aplicação de justificações não previstas nos Tratados demonstra como as consequências da actual aplicação das liberdades fundamentais não foram previstas nos Tratados, o que pode indicar que os seus redactores não tinham intenções de sobrepor as liberdades fundamentais à soberania fiscal dos Estados.

5. Justificações não aceites

Para além das justificações que têm sido aceites pelo Tribunal, cumpre-nos igualmente olhar para as justificações que não foram aceites pelo Tribunal.

a. Existência de solução administrativa

No acórdão *Biehl*²⁰³ estava em questão a legislação luxemburguesa que não permitia a devolução do excesso resultante da diferença entre as retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento e a liquidação definitiva a indivíduos que não residissem a tempo inteiro no Luxemburgo. Biehl, cidadão alemão, residia e trabalhava no Luxemburgo para uma entidade patronal luxemburguesa, mas mudou-se a 31 de Outubro de 1983, e requereu a devolução do excesso de imposto, o que lhe foi negado.

A Administração fiscal luxemburguesa argumentou que o contribuinte residente temporário não estava em igual situação que o contribuinte residente permanente,²⁰⁴ acrescentando que o contribuinte podia pedir o reembolso através de um procedimento

²⁰² Hinnekens, «European court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?», 67.

²⁰³ Acórdão *Biehl*, proc. C-175/88.

²⁰⁴ Na medida em que o residente temporário, se lhe fosse concedido o reembolso do imposto acabaria por estar sujeito a uma taxa de imposto inferior do que o residente permanente, em virtude da aplicação dos escalões de tributação progressivos no Luxemburgo e no outro país. Estava em causa, segundo o Luxemburgo, o princípio da progressividade. O Tribunal rejeitou este argumento, porque não tinha em consideração que o contribuinte poderia não receber rendimento algum no segundo Estado e que aí ficaria em desvantagem.

administrativo, se provasse que a aplicação daquela disposição tem consequências injustas. Este argumento foi rejeitado pelo Tribunal, que considerou não haver nenhum dever, recaindo sobre a administração, de remediar todas as situações discriminatórias.²⁰⁵

O que se requer é que a aplicação do Direito da União não fique dependente da actuação discricionária da administração. De outro modo subsistiria sempre a possibilidade de a discriminação se manter, dificultando a actuação do contribuinte.

b. Existência de vantagens compensatórias

O acórdão *Asscher*²⁰⁶ tratava da legislação neerlandesa que previa, para os contribuintes não residentes cujos rendimentos obtidos nos Países Baixos fossem inferiores a 90% dos rendimentos totais, taxas de imposto superiores às previstas para os demais contribuintes.

O governo dos Países Baixos alegou que a diferença de taxas se justificava face ao princípio da progressividade. De facto, estes contribuintes não residentes, por dividirem os rendimentos por mais de um Estado, suportam menos os efeitos da tributação progressiva que os contribuintes que auferem a quase totalidade do seu rendimento no mesmo Estado. O Tribunal rejeitou este argumento, considerando que era possível que o Estado da residência tomasse em consideração os rendimentos globais na determinação da taxa a aplicar.²⁰⁷

De igual modo, no acórdão *Saint-Gobain*,²⁰⁸ o Tribunal avaliou a legislação alemã que estabelecia um privilégio de filiação internacional em matéria de imposto sobre as sociedades e de imposto sobre o património (que consistia em excluir da matéria colectável os rendimentos de dividendos recebidos) e concedia um crédito de imposto indirecto relativo a impostos sobre o rendimento pagos por filiais apenas a sociedades sujeitas na Alemanha a uma obrigação fiscal ilimitada.²⁰⁹ Alegava o Governo Alemão que a recusa era justificável, porque «não tendo personalidade jurídica distinta, os estabelecimentos estáveis não podem distribuir os seus lucros à sociedade principal, como fazem as filiais independentes, sob a

²⁰⁵ Acórdão *Biehl*, proc. C-175/88, par. 18.

²⁰⁶ Acórdão *Asscher*, proc. C-107/94.

²⁰⁷ *Ibid.*, par. 47.

²⁰⁸ Acórdão *Saint-Gobain*, proc. C-307/97, 21 de Setembro de 1999.

²⁰⁹ A Alemanha concedia um crédito de imposto à sociedade-mãe residente relativamente ao imposto sobre as sociedades pago pela sociedade-filha não residente, a imputar ao rendimento recebido pela sociedade-mãe a título de dividendos. Vide acórdão *Saint-Gobain*, proc. C-307/97, par. 20.

forma de dividendos», escapando assim à retenção na fonte sobre os lucros repatriados.²¹⁰

O Tribunal considerou que «a diferença de tratamento fiscal entre as sociedades residentes e as sucursais não pode, todavia, ser justificada por outras vantagens de que as sucursais beneficiam em relação às sociedades residentes e que, segundo o Governo alemão, compensam as desvantagens resultantes da recusa das vantagens fiscais em questão»,²¹¹ tal como não pode essa diferença ser justificada em virtude de vantagens que a sociedade não-residente pode obter no seu país de residência.²¹²

c. Perda de receitas e erosão da base tributária

Para além da justificação baseada na vantagem compensatória de que usufruíam as sucursais de sociedades não residentes, o Governo alemão, no acórdão *Saint-Gobain*, alegou ainda que a medida provocaria uma perda de receitas, na medida em que o privilégio da filiação internacional e a imputação indirecta não eram compensados pela tributação dos dividendos distribuídos.²¹³ Esta argumentação foi rejeitada pelo Tribunal.²¹⁴

No acórdão *ICI*²¹⁵ analisou-se uma questão semelhante. A legislação britânica previa que se pudessem imputar as perdas de subsidiárias de uma sociedade *holding* a outra sociedade do mesmo grupo, se a maior parte das subsidiárias da sociedade holding fossem residentes no Reino Unido. A Imperial Chemical Industries queria poder aproveitar os prejuízos de sociedades filiais da holding que detinha em conjunto com outra sociedade, mas essa possibilidade foi-lhe negada porque a maior parte das filiais não era residente no Reino Unido.

Esta limitação servia, segundo o Governo britânico, para «evitar uma redução das receitas resultante apenas da existência de filiais que não têm a sua sede nesse Estado e que decorria da impossibilidade do fisco britânico compensar a redução do imposto resultante da dedução dos prejuízos das filiais que aí têm a sua sede pela tributação dos lucros das filiais situadas fora do Reino Unido».²¹⁶

²¹⁰ Ibid., par. 52.

²¹¹ Ibid., par. 53.

²¹² Acórdão *Eurowings*, proc. C-294/97, 26 de Outubro de 1999, par. 44.

²¹³ Acórdão *Saint-Gobain*, proc. C-307/97, par. 49.

²¹⁴ Ibid., par. 50.

²¹⁵ Acórdão *ICI*, proc. C-264/96, 16 de Julho de 1998.

²¹⁶ Ibid., par. 25.

O Tribunal rejeitou a justificação, argumentando que «há que assinalar que a redução de receitas fiscais que daí resulta não figura entre as razões enunciadas no artigo 56.º do Tratado [52º TFUE] e não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma desigualdade de tratamento em princípio incompatível com o artigo 52.º do Tratado [49º TFUE]». ²¹⁷

d. Críticas

Mas o que é então uma “razão imperiosa de interesse geral”? Vimos que já que as justificações têm sido aceites pelo Tribunal de maneira dispersa e pouco consistente, deixando pouco espaço para a previsibilidade das políticas fiscais nacionais.

É fácil perceber que a perda de receitas fiscais não seja considerada uma razão imperiosa de interesse geral, enquanto interesse geral apto a justificar uma discriminação concreta. Imagine-se, desde logo, o que seria se se aceitasse a perda de receitas fiscais como justificação para a discriminação... poder-se-ia tributar os não residentes a taxas mais elevadas, impor toda a série de restrições, desde que alcançassem o respectivo fim – obter receitas.

Na perspectiva geral dos sistemas fiscais, ganha relevância a justificação da perda de receitas – afinal, o objectivo dos impostos é a obtenção de receitas, se a obtenção de receitas não pode justificar a sua existência, então todo o sistema é posto em causa. Temos então, por um lado, uma avaliação concreta em que o interesse da comunidade em obter receitas fiscais não interessa, e por outro lado uma avaliação geral em que se percebe a necessidade das receitas fiscais. Esta ponderação é realizada tradicionalmente ao nível da feitura das leis fiscais, reservada normalmente ao órgão representativo.

As decisões do Tribunal de Justiça gozam de eficácia *erga omnes*,²¹⁸ mas os casos que o Tribunal de Justiça avalia são casos concretos, o que origina uma cisão entre o objecto da ponderação do Tribunal e o alcance dos efeitos das suas decisões. Esta cisão não se pode evitar, mas a aplicação de testes jurisprudenciais adequados e consistentes poderia evitar uma erosão desnecessária da soberania dos Estados. MASON, por exemplo, propõe que se adopte o método da consistência interna, que consiste em ficcionar que todos os Estados

²¹⁷ Ibid., par. 28.

²¹⁸ Mota de Campos e Mota de Campos, *Manual de direito europeu*, 459–61.

aplicam as normas do Estado cuja legislação está em causa. Este teste, retirado da prática norte-americana, pode resumir-se a uma pergunta: «se todos os cinquenta Estados adoptassem a norma fiscal em causa, o comércio interestadual sofreria um encargo que o comércio puramente interno não sofreria»?²¹⁹ Se a resposta for negativa, retira-se logo da ponderação a possibilidade de considerar erradamente disparidades fiscais como restrições proibidas ou discriminação.

Apesar de o Tribunal ter rejeitado a perda de receitas como justificação para uma restrição das liberdades fundamentais, o Tribunal aceitou a fraude e evasão fiscal como justificações. *Prima facie*, poderia considerar-se estarmos perante uma contradição – a prevenção da erosão da base tributária, que se traduz na preservação de receitas fiscais, não é aceite, mas a luta contra a fraude e evasão fiscal, cujo objectivo é a preservação de receitas fiscais já o é. Esta contradição explica-se facilmente – não há nenhuma razão imperiosa de interesse geral em preservar receitas fiscais, mas há uma razão imperiosa de interesse geral em evitar fraudes à lei e abusos.

6. Exemplos adicionais da relevância fiscal das liberdades fundamentais

a. Consideração da situação pessoal do contribuinte

A generalidade das legislações europeias prevê deduções relativas à consideração da situação pessoal do contribuinte singular, seja isentando de tributação o mínimo de existência seja ponderando ainda outros factores relacionados com a situação pessoal e familiar do contribuinte. Normalmente essas deduções estão reservadas aos residentes, o que pode ser discriminatório.²²⁰

O Tribunal foi além do acórdão *Schumacker* no acórdão *de Groot*. Neste acórdão estava em causa legislação neerlandesa que atribuía uma exoneração de parte dos rendimentos, relativamente à situação pessoal e familiar do sujeito passivo. Esse benefício era atribuído ao sujeito passivo consoante a proporção do rendimento que este obtivesse nos Países Baixos. Por exemplo, se o sujeito auferia 10000 NLG [florins neerlandeses] de rendimento, 2500 dos quais de fonte estrangeira, e tivesse direito a uma dedução a respeito

²¹⁹ Ruth Mason, «Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test», *Boston College Law Review* 49, n. 5 (2008): 1309.

²²⁰ Veja-se o que se disse já a respeito do acórdão *Schumacker*.

da situação pessoal e familiar de 2500 NLG, esta ser-lhe imputada apenas em relação à percentagem do rendimento de fonte nacional – ou seja, 1875 NLG. O sujeito passivo pagaria então imposto sobre uma matéria colectável de 8125 NLG.²²¹

O Governo neerlandês implementou esta legislação considerando que, não sendo as deduções pessoais e familiares imputáveis a nenhuma fonte de rendimentos, então devem ser imputadas à totalidade dos rendimentos, resultando «que estas despesas oneram proporcionalmente a parte estrangeira dos rendimentos e a parte dos mesmos tributável nos Países Baixos».²²² Ora, F. de Groot trabalhou ao serviço de sociedades neerlandesas, alemãs, francesas e britânicas, sendo que nenhum destes outros países reconhecia a sua “quota-parte” das deduções pessoais.²²³ O Tribunal considerou que estava em causa uma restrição injustificada à liberdade de movimento de trabalhadores.

Se analisarmos a questão à luz do método da consistência interna, conforme sugerido por MASON,²²⁴ veremos que a medida não é verdadeiramente discriminatória. Trata-se de uma divisão do encargo que o benefício fiscal comporta para as receitas fiscais pelas jurisdições que obtêm essas receitas, e se todos os Estados-membros implementassem a medida, não só não havia qualquer entrave à circulação no mercado interno, como se distribuía mais equitativamente o benefício fiscal pelas jurisdições que exerceram o seu poder tributário em relação àqueles rendimentos. O próprio Tribunal acaba por reconhecer a justeza de tal distribuição, quando afirma que «o Estado de residência pode também dispensar-se do cumprimento desta obrigação na medida em que verifique que, mesmo abstraindo de qualquer convenção, um ou vários Estados de emprego concedem, em relação aos rendimentos que tributam, benefícios ligados à tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos que não residem no território destes Estados mas aí auferem rendimentos tributáveis».²²⁵

b. Impostos à saída

A matéria dos impostos à saída tem originado uma série de casos perante o Tribunal

²²¹ Acórdão *de Groot*, proc. C-385/00, par. 20-23.

²²² *Ibid.*, par. 25.

²²³ *Ibid.*, par 43.

²²⁴ Mason, «Made in America for European Tax», 1282–83. Veja-se ainda as críticas que se fez a respeito das justificações não aceites pelo Tribunal.

²²⁵ Acórdão *de Groot*, proc. C-385/00, par. 100.

de Justiça da União. Os impostos à saída são impostos que visam proteger a base tributária de uma jurisdição, tributando as mais-valias latentes de um sujeito passivo que deixou ou vai deixar de ser residente.

No acórdão *N*, analisava-se a legislação dos Países Baixos que previa a tributação das mais-valias latentes resultantes da valorização de participações sociais detidas por um sujeito passivo quando estes perdesse o estatuto de contribuinte por outro motivo que não a morte. Neste caso, *N*., residente nos Países Baixos e detentor a 100% de três sociedades neerlandesas, mudou-se para o Reino Unido, tendo-lhe sido liquidado um imposto relativamente à valorização dessas participações sociais. *N*. pediu o diferimento do pagamento, permitido pela lei desde que acompanhado de prestação de garantias, e tal foi-lhe deferido.²²⁶

O Tribunal considerou estar-se aqui perante um entrave à livre circulação, que se justificava com base no interesse geral na «preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-membros»²²⁷ e que estava «em conformidade com esse princípio da territorialidade fiscal, associado a um elemento temporal, ou seja, a permanência no território nacional durante o período em que o rendimento tributável foi auferido».²²⁸ Contudo, a medida não foi considerada proporcional pelo Tribunal de Justiça. Este defendia que «só pode considerar-se proporcional, tendo em conta o objectivo prosseguido, um sistema de cobrança do imposto sobre o rendimento dos títulos mobiliários que permita a dedução por inteiro das menos-valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa, a não ser que essas menos-valias já tenham sido objecto de dedução no Estado-Membro de acolhimento».²²⁹

Encontramo-nos aqui perante uma contradição. Num primeiro momento, o Tribunal considera a restrição justificada com base na repartição equilibrada do poder tributário e com base no princípio da territorialidade. De seguida, o Tribunal considera a restrição desproporcional por não ter em conta as menos-valias que se venham a realizar quando o contribuinte se encontra sob a alçada de outro Estado. Ora, é consentâneo com o princípio da territorialidade e com a repartição equilibrada do poder tributário que um Estado deixe de considerar determinados factos ocorridos fora do seu território para delimitar a tributação

²²⁶ Acórdão *N*, proc. C-470/04, 7 de Setembro de 2006.

²²⁷ *Ibid.*, par. 42.

²²⁸ *Ibid.*, par 46.

²²⁹ *Ibid.*, par. 54.

que aplica.

A jurisprudência relativa aos impostos de saída não se fica por aqui. No acórdão *National Grid Indus* punha-se a questão de saber se a legislação neerlandesa que impunha a tributação das mais-valias latentes aquando da transferência da sede da direcção efectiva era compatível com a liberdade de estabelecimento.²³⁰ Neste caso estava-se perante uma sociedade neerlandesa que tinha transferido a sua direcção efectiva para o Reino Unido, deixando de ser sujeita a imposto nos Países Baixos. Nestas situações, a autoridade tributária neerlandesa avaliava as mais-valias latentes realizadas sobre os activos da sociedade e liquidava definitivamente o imposto de saída, sem consideração de menos-valias futuras.²³¹

Neste acórdão, apesar das similitudes com o acórdão *N*, o Tribunal de Justiça considerou que a medida era proporcional no que respeita ao momento da fixação do imposto. O Tribunal defendia que «os activos de uma sociedade são directamente afectados a actividades económicas destinadas a gerar um lucro» e que «o alcance do lucro tributável de uma sociedade é parcialmente influenciado pela valorização dos activos no seu balanço, na medida em que as amortizações reduzem a matéria colectável»,²³² verificando-se então um especial nexo entre os activos de uma sociedade e os seus lucros.

Parece presumir-se que a sociedade terá incorporado parte dos seus lucros no seu activo: «a tributação da contabilização final no momento da transferência da sede da direcção efectiva de uma sociedade destina-se a sujeitar ao imposto sobre os lucros do Estado-Membro de origem as mais-valias não realizadas, surgidas no âmbito da competência fiscal desse Estado-Membro, antes da transferência da referida sede».²³³

Quanto à questão do vencimento do imposto, no caso em apreço, o vencimento da obrigação era imediato, sem qualquer opção de escolha, o que constituía uma restrição desproporcionada.²³⁴ O que parece relevar é que o contribuinte tenha uma escolha – entre o vencimento imediato e o vencimento diferido. A legislação não pode escolher entre uma ou outra, na medida em que também o vencimento diferido comporta custos de cumprimento por si só capazes de constituir um entrave à liberdade de estabelecimento.²³⁵

²³⁰ Acórdão *National Grid Indus*, proc. proc. C-371/10, 29 de Novembro de 2011.

²³¹ *Ibid.*, par. 18 e 19.

²³² *Ibid.*, par. 57.

²³³ *Ibid.*, par. 48.

²³⁴ *Ibid.*, par. 85.

²³⁵ *Ibid.*, par. 69-71.

c. Subcapitalização

O regime da subcapitalização visa desincentivar o endividamento excessivo das sociedades por motivos fiscais. Como os capitais próprios não vencem juros, as sociedades recorrem muitas vezes ao capital alheio, de modo que o lucro tributável diminua com o reconhecimento desses gastos.

Para além do simples incentivo à utilização de capitais alheios para suprir as necessidades da sociedade, também é frequente o recurso a empréstimos com propósitos de *profit shifting*. Nesta situação, uma sociedade contrai um empréstimo com outra sociedade do mesmo grupo – os gastos com juros são gastos da sociedade mutuária (que provocam uma diminuição do respectivo lucro tributável), enquanto os rendimentos de juros acrescem à sociedade mutuante. O *profit shifting* normalmente pratica-se de modo a transferir lucros para jurisdições onde estes estão sujeitos a reduzida ou nenhuma tributação.

Com vista a evitar este tipo de transferências, o Reino Unido previa que os pagamentos de juros realizados a favor de sociedades filiais detidas pelo menos a 75%, ou entre duas sociedades detidas a 75% pela mesma sociedade-mãe fossem considerados como pagamentos de dividendos, naquilo em que excedessem o que teria sido pago na ausência de relações especiais entre as sociedades – e quando a sociedade mutuante não fosse residente no Reino Unido. Este dividendo, por sua vez, estava sujeito ao pagamento antecipado de imposto sobre as sociedades.

A compatibilidade destas disposições com o direito comunitário foi testada no acórdão *Thin Cap*.²³⁶ Neste acórdão, o Tribunal considerou em primeiro lugar se havia ou não uma restrição no acesso à liberdade de estabelecimento. O Governo britânico considerava que a diferença de tratamento se baseava na não comparabilidade das situações. Segundo esta posição, «só num contexto transfronteiriço é que um grupo de sociedades pode, ao financiar uma filial residente no Reino Unido através de fundos emprestados, e não de fundos próprios, organizar uma “transferência de lucros” para outro Estado onde esses lucros serão sujeitos a uma taxa de tributação inferior».²³⁷

²³⁶ Acórdão *Thin Cap*, proc. C-524/04, 13 de Março de 2007

²³⁷ *Ibid.*, par. 58.

Esta argumentação foi rejeitada pelo Tribunal, considerando que «isso não impede que as normas adoptadas por um Estado-Membro especificamente para a situação dos grupos transfronteiriços possam, em certos casos, constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento das sociedades em causa»,²³⁸ restando apenas a possibilidade de justificação da restrição.

Relativamente à possibilidade de justificação, o Governo britânico e alemão alegavam que a restrição era justificada, tendo em conta a repartição equilibrada do poder tributário e com o objectivo de combater a evasão fiscal.

Quanto ao primeiro argumento, o Governo alemão avançou que «quando a sociedade mutuária e a sociedade mutuante residem no mesmo Estado-Membro, o benefício fiscal a que um pagamento de juros confere direito, ou seja, a dedução destes juros dos lucros tributáveis da sociedade mutuária, é sempre compensado com a correspondente desvantagem fiscal para a sociedade mutuante, que consiste na tributação dos juros recebidos», sendo que os Estados procuram repartir a sua competência tributária «consoante a transacção em causa tenha ou não sido celebrada em condições análogas às que se aplicariam entre sociedades independentes».²³⁹

Quanto ao segundo argumento, o Governo do Reino Unido defendeu que as disposições visavam o combate à evasão fiscal e que eram proporcionais face a esse objectivo. A legislação britânica seguia os princípios internacionais, porque as respectivas normas «apenas qualificam como lucros distribuídos a parte dos juros que excede o que teria sido pago no âmbito de uma transacção celebrada em condições de plena concorrência e se aplicam com flexibilidade, designadamente, prevendo um procedimento de verificação prévia».²⁴⁰

O Tribunal considerou que a medida só poderia ser considerada proporcional se:²⁴¹

- for possível identificar a existência de um expediente puramente artificial;
- prever a possibilidade de o sujeito passivo apresentar, sem ser sujeito a exigências administrativas excessivas, elementos relativos às motivações comerciais subjacentes à transacção em causa;
- qualificar esses juros como lucros distribuídos somente na medida em que excedam

²³⁸ Ibid., par. 60.

²³⁹ Ibid., par. 67.

²⁴⁰ Ibid., par. 71.

²⁴¹ Ibid., par. 92.

o valor que teria sido acordado em condições de plena concorrência

Ou seja, só quando reproduza os critérios de fraude à lei é que uma legislação que ataque a subcapitalização é que será admitida.

Outro tipo de disposição que visa combater a subcapitalização é constituído pelas disposições que têm como critério principal não a obtenção de um empréstimo, mas o nível geral de endividamento a que uma sociedade está sujeita.

No caso *Lankhorst-Hohorst*, estava em causa uma disposição deste tipo. A Alemanha previa, no seu ordenamento jurídico, que quando o capital alheio de uma sociedade fosse superior a três vezes o respectivo capital próprio, os gastos com juros não seriam mais aceites fiscalmente, e seriam considerados dividendos (sujeitos a tributação a uma taxa de 30%). Esta disposição aplicava-se apenas quando estivessem em causa entidades sem direito a crédito de imposto (ou seja, entidades não residentes e a entidades sem fins lucrativos).²⁴²

Também esta disposição foi considerada desconforme com o direito comunitário - restrição que não se poderia justificar com recurso à necessidade de combater a evasão fiscal, uma vez que a «legislação em causa no processo principal não tem por objectivo específico excluir de um benefício fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação fiscal alemã, mas visa, de maneira geral, qualquer situação na qual a sociedade-mãe tem a sua sede, qualquer que seja a razão, fora da República Federal da Alemanha».²⁴³ A necessidade de assegurar a coerência dos regimes fiscais também não se verificava, na medida em que não havia identidade dos contribuintes e nexo directo entre as disposições.²⁴⁴

d. Controlled Foreign Corporation

No acórdão *Cadbury Schweppes* questionava-se a legalidade do regime de *controlled foreign corporation* implementado pelo Reino Unido. Este tipo de disposições visa desencorajar a saída de capitais motivada por considerações fiscais.²⁴⁵

A legislação britânica impunha assim que os lucros de uma sociedade estabelecida num país com um nível de tributação inferior (ou seja, que a sociedade não residente pagasse

²⁴² Acórdão *Lankhorst-Hohorst*, proc. C-324/00, 12 de Dezembro de 2002.

²⁴³ *Ibid.*, par. 37.

²⁴⁴ *Ibid.*, par. 42.

²⁴⁵ Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, 74.

menos de 75% do valor do imposto que pagaria se fosse sujeita a tributação no Reino Unido), detida por uma sociedade residente em mais de 50%, deviam ser imputados à sociedade residente – que teria direito a um crédito de imposto relativo ao imposto pago pela sua filial no seu país de residência. A legislação britânica permitia o afastamento da aplicação deste regime se a sociedade-mãe provasse que a principal motivação das transacções que geraram lucros para a sociedade-filha e a própria existência desta não eram a diminuição da carga tributária (teste subjectivo).²⁴⁶

Que tal legislação constituía uma restrição à liberdade de estabelecimento, não foi disputado,²⁴⁷ a questão relevante era saber «se o facto de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro constituir e dotar de capitais sociedades noutro Estado-Membro com o único objectivo de beneficiar do regime fiscal mais favorável em vigor neste último Estado constitui uma utilização abusiva da liberdade de estabelecimento»,²⁴⁸ ao que o Tribunal respondeu que «o facto de um nacional da Comunidade, pessoa singular ou colectiva, ter pretendido tirar partido do sistema fiscal mais vantajoso em vigor num Estado-Membro diferente daquele em que reside não permite, por si só, que o mesmo seja privado da possibilidade de invocar as disposições do Tratado». ²⁴⁹

O Reino Unido alegou que tal disposição visava o combate a um tipo específico de evasão fiscal. O argumento foi rejeitado pelo Tribunal – segundo este, não se pode extrair uma presunção de fraude do facto de que uma sociedade está instalada sob um regime fiscal mais favorável.²⁵⁰

A compatibilidade deste regime acabava por depender do alcance do teste subjectivo (a possibilidade de a sociedade residente provar que a sua intenção com o estabelecimento da sociedade não residente e com as suas transacções não era a diminuição da carga tributária) - «a verificação da existência de tal expediente [puramente artificial] exige, para além de um elemento subjectivo que consiste na intenção de obter uma vantagem fiscal, que resulte de elementos objectivos que, pese embora o respeito formal dos requisitos previstos pelo direito comunitário, o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento ... não foi atingido». ²⁵¹

²⁴⁶ Acórdão *Cadbury Schweppes*, proc. C-196/04.

²⁴⁷ *Ibid.*, par. 43.

²⁴⁸ *Ibid.*, par. 34.

²⁴⁹ *Ibid.*, par 36.

²⁵⁰ *Ibid.*, par. 48-50.

²⁵¹ *Ibid.*, par. 64.

e. Dedutibilidade de prejuízos

No acórdão *Marks & Spencer* contestava-se a compatibilidade da legislação britânica de dedução dos prejuízos com o direito comunitário, nomeadamente as chamadas deduções de grupo, que consistem na possibilidade de uma sociedade transmitir deduções por prejuízos a outra sociedade do mesmo grupo. Esta possibilidade estava limitada a transferências entre sociedades residentes, transferências de uma sucursal britânica de uma sociedade não residente para uma sociedade residente e ainda transferências de uma sociedade residente para uma sucursal com lucros tributáveis no Reino Unido.²⁵²

A sociedade residente Marks & Spencer detinha filiais um pouco por toda a Europa, e queria aproveitar os prejuízos destas para reduzir o seu encargo fiscal no Reino Unido, sem que essas filiais tivessem aí qualquer actividade comercial.²⁵³

O Tribunal considerou que «a exclusão desse benefício no que diz respeito aos prejuízos sofridos por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro e que não exerce nenhuma actividade económica no Estado-Membro da sociedade-mãe é susceptível de entravar o exercício, por essa sociedade, da sua liberdade de estabelecimento».²⁵⁴

O Reino Unido respondeu que o seu sistema era conforme ao princípio da territorialidade, que se tratava de assegurar uma repartição equilibrada do poder tributário e que visava impedir esquemas de evasão fiscal, justificações que foram aceites pelo Tribunal.²⁵⁵

A Marks & Spencer e a Comissão alegavam que a restrição não era de admitir, considerando que havia alternativas menos restritivas da liberdade de estabelecimento, mas o Tribunal considerou que estas requereriam harmonização por parte do legislador comunitário.²⁵⁶

f. Donativos a instituições de utilidade pública

²⁵² Acórdão *Marks & Spencer*, proc. C-446/03, par. 12-17.

²⁵³ *Ibid.*, par. 22-23.

²⁵⁴ *Ibid.*, par. 33.

²⁵⁵ *Ibid.*, par. 39-51.

²⁵⁶ *Ibid.*, par. 54-58.

No acórdão *Persche* questionava-se a compatibilidade de disposições que limitavam a dedutibilidade fiscal de doações feitas a instituições de utilidade pública às doações feitas a favor de instituições de utilidade pública nacionais. Um cidadão alemão, Hein Persche, fez um donativo em espécie a favor de uma instituição privada de solidariedade social que operava em Lagoa, no Algarve. Este cidadão pediu uma dedução correspondente do imposto devido às autoridades alemãs.²⁵⁷

O Tribunal considerou que se estava perante uma restrição, na medida em «a possibilidade de obter uma dedução fiscal é susceptível de influenciar significativamente a atitude do doador», uma vez que «a não dedutibilidade, na Alemanha, dos donativos pagos a instituições reconhecidas como de utilidade pública que tenham sede noutros Estados-Membros pode afectar a disponibilidade dos contribuintes alemães para efectuarem donativos a favor destas últimas instituições».²⁵⁸ A Alemanha e os países que submeteram observações ao Tribunal invocaram várias justificações: a diferença que pode existir entre as condições para conceder estatuto de utilidade pública entre os países; a impossibilidade de controlar o cumprimento dos requisitos por uma entidade não residente e que a renúncia «a determinadas receitas fiscais mediante a isenção dos donativos feitos a favor das instituições reconhecidas como de utilidade pública situadas no seu território decorre do facto de estas instituições libertarem esse Estado-Membro de determinadas missões de utilidade pública que, de outro modo, este teria de realizar utilizando receitas fiscais».²⁵⁹

O Tribunal, recorrendo ao acórdão *Centro di Musicologia Walter Stauffer*,²⁶⁰ considerou que um Estado-membro não pode limitar a dedutibilidade das doações às doações feitas a favor de entidades residentes. Não importa que haja uma perda de receitas, uma vez que tal não constitui justificação aceitável.²⁶¹

²⁵⁷ Acórdão *Persche*, proc. C-318/07, 27 de Janeiro de 2009.

²⁵⁸ *Ibid.*, par. 38.

²⁵⁹ *Ibid.*, par. 42.

²⁶⁰ Acórdão *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, proc. C-386/04, 14 de Setembro de 2006. Esta referência é, a nosso ver, inadequada. Este acórdão faz referência ao objectivo da norma alemã que não requeria, segundo a leitura do Tribunal de Justiça, que a entidade beneficiasse os cidadãos alemães ou os residentes na Alemanha. Mas esta leitura do Tribunal também não é correcta. Citando o referido acórdão, «o § 52 do AO reconhece que uma pessoa colectiva prossegue objectivos de utilidade pública quando a sua actividade visa promover, de forma desinteressada, os interesses da colectividade, sem estabelecer, no entanto, qualquer distinção consoante essa actividade seja efectuada no território nacional ou no estrangeiro» (par. 38). Ora, de que colectividade é que a legislação da República Federal Alemã se poderia estar a referir, senão à colectividade dos seus cidadãos ou dos residentes no seu território?

²⁶¹ Acórdão *Persche*, proc. C-318/07, par. 44-46.

7. O regime dos auxílios de Estado

Para lá da integração negativa levada a cabo pelo Tribunal de Justiça no que concerne às restrições à livre circulação, devemos ainda referir a proibição dos auxílios de Estado fiscais no seio da União Europeia.

Os auxílios de Estado são regulados pelo TFUE nos seus artigos 107º a 109º. O art. 107º TFUE contém a definição de auxílio de Estado proibido para o direito da União: «são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções». O Tratado não contém nenhuma definição explícita de auxílio de Estado, mas subjaz às diversas definições avançadas pela doutrina e jurisprudência uma ideia de obtenção de vantagens para as empresas através de um custo ou redução de receitas para o Estado.²⁶² CARLOS DOS SANTOS definiu-o com maior precisão: «um auxílio de Estado será, numa primeira aproximação, uma vantagem (com expressão económica) imputável ao Estado (em sentido lato) e conferida, directa ou indirectamente, a empresas ou produções (em sentido lato) determinadas ou susceptíveis de determinação, vantagem essa que estas não teriam recebido de acordo com o curso normal da sua actividade no mercado».²⁶³

A regulação comunitária dos auxílios de Estado encontra as suas bases na necessidade de uma política comum, tendo em vista o controlo dos efeitos nefastos da intervenção estatal na integração económica e política dos Estados-membros.²⁶⁴ Como diz SCHÖN, «as regras incorporadas no Tratado das Comunidades Europeias que concernem com as distorções da livre concorrência na Europa causada pelos Estados-membros (liberdades fundamentais, regime dos auxílios de Estado) visam promover uma situação em que as empresas privadas agem principalmente sobre a racionalidade económica num mercado livre de interferência pública».²⁶⁵

²⁶² Andrew Evans, *European community law of State Aid* (Oxford: Clarendon Press, 1997), 27–30.

²⁶³ António Carlos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade* (Coimbra: Almedina, 2003), 175.

²⁶⁴ *Ibid.*, 28–29.

²⁶⁵ Wolfgang Schön, «Taxation and State Aid Law in the European Union», *Common Market Law Review* 36, n. 5 (1999): 913.

Apesar de partilharem objectivos primaciais, o âmbito de aplicação das liberdades fundamentais não coincide com o âmbito de aplicação do regime dos auxílios de Estado. Pode, desde logo, tratar-se de uma situação meramente interna (como serão a maior parte dos casos de auxílio de Estado fiscal), baseando na redistribuição do encargo fiscal entre grupos de contribuintes.²⁶⁶ Analisemos mais de perto o regime previsto no Tratado.

a. Conceito

O artigo 107º TFUE contém as regras substantivas, começando pelo princípio geral de incompatibilidade dos auxílios de Estado no seu n.º 1, corrigido pelas derrogações dos números 2 e 3. As derrogações do n.º 2 referem-se a auxílios de natureza social atribuídos a consumidores, destinados a remediar danos causados por eventos extraordinários (como intempéries) e ainda os auxílios ao desenvolvimento da Alemanha Oriental. Estas derrogações funcionam automaticamente.

Há discussão na doutrina sobre o significado da “incompatibilidade” prevista na norma – para uns esta equivaleria a uma verdadeira proibição, devendo os Estados-membros eliminar os auxílios de Estado incompatíveis, como decorre do princípio da cooperação leal; para outros, esta expressão significa que os auxílios de Estado precisariam de ser reconhecidos como incompatíveis pela Comissão, cuja declaração teria carácter constitutivo.²⁶⁷

O número 3 do art. 107º TFUE, por seu turno, prevê derrogações relacionadas com a promoção do desenvolvimento económico de regiões menos desenvolvidas, com a protecção do património e da cultura, com a realização de projectos de interesse europeu comum, para sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-membro, entre outras categorias de auxílios. Este número 3 não funciona automaticamente, como se depreende da redacção (“Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno”), antes depende de decisão da Comissão ou deliberação do Conselho.²⁶⁸

O artigo 107º TFUE pode decompor-se em vários critérios: i) concessão de um benefício económico; ii) por entidades públicas ou através de recursos públicos; iii) afecta estabelecimentos ou produções determinadas; iv) falseia ou ameaça falsear a concorrência;

²⁶⁶ Ibid., 917.

²⁶⁷ Para uma revisão da controvérsia, vide Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 161–64.

²⁶⁸ Ibid., 143–44.

v) afecta o comércio intra-comunitário.²⁶⁹

Quanto à concessão de um benefício económico, o mais imediato no que concerne a auxílios de Estado é um subsídio financeiro directo, mas o conceito de auxílio é mais amplo. Como afirmou o Tribunal de Justiça no acórdão *Banco Exterior de España*, o conceito de auxílio «não se limita a abranger prestações positivas, como os próprios subsídios, compreendendo também intervenções que, de formas diversas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subsídios na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos».²⁷⁰ Através de esta referência aos efeitos, o Tribunal estendeu o conceito de auxílio de Estado a todas medidas «através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, não implicando embora transferência de recursos do Estado, colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes, constituem auxílios de Estado».²⁷¹

A ideia de auxílio exclui igualmente as transferências dadas como contrapartida da prestação de um serviço ou entrega de um bem, mas não se limita às vantagens gratuitas. Pode tratar-se de uma aparente transacção desequilibrada a favor do agente económico. Na perspectiva de não interferência por parte do Estado, pode dizer-se que «um auxílio pressupõe a atribuição de uma vantagem económica ou financeira de que uma empresa não teria normalmente beneficiado no curso normal da sua actividade e que alivia os encargos que normalmente oneram o seu orçamento».²⁷²

Para os auxílios de Estado fiscais, o nosso segundo ponto (que o benefício tenha sido concedido pelo Estado ou através de recursos estatais)²⁷³ cumpre-se não através do paradigmático subsídio financeiro mas através de um benefício fiscal, que a Comissão Europeia enquadró sob três formas: redução definitiva ou temporária da matéria colectável; redução do montante de imposto; adiamento, anulação ou reescalamento da dívida fiscal.²⁷⁴ Nestes casos o Estado abdica de cobrar a quota-parte de imposto normalmente

²⁶⁹ Vide Phedon Nicolaides, «Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy», *World Competition* 27, n. 3 (2004): 367; Henk van Arendonk, «Local Authorities and Fiscal Autonomy: State Aid?», em *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2011), 203; Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, 87–88; Pinto, «Tax Competition and EU Law», 88–89.

²⁷⁰ Acórdão *Banco Exterior de España*, proc. C-387/92, 15 de Março de 1994, par. 13.

²⁷¹ *Ibid.*, par. 14.

²⁷² Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 179.

²⁷³ “Estado” deve ler-se aqui em sentido amplo, com abrangendo as entidades públicas em geral.

²⁷⁴ Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais

devida.

Neste ponto devemos esclarecer que «a distinção entre auxílio concedido pelo Estado e auxílio concedido através de recursos estatais serve para englobar na definição de auxílio não só o auxílio concedido directamente pelo Estado, mas também auxílio concedido por entidades públicas ou provadas designadas ou estabelecidas pelo Estado»,²⁷⁵ implicando que deve sempre haver uma transferência de recursos.²⁷⁶

O requisito da transferência de recursos por parte do Estado implica que se excluem da aplicação do regime situações das quais não resulta necessariamente a perda de receitas fiscais – como, por exemplo, a alteração de leis laborais no sentido da flexibilização.²⁷⁷ As perdas fiscais podem ocorrer como consequência da introdução dessas alterações, mas não é essa a principal consequência. A tributação é apenas reflexamente afectada. Nestes casos não estaremos perante um auxílio de Estado.²⁷⁸

Os Estados têm, teoricamente, liberdade para escolher as transacções que querem tributar e como, que rendimentos, entre outros aspectos relevantes. Por isso, é difícil avaliar se uma medida é benéfica com recurso a um padrão geral comunitário – a Comissão e o Tribunal recorrem por isso a um padrão constituído pelo sistema fiscal do próprio Estado-membro.²⁷⁹

Como terceiro ponto temos o critério da selectividade. No âmbito da tributação, é necessário averiguar até que ponto é que uma medida resulta da aplicação do sistema geral, que, como vimos, permanece na esfera de competência dos Estados-membros.

A selectividade pode ser *de jure* ou *de facto*, consoante a autoridade que concede o

às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas» (98/C 384/03, 10 de Dezembro de 1998), par. 9.

²⁷⁵ Acórdão *Sloman Neptun*, procs. C-72/91 e C-73/91, 17 de Março de 1993, par. 19.

²⁷⁶ Carlos Pinto, «Tax Competition and EU Law» (Tese de Doutoramento, Universidade de Amsterdão, 2002), 88, <http://dare.uva.nl/record/1/200045>.

²⁷⁷ Como resulta do Acórdão *Sloman Neptun*, procs. C-72/91 e C-73/91, 17 de Março de 1993. Neste acórdão a Comissão defendia que a criação de um regime laboral mais desfavorável para marinheiros oriundos de países terceiros levava à diminuição das receitas das quotizações para a Segurança Social e que constituía assim um auxílio de Estado. O Tribunal entendeu que o «regime em causa não tende, pelas suas finalidade e estrutura geral, a criar vantagens que constituam encargos suplementares para o Estado ou os organismos mencionados, mas apenas a modificar em favor das empresas de navegação marítima o quadro no qual se estabelecem as relações contratuais entre aquelas empresas e os seus assalariados», cujas consequências «quer para a diferença da base de cálculo das quotizações sociais, referida pelo tribunal nacional, quer quanto a uma eventual perda de receitas fiscais imputável ao baixo nível das remunerações, invocada pela Comissão, são inerentes ao regime e não constituem uma forma de atribuir às empresas em causa determinada vantagem». (par. 21).

²⁷⁸ Schön, «Taxation and State Aid Law in the European Union», 920–21.

²⁷⁹ *Ibid.*, 924.

benefício o faça expressamente em favor de certas empresas, ou essas medidas afectem teoricamente todas as empresas mas afectem, *de facto*, apenas algumas.²⁸⁰ Como exemplo de uma tal medida temos a redução diferenciada das contribuições para a segurança social em Itália – em 1978 o Governo italiano reduziu as contribuições para a segurança social dos trabalhadores do sexo masculino em 4% e as contribuições dos trabalhadores do sexo feminino em 10%. A Comissão Europeia considerou que essa distinção favorecia as indústrias que empregavam sobretudo mulheres, como a indústria têxtil.²⁸¹

No acórdão *Gil Insurance*, o Tribunal afirmou que «o artigo 87.º, n.º 1, CE [hoje art. 107º n.º1 TFUE] impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida estatal é susceptível de favorecer “certas empresas ou certas produções” relativamente a outras empresas que se encontrem, na perspectiva do objectivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável».²⁸²

A empresa *Gil Insurance* defendia que havia um auxílio de Estado aos proponentes de contratos de seguro tributados a taxa normal, quando estivéssemos na presença de taxas normais e taxas agravadas de imposto sobre a celebração de contratos de seguro. A taxa agravada «foi fixada com o objectivo de combater os comportamentos que procuram tirar proveito da disparidade entre a taxa normal do IPT [*insurance premium tax*, ou imposto sobre os prémios de seguro] e a do IVA mediante a manipulação dos preços de locação ou de venda de aparelhos e dos seguros conexos», pelo que «não se destinava a conferir uma vantagem ao conjunto dos operadores que propõem contratos de seguro sujeitos à taxa normal».²⁸³

O Tribunal considerou que «não se trata de um regime fiscal que favoreça um determinado sector, uma vez que se trata de um sistema de tributação de prémios de seguro que visa compensar a isenção de IVA de que beneficiam as operações de seguros»,²⁸⁴ e que, ainda que se considerasse advir daí uma vantagem para os proponentes de contratos de seguros tributados à taxa normal, «a aplicação da taxa agravada do IPT a uma parte determinada dos contratos de seguro anteriormente sujeitos à taxa normal deve ser considerada justificada pela natureza e pela economia do sistema nacional de tributação dos

²⁸⁰ Claire Micheau, «Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches», *European Law Review* 40, n. 3 (2015): 325.

²⁸¹ Acórdão *Comissão vs República Italiana*, proc. 203/82, de 14 de Julho de 1983.

²⁸² Acórdão *Gil Insurance*, proc. C-308/01, de 29 de Abril de 2004, par. 68.

²⁸³ *Ibid.*, par. 74 e 75.

²⁸⁴ *Ibid.*, proc. C-308/01, par. 76

seguros».²⁸⁵

A selectividade é analisada pelo Tribunal em três fases: primeiro, identificamos o padrão fiscal de referência; em segundo, identificamos a derrogação; por último, verifica-se se a derrogação é ou não justificável pela natureza ou economia do sistema.²⁸⁶ A derrogação também deve obedecer ao princípio da proporcionalidade, à semelhança do que vimos para as derrogações às liberdades fundamentais do mercado interno.²⁸⁷

Os dois requisitos restantes, que os auxílios «falseiem ou ameacem falsear a concorrência» e que «afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros», são em regra considerados conjuntamente e acabam por ser de preenchimento quase automático.²⁸⁸

b. Autonomia regional

A selectividade também pode ser regional, caso em que levanta problemas ao nível da autonomia fiscal regional. No acórdão *Açores*, a Comissão entendia que a redução, por parte do Governo regional dos Açores, das taxas de imposto sobre os rendimentos constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno. A Comissão argumentava que era «inconciliável com o conceito de auxílio, (...)», defender, como as autoridades portuguesas, que os benefícios com um alcance territorial limitado passariam a ser medidas gerais na região em causa, pelo simples facto de não terem sido instituídas pela autoridade central, mas sim pela autoridade regional, e de se aplicarem em todo o território sujeito à jurisdição da região».²⁸⁹

O problema que surge nestes casos é precisar qual o padrão fiscal de referência, se este se constrói a nível da região ou a nível nacional. Caso se construa a nível regional, então taxas reduzidas aplicadas à totalidade do território de uma região e a todas as actividades económicas sem distinção não será selectiva. De outro modo, este critério encontrar-se-á

²⁸⁵ Ibid., par. 78

²⁸⁶ Micheau, «Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches», 333.

²⁸⁷ Como reconheceu o Tribunal no Acórdão *Cooperativas Italianas*, procs. C-78/08, C-79/08 e C-80/08, de 8 de Setembro de 2011, par. 75 - «para que isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal possam ser justificadas pela natureza ou pela economia geral do sistema fiscal do Estado-Membro interessado, é ainda necessário assegurar que sejam conformes com o princípio da proporcionalidade e não excedam os limites do que é necessário, no sentido de que o objectivo legítimo prosseguido não pode ser atingido por medidas de menor alcance».

²⁸⁸ Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 214.

²⁸⁹ Acórdão *Açores*, proc. C-88/03, 6 de Setembro de 2006, par. 23.

cumprido.

O advogado-geral GEELHOED propôs a seguinte sistematização, distinguindo três hipóteses:

«Na primeira hipótese, o governo central de um Estado-Membro decide unilateralmente aplicar numa determinada área geográfica uma taxa de imposto mais baixa do que aquela que é aplicada a nível nacional. (...)

Na segunda hipótese, todas as autarquias locais de determinado nível (regiões, concelhos ou outras) têm competência própria para fixar a taxa de imposto aplicável ao território sob sua jurisdição, com ou sem relação a uma taxa de imposto “nacional” (...)

... terceira hipótese: uma taxa de imposto inferior à taxa de imposto nacional, decidida por uma autoridade local e aplicável unicamente no território dessa autoridade local».²⁹⁰

Na primeira hipótese, há claramente selectividade. Na segunda hipótese, porque é impossível encontrar um padrão fiscal de referência nacional, não há selectividade. A terceira hipótese é a mais complicada e requer que se analise com mais pormenor a autonomia da autoridade local. O advogado-geral GEELHOED defendeu que se deve requerer uma “verdadeira autonomia”, ou seja, autonomia institucional, procedimental e económica.²⁹¹

A autonomia institucional verifica-se quando a autoridade local tem um estatuto constitucional, político e administrativo próprio. A autonomia procedimental refere-se à não interferência do Governo central no procedimento de fixação da taxa de imposto e à não consideração dos seus interesses nesse procedimento. A autonomia económica requer que a autoridade local suporte as consequências económicas da redução da taxa, ou seja, «a taxa de imposto inferior aplicável na região não deve ser alvo de subsídios cruzados nem financiada pelo governo central».²⁹²

No acórdão *Açores*, o Tribunal aceitou a opinião do Advogado-geral Geelhoed e considerou que no caso dos Açores não havia autonomia económica, na medida em que os Açores recebiam transferências do Governo nacional.

²⁹⁰ Acórdão *Açores*, proc. C-88/03 – conclusões do advogado-geral Geelhoed, pars.50-54.

²⁹¹ *Ibid.*, par. 54.

²⁹² *Ibid.*, par. 54.

VAN ARENDONK, que analisa estes e outros acórdãos relativos aos auxílios de Estado provenientes do exercício das autonomias regionais, conclui que «as regulações dos auxílios de Estado no Tratado das Comunidades Europeias também impõem restrições à soberania fiscal dos Estados-membros».²⁹³ O que levanta problemas, porque quem detém competências na área dos auxílios de Estado é a Comissão Europeia, que acaba assim por se apropriar de competências sobre a tributação directa reservadas ao Conselho. Segundo este autor, foi o Conselho quem abriu o caminho, aprovando e implementando o Código de Conduta.²⁹⁴ Veremos de seguida como e quando surgiu esta actuação do Conselho relativamente aos auxílios de Estado fiscais.

c. Fundamentação da actuação da Comissão

Até 1998 a Comissão Europeia não muita prestava atenção aos auxílios de Estado presentes na fiscalidade.²⁹⁵ Foi apenas após a adopção, pelo Conselho, de uma resolução relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, em 1 de Dezembro de 1997 (Código de Conduta) e a subsequente Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas que a Comissão Europeia começou a regular mais activamente os auxílios fiscais.²⁹⁶ Como se diz nessa comunicação, enquanto «o código de conduta aumentará a transparência no domínio fiscal graças a um sistema de informação mútua entre os Estados-membros e de avaliação das medidas fiscais susceptíveis de serem abrangidas pelo seu âmbito de aplicação», as «disposições do Tratado em matéria de auxílios estatais com o seu mecanismo próprio contribuirão igualmente, por seu lado, para a consecução do objectivo de luta contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal».²⁹⁷ Esta comunicação, central

²⁹³ van Arendonk, «Local Authorities and Fiscal Autonomy: State Aid?», 230–31.

²⁹⁴ Ibid., 231.

²⁹⁵ Uma excepção é o acórdão *Comissão vs República Francesa*, proc. 18/84, 7 de Maio de 1985. Nesse caso aborda-se o benefício fiscal que a França dava a publicações de cariz político, que se aplicavam apenas a publicações impressas no território francês. A Comissão entendia que, para além de ser uma medida com os mesmos efeitos de uma restrição quantitativa, a restrição do benefício poderia constituir um auxílio de Estado incompatível.

²⁹⁶ Como lembra Carlos dos Santos, «até finais de 1998, os auxílios tributários nunca tinham sido expressamente objecto de qualquer consideração autónoma por parte das autoridades comunitárias ou de análise específica e sistemática por parte da jurisprudência ou mesmo da doutrina». - Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 329.

²⁹⁷ Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas», par. 1.

para vários casos de auxílios de Estado fiscais,²⁹⁸ tem também em consideração «os efeitos importantes de certos auxílios fiscais sobre as receitas dos outros Estados-membros».²⁹⁹

Conclui-se que a Comissão actua no domínio dos auxílios de Estado fiscais tendo como base uma comunicação cuja origem se funda no Código de Conduta que, por sua vez, trata da concorrência fiscal entre Estados. É o próprio Código de Conduta, no parágrafo J, que regista o compromisso, por parte da Comissão, de publicar «até meados de 1998, as directrizes para aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, ... tendo nomeadamente em conta os efeitos negativos desses auxílios que venham a ser detectados na sequência da aplicação do presente código».³⁰⁰

Se a ligação entre estes dois instrumentos é reconhecida amplamente pela doutrina,³⁰¹ esta não se tem interrogado sobre a justeza da aplicação do regime dos auxílios de Estado à concorrência fiscal entre os Estados-membros da União. Apresentam-se, neste ponto, três problemas.

O primeiro problema concerne com a aplicação do regime dos auxílios de Estado à concorrência fiscal entre os Estados. O regime dos auxílios de Estado preocupa-se com a concorrência entre as empresas, não com a concorrência entre os Estados. A competição entre os Estados por receitas fiscais não tem nada que ver com a livre concorrência entre os agentes empresariais e se se considerar que o que se proíbe são distorções da concorrência na medida em que os benefícios concedidos pelos Estados influenciam as condições competitivas das empresas, então o mesmo raciocínio é aplicável a um vasto leque de políticas que os Estados usam para atrair investidores.³⁰²

O segundo problema concerne com a consideração de um benefício fiscal destinado a favorecer determinadas entidades como auxílio de Estado. Ainda que se possa achar cumprido o critério da selectividade, deveria ser mais difícil ver preenchido o critério da

²⁹⁸ Como o acórdão *Açores*, proc. C-88/03, o acórdão *Gibraltar*, procs. C-106/09 P e C-107/09 P, 15 de Novembro de 2011, e o acórdão *Cooperativas Italianas*, procs. C-78/08, C-79/08 e C-80/08.

²⁹⁹ Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas», par. 3.

³⁰⁰ Conselho da União Europeia, «Resolução do Conselho e dos Representantes dos Estados-membros reunidos no Conselho relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas» (98/C 2/01, 1 de Dezembro de 1997), par. J.

³⁰¹ Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 334–43; Pinto, «Tax Competition and EU Law», 113; Schön, «Taxation and State Aid Law in the European Union», 911–13; Nicolaidis, «Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy», 365.

³⁰² Frans Vanistendael, «Fiscal support measures and harmful tax competition», *EC Tax Review* 9, n. 3 (2000): 156–58.

transferência de recursos públicos. De facto, no âmbito da concorrência fiscal, os Estados procuram obter mais receitas fiscais, não menos – e não às custas dos demais contribuintes desse mesmo Estado, mas às custas dos outros Estados e dos seus contribuintes. Não se pode falar de benefício atribuído através de recursos públicos quando o objectivo de uma determinada medida é obter mais recursos.

O terceiro problema que resulta da aplicação do regime relativo aos auxílios de Estado à fiscalidade é que tal aplicação resulta num aumento de poderes da Comissão Europeia no âmbito da fiscalidade. Permitir à Comissão um controlo das medidas fiscais implementadas pelos Estados-membros é um resultado não previsto nos Tratados, e, sobretudo, implica que o regime dos auxílios de Estado seja considerado superior ao regime dos art. 113º, 114º/2 e 115º TFUE (a necessidade de adoptar medidas na área da fiscalidade por unanimidade no Conselho). É este aspecto que leva MAITROT DE LA MOTTE a concluir que «a necessidade de aplicar o procedimento previsto no art. 88º/3 [110º/3 TFUE] última frase arrisca-se a conceder à Comissão Europeia um poder que os Estados-membros, sem dúvida, nunca lhe quiseram atribuir: o poder fiscal».³⁰³

4. A Convenção de Arbitragem

Devemos referir ainda a Convenção de Arbitragem, a Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas. A Convenção trata-se, como o nome indica, de um acordo multilateral ratificado pelos Estados-membros que visa eliminar a dupla tributação resultante de ajustamentos à matéria colectável em casos de preços transferência. Duas empresas associadas podem combinar entre si preços e outras condições negociais que não correspondem aos preços que as empresas praticariam caso estivessem a operar independentemente. Nestas situações, os Estados utilizam frequentemente mecanismos de correcção da matéria colectável. Não só os mecanismos utilizados variam de um Estado para outro como a correcção da matéria colectável da sociedade residente ou estabelecimento estável de um Estado não tem em conta os efeitos dessa correcção nas sociedades associadas residentes noutra Estado, levando a situações de dupla tributação. É esse problema que a Convenção de Arbitragem visa

³⁰³ Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, 103.

resolver.³⁰⁴

Quando uma empresa de um Estado participe directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de outro Estado parte da Convenção ou quando as mesmas pessoas participem directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado e de uma empresa de outro Estado contratante,³⁰⁵ e um Estado efectue uma correcção à matéria colectável de uma dessas empresas (incluindo-se aqui os estabelecimentos estáveis),³⁰⁶ deve esse Estado-membro informar a empresa alvo da correcção para que esta informe a outra empresa e que esta última, por sua vez, informe o outro Estado contratante.³⁰⁷ Se a empresa considerar que esse ajustamento resulta em dupla tributação, então dar-se-á início a um procedimento de acordo amigável entre as autoridades tributárias dos Estados envolvidos com vista à sua eliminação. Caso não haja acordo, a Convenção prevê um procedimento de arbitragem, no qual se constitui uma comissão consultiva para emitir um parecer sobre a forma de eliminar essa dupla tributação. Esse parecer apenas é vinculativo para as autoridades tributárias dos Estados se as autoridades não concordarem numa solução alternativa que elimine a dupla tributação e respeite os princípios do art. 4º da Convenção.³⁰⁸

Discutia-se se esta Convenção (e, em geral, as convenções adoptadas por via do entretanto revogado art. 293º do Tratado CE)³⁰⁹ teria natureza comunitária, ou seja, se se tornaria fonte de direito comunitário e seria interpretada e aplicada pelo Tribunal de Justiça. MOLINIER argumenta a favor desta perspectiva com base no procedimento pelo qual foi adoptada: as negociações, que se iniciaram depois de uma proposta de Directiva por parte da Comissão (que foi não obteve o apoio necessário), tiveram o apoio de representantes da

³⁰⁴ Farmer e Lyal, *EC Tax Law*, 300–302.

³⁰⁵ Art. 4/1º da Convenção 90/436/CEE.

³⁰⁶ Art. 4/2º da Convenção 90/436/CEE.

³⁰⁷ Art. 5º da Convenção 90/436/CEE.

³⁰⁸ Art. 12º da Convenção 90/436/CEE. Preservando assim a soberania fiscal dos Estados - Farmer e Lyal, *EC Tax Law*, 305.

³⁰⁹ Que estatuiu: «Os Estados-Membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais:

- a protecção das pessoas, bem como o gozo e a protecção dos direitos, nas mesmas condições que as concedidas por cada Estado aos seus próprios nacionais;
- a eliminação da dupla tributação na Comunidade;
- o reconhecimento mútuo das sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 48º, a manutenção da personalidade jurídica em caso de transferência da sede de um país para outro e a possibilidade de fusão de sociedades sujeitas a legislações nacionais diferentes;
- a simplificação das formalidades a que se encontram subordinados o reconhecimento e a execução recíprocos tanto das decisões judiciais como das decisões arbitrais».

Comissão; a convenção foi assinada pelos representantes dos Estados-membros reunidos no Conselho, os instrumentos de ratificação foram depositados junto do secretário-geral do Conselho; e a conferência de revisão deve ser convocada pelo presidente do Conselho. Acresce ainda a estas circunstâncias o facto de a convenção ter sido assinada no mesmo dia que foram aprovadas duas directivas relativas a matérias fiscais.³¹⁰

Por seu turno, MAITROT DE LA MOTTE lembra que o art. 293º Tratado CE não estabelecia nenhuma obrigação para os Estados, e que referia expressamente que as negociações se faziam entre os Estados-membros.³¹¹ O Tribunal de Justiça, no Acórdão *Gilly*, defendeu a tese de que «o artigo 220.º [posteriormente, art. 293º Tratado CE] não tem por objecto estabelecer uma regra jurídica operativa como tal, limitando-se a traçar o quadro de uma negociação que os Estados-Membros entabularão entre si “sempre que necessário”».³¹²

Este artigo foi revogado pelo Tratado de Lisboa, o que parece suportar a tese de que a Convenção de Arbitragem se trata de uma mera convenção celebrada entre Estados. Como tal, a sua interpretação escapa ao Tribunal de Justiça da União Europeia, sendo que eventuais violações da Convenção não podem fundar uma acção por incumprimento ao abrigo do art. 258º e ss. TFUE.³¹³

5. A soft law

Face à relutância dos Estados-membros em ceder mais competências no âmbito fiscal, as instituições comunitárias têm-se virado para a *soft law*. A *soft law* é um conceito fluído, cuja definição pode centrar-se na não vinculatividade destas normas ou na sua coercibilidade.³¹⁴ A doutrina tem tentado extrair dos vários instrumentos comunitários considerados como *soft law* elementos que permitam uma definição unitária.

Reunindo os elementos encontrados pela doutrina (são regras de conduta ou compromissos; sem força vinculativa; com algum efeito legal), SENDEN definiu *soft law*

³¹⁰ Joël Molinier, «Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire», *Revue Française de Finances Publiques*, n. 48 (1994): 234–35.

³¹¹ Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, 114–15.

³¹² Acórdão *Gilly*, proc. C-336/96, 12 de Maio de 1995, par. 15.

³¹³ Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, 112.

³¹⁴ Fabien Terpan, «Soft Law in the European Union-The Changing Nature of EU Law», *European Law Journal* 21, n. 1 (2015): 70–72.

como «regras de conduta presentes em instrumentos aos quais não se atribuiu força vinculativa legal mas que podem ter determinados efeitos legais indirectos e que visam e podem produzir efeitos práticos».³¹⁵

A Comissão Europeia, reconhecendo o requisito da unanimidade no Conselho como obstáculo ao progresso da harmonização, virou-se para soluções alternativas – aquilo que denomina como «abordagens não-legislativas ou a soluções jurídicas não vinculativas».³¹⁶ A Comissão anuncia assim o recurso a instrumentos de *soft law* como comunicações, recomendações, linhas directrizes e documentos interpretativos para orientar os Estados-membros. Espera-se, com estes instrumentos, criar uma pressão de grupo que leve os Estados-membros a remover determinados obstáculos à concretização do mercado interno.

O uso de instrumentos de *soft law* comporta, contudo, problemas de legitimidade. Enquanto para a adopção de regulamentos ou directivas no âmbito fiscal se requer a aprovação do Conselho, para a emissão de comunicações, recomendações e outros instrumentos a Comissão não precisa da intervenção de nenhum outro órgão (apesar do compromisso genérico assumido de implicar o Parlamento Europeu).³¹⁷ A Comissão fica assim livre para delinear políticas à margem dos mecanismos previstos no Tratado.³¹⁸

A falta de vinculatividade destes instrumentos pode parecer defesa suficiente da sua admissibilidade, contudo devemos notar que a *soft law* é apenas o início de um processo que, frequentemente, conduz aos mesmos resultados do que a adopção de uma norma pelos métodos tradicionais. Em primeiro lugar, como vimos já a respeito do regime dos auxílios de Estado, os instrumentos de *soft law* pautam o comportamento da Comissão. Num domínio onde a Comissão goza de uma ampla liberdade de actuação, os instrumentos de *soft law* assumem grande importância. Mesmo noutros domínios que não os auxílios de Estado, a Comissão tem vindo a perseguir os Estados que não agem em conformidade com as suas orientações³¹⁹ – muitas vezes são mais intrusivas da soberania dos Estados do que a posição

³¹⁵ Linda Senden, «Soft law, Self-regulation and Co-regulation in European Law: Where do they meet?», *Electronic Journal of Comparative Law* 9, n. 1 (2005): 23.

³¹⁶ Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social - A política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos» (COM(2001) 260, 10 de Outubro de 2001), ponto 4.3.

³¹⁷ Ibid.

³¹⁸ Notamos que apesar de a Comissão ser responsável pela maior parte dos instrumentos de “soft law” existentes a nível comunitário, outros órgãos também podem adoptar comunicações e recomendações. Veja-se por exemplo o Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas, emitido pelo Conselho.

³¹⁹ Levando autores como Senden a considerar que muitos desses instrumentos têm “intenção de força vinculativa” - Linda Senden, «Soft law and its implications for institutional balance in the EC», *Utrecht Law Review* 1, n. 2 (2005): 93–95. Veja-se ainda Francis Snyder, «The Effectiveness of European

aceite pelo Tribunal de Justiça.³²⁰ Noutras ocasiões, a posição da *soft law* acaba por influenciar a jurisprudência e ganhar assim vinculatividade.³²¹

Os tribunais nacionais, apesar de não estarem obrigados pelas normas de *soft law*, não podem contudo deixar de as considerar no que concerne à interpretação de disposições vinculativas, como decidiu o Tribunal de Justiça no acórdão *Grimaldi*: «as recomendações da Comissão de 23 de Julho de 1962, relativa à adopção de uma lista europeia das doenças profissionais, e 66/462, de 20 de Julho de 1966, relativa às condições de indemnização das vítimas de doenças profissionais, não podem, por si só, criar direitos na esfera jurídica dos cidadãos de que estes se possam prevalecer perante os juízes nacionais. No entanto, estes últimos terão de tomar em consideração as recomendações para resolver os litígios que lhes são submetidos, nomeadamente quando sejam susceptíveis de os auxiliar na interpretação de outras disposições nacionais ou comunitárias».³²²

O uso destas soluções jurídicas comporta ainda outro problema – na medida em que a solução não seja recebida pela jurisprudência, pode continuar a haver um controlo político da conformidade com os instrumentos de *soft law*. Controlo político que, pela sua natureza, se configura como desigual.³²³

6. A aplicabilidade do Direito da União às Convenções de Dupla Tributação

Resta saber se o Direito Comunitário também se aplica a Convenções de Dupla Tributação, e se sim, de que modo. Para tal devemos responder a duas questões: i) se os Estados-membros podem celebrar Convenções de Dupla Tributação; ii) se o Direito da União é aplicável a essas Convenções de Dupla Tributação, que podem envolver Estados não pertencentes à União Europeia ou ao Espaço Económico Europeu.

A resposta à primeira questão é pacífica. Como decorre do acórdão *Gilly*, os Estados-

Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques», *The Modern Law Review* 56, n. 1 (1993): 32–36.

³²⁰ Confronte-se Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – Tributação à saída e necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados-membros» (COM(2006) 825, Bruxelas, 19 de Dezembro de 2006), ponto 2.2 e acórdão *National Grid Indus*, proc. C-371/10, par. 52-59. Com uma posição crítica da actuação da Comissão, Henk van Arendonk, «National grid indus and its aftermath», *EC tax review* 22, n. 4 (2013): 170–71.

³²¹ Gonçalves, «Soberania fiscal e integração comunitária», 146–47 (veja-se em especial a nota 570).

³²² Acórdão *Grimaldi*, proc. C-322/88, 13 de Dezembro de 1989, par. 19.

³²³ José Casalta Nabais, «A soberania fiscal no quadro da integração europeia», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela* 15, n. 1 (2006): 192–93.

membros tem ampla liberdade para delinear a sua competência fiscal em colaboração com outros Estados. Como se lembra nesse acórdão, os Estados têm «competência para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e fortuna para eliminar a dupla tributação» inclusive «por via convencional».³²⁴

Quanto à segunda questão, a resposta é também positiva – como resulta dos acórdãos *open skies*,³²⁵ nem os acordos internacionais celebrados com países terceiros estão salvaguardados do respeito pelas liberdades comunitárias. Neste caso, a Comissão Europeia contestou no Tribunal de Justiça os acordos de *open skies* celebrados entre nove Estados-membros e os Estados Unidos da América com base na falta de competências dos Estados e com base na violação da liberdade de estabelecimento, dado que os ditos acordos continham cláusulas que permitiam aos Estados Unidos recusar autorizações a transportadoras cuja propriedade e controlo efectivo não pertencesse a nacionais dos Estados Unidos ou desses Estados-membros. O Tribunal considerou que havia violação da liberdade de estabelecimento e do respectivo dever de tratamento nacional.

Há alguma doutrina que, baseando-se nos já mencionados acórdãos *open skies* e partindo do princípio da cooperação leal (art. 4º/3 do Tratado da União Europeia), defende que os Estados devem procurar pôr fim aos acordos internacionais que tenham celebrado e que estejam em desconformidade com o direito da União.³²⁶

Resulta assim que a liberdade dos Estados em matéria de Convenções de Dupla Tributação é conformada pelo respeito das liberdades da União – como afirma o Tribunal no acórdão *Columbus Container Services*, referindo-se à competência para celebrar Convenções de Dupla Tributação: «embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário».³²⁷

7. A oposição entre os princípios do Direito da União e os princípios nacionais de Direito Fiscal

³²⁴ Acórdão *Gilly*, proc. C-336/96, par. 24.

³²⁵ Acórdãos *open Skies*, proc. C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-469/98, C-471/98, C-472/98, C-475/98, C-476/98, 5 de Novembro de 2002.

³²⁶ Luc Hinnekens, «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law», *EC Tax Review* 3, n. 4 (1994): 148. Veja-se ainda, noutro contexto, acórdão *AETR*, proc. 22/70, par. 21-22 da fundamentação.

³²⁷ Acórdão *Columbus Container Services*, proc. C-298/05, 6 de Dezembro de 2007, par. 28.

Chegados a este ponto já nos pudemos aperceber dos contornos gerais do sistema axiológico comunitário no que concerne à área da fiscalidade. BORIA identifica dois princípios basilares: o princípio da não discriminação e o princípio da harmonização.³²⁸ O primeiro destes princípios direcciona a fiscalidade no sentido da neutralidade, no sentido da abolição das barreiras fiscais. O segundo contém já um conteúdo programático, uma «exigência de promover uma coordenação das políticas fiscais ... com o objectivo de favorecer a definição de programas de tributação de factores produtivos mais móveis, em linha com as políticas marcadas pela globalização».³²⁹ Este segundo princípio tem uma abrangência muito mais limitada, em virtude da escassa harmonização positiva que se verificou a nível dos impostos directos. A primazia do primeiro princípio e a orientação económica (vocacionada para a concretização do mercado interno) que tem levado o segundo levam pois a que se afirme estarmos perante uma fiscalidade negativa, sem valores próprios que não sejam o mercado e as liberdades mercantis – uma constituição económica «totalmente absorvida pela criação e funcionamento do mercado interno».³³⁰

Ainda assim há quem rejeite que os Tratados imponham um modelo económico específico baseado na supremacia do mercado que, segundo alguma doutrina, orienta a construção comunitária.³³¹ Neste sentido, considera SAUTER, embora o Tratado de Roma coincidissem com as aspirações ordoliberais para uma “constituição económica”, a introdução posterior de objectivos sociais afasta-se deste modelo.³³² Este autor acaba por reconhecer que, apesar de se afastar do modelo ordoliberal, «a constituição económica da CE está predominantemente orientada para o estabelecimento do mercado interno»,³³³ orientação que a implementação da União Económica e Monetária tornou ainda mais evidente.

O TUE, no seu art. 3º/3, refere-se aos objectivos sociais da União, no número que começa por esclarecer que «a União estabelece um mercado interno». E continua: «Empenha-se no desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado e na estabilidade dos preços, numa economia social de mercado altamente competitiva que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social, e num

³²⁸ Boria, *L'anti-sovrano*, 83–84.

³²⁹ *Ibid.*, 84.

³³⁰ Nabais, *Introdução ao direito fiscal das empresas*, 92.

³³¹ Gareth Dale e Nadine El-Enany, «The Limits of Social Europe: EU Law and the Ordoliberal Agenda», *German Law Review* 14, n. 5 (2013): 613–49.

³³² Wolf Sauter, «The Economic Constitution of the European Union», *Columbia Journal of European Law* 4, n. 1 (1998): 53–56.

³³³ *Ibid.*, 63.

nível de protecção e melhoramento da qualidade do ambiente». Mas estes objectivos, segundo DALE e EL-ENANY, traduzem-se numa política social «entendida como a conversão dos trabalhadores em agentes das suas oportunidades económicas, através da melhoria da empregabilidade e da aquisição de novas competências», ou seja o objectivo não é «proteger as pessoas do mercado, mas ajudá-las a ajustar-se ao mercado».³³⁴ O art. 145º TFUE é disso uma confirmação, referindo-se à promoção de «uma mão-de-obra qualificada, formada e susceptível de adaptação, bem como mercados de trabalho que reajam rapidamente às mudanças económicas». É aqui claro que a política social da União Europeia se faz através do mercado.

Também a política económica e monetária tem como base a livre concorrência, como indica a referência constante à economia de mercado aberto e de livre concorrência presente a respeito da política económica e monetária³³⁵ (não havendo claramente espaço para uma intervenção estatal directa na economia ou sequer alguma sombra de subordinação do poder económico ao poder político).

No que concerne à fiscalidade europeia, a capacidade contributiva e a igualdade material são inexistentes. Encara-se o contribuinte na perspectiva de *homo economicus*, protegido por uma igualdade formal, e uma paridade de tratamento horizontal.³³⁶ Já nos ordenamentos fiscais nacionais, a capacidade contributiva e a igualdade material são primaciais, mas têm de ceder face à fiscalidade negativa europeia, que visa a menor intervenção e o máximo mercado.

A Constituição económica europeia substituiu a constituição económica nacional e, mais ainda, a constituição fiscal nacional – o direito fiscal não serve para nada, a nível comunitário, é apenas um possível entrave à realização do mercado interno.³³⁷

Assim, podemos concluir, como BORIA, que «no contexto essencialmente liberal que constitui o quadro de referência dos valores tutelados pelo ordenamento comunitário, não parece haver espaço para os valores típicos da dialéctica fundamental do fenómeno

³³⁴ Dale e El-Enany, «The Limits of Social Europe: EU Law and the Ordoliberal Agenda», 626.

³³⁵ Art. 119º/1 e 2, 120º e 127º TFUE.

³³⁶ Citando Boria, «a imposição não deve alterar de modo algum a oportunidade de aceder ao mercado, de modo a garantir um nivelamento da carga tributária para categorias homogéneas de sujeitos... os sujeitos, portanto, são equiparados quanto às prestações tributárias em relação ao dado formal da produção de um único evento economicamente avaliável (acto ou actividade) e não posteriormente discriminados com referência à posição subjectiva global». - Boria, *L'anti-sovrano*, 112.

³³⁷ A este respeito veja-se Nabais, «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa».

impositivo, ou seja, a capacidade contributiva e o interesse fiscal do Estado comunidade».³³⁸

Para percebermos melhor o alcance desta antinomia, devemos referi-nos ao princípio do primado e ao princípio da aplicabilidade directa.

1. Princípio do primado do direito da União

O princípio do primado foi afirmado pelo Tribunal de Justiça no famoso acórdão *Costa vs ENEL*. Neste acórdão, um órgão jurisdicional italiano submeteu uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, quando o Governo italiano defendia que o seu tribunal não poderia utilizar o art. 177º Tratado CEE [hoje art. 267º TFUE] – os tribunais italianos poderiam apenas conhecer e aplicar a lei italiana.³³⁹ O Tribunal recusou este argumento, afirmando então a primazia e a especificidade do direito comunitário. Segundo o Tribunal, «diversamente dos tratados internacionais ordinários, o Tratado CEE institui uma ordem jurídica própria que é integrada no sistema jurídico dos Estados-membros a partir da entrada em vigor do Tratado e que se impõe aos seus órgãos jurisdicionais nacionais», cujo corolário se traduz na «impossibilidade, para os Estados, de fazerem prevalecer, sobre uma ordem jurídica por eles aceite numa base de reciprocidade, uma medida unilateral posterior».³⁴⁰

O argumento do Tribunal é essencialmente um argumento teleológico – a admissão da superioridade de quaisquer normas internas podia gorar a realização dos objectivos do Tratado e provocar uma discriminação proibida. A base legal é o actual art. 288º TFUE, que se refere à obrigatoriedade e aplicabilidade directa dos regulamentos. Esta argumentação aplica-se a todo o tipo de regras internas, inclusive as disposições constitucionais.

Se o primado sobre a legislação ordinária nacional é consensual (especialmente considerando que a nossa Constituição recebe o direito comunitário nos seus próprios termos),³⁴¹ o mesmo não se pode dizer da prevalência do Direito da União sobre o direito constitucional.

Considerando a cooperação instituída entre o Tribunal de Justiça da União e os tribunais nacionais (também tribunais de direito comunitário), LOUIS defende que, caso os tribunais nacionais sejam chamados a aplicar uma norma de direito comunitário

³³⁸ Boria, *L'anti-sovrano*, 84.

³³⁹ Acórdão *Costa vs ENEL*, proc. 6/64, 15 de Julho de 1964.

³⁴⁰ *Ibid.*

³⁴¹ Art. 8º/4 CRP.

inconstitucional, estes devem fazê-lo – não se trataria aqui de uma rebelião, mas do cumprimento do «seu mandato comunitário, decorrente da participação do Estado na Comunidade Europeia».³⁴² Defende ainda que, se há incompatibilidade entre um tratado e a Constituição, esta deve ser resolvida antes da entrada em vigor dos tratados – as incompatibilidades descobertas *a posteriori* devem ser resolvidas através de uma revisão constitucional, sob pena de se criarem distorções na concorrência a favor ou contra os seus próprios nacionais.³⁴³

O argumento deste autor também serve o outro lado da barricada – se existir uma incompatibilidade entre o direito comunitário e o direito constitucional, a incompatibilidade também se resolveria através da saída do Estado da União. Esta linha de raciocínio acaba por restringir um conflito a duas soluções: em caso de conflito, ou há uma revisão constitucional, ou o Estado abandona os seus compromissos comunitários.

CASALTA NABAIS defende outra solução. Em caso de inconstitucionalidade, o Tribunal nacional deve remeter a questão para o Tribunal de Justiça da União afim de obter uma interpretação definitiva do direito comunitário aplicável. Depois, se a incompatibilidade persistir, o juiz nacional deve optar por desaplicar a norma de Direito da União.³⁴⁴

Trata-se de um conflito jurisdicional complexo, em que dois ordenamentos, com características diferentes, avançam uma pretensão de supremacia. A resposta final a este conflito dependerá da natureza constitucional ou não dos Tratados europeus e da posição que se tenha acerca da natureza da União Europeia em geral – perguntas cuja resposta escapa ao escopo deste trabalho.

2. A aplicabilidade directa

A aplicabilidade directa do direito comunitário traduz-se na possibilidade de as normas de direito comunitário serem invocáveis pelos cidadãos dos Estados-membros da União directamente perante os respectivos tribunais nacionais. Era essa a questão essencial do acórdão *Gend & Loos*.³⁴⁵ Neste acórdão, o órgão jurisdicional nacional questionava se o

³⁴² Jean-Victor Louis, «La primauté, une valeur relative?», *Cahiers de Droit Européen* 31, n. 1–2 (1995): 26.

³⁴³ *Ibid.*

³⁴⁴ Não se trata de conhecer da inconstitucionalidade da norma, até porque não há hierarquia normativa entre o Direito da União e o Direito constitucional nacional. Vide Nabais, «A soberania fiscal no quadro da integração europeia», 199–202.

³⁴⁵ Acórdão *Gend & Loos*, proc. 22/62, 5 de Fevereiro de 1963.

art. 12º (art. 30º TFUE) era directamente aplicável na ordem interna.

No entender do Governo neerlandês, o Tribunal carecia de competência, na medida que estava em causa «um pedido relativo não à interpretação, mas à aplicação do Tratado no âmbito do direito constitucional dos Países Baixos».³⁴⁶ O Tribunal entendeu que não estava em causa a aplicação do Tratado, mas apenas os efeitos deste sobre os particulares, e, na medida em que do artigo em questão constava uma obrigação clara e incondicional (que não carecia de concretização legislativa por parte dos Estado-membros), se estava perante uma disposição com efeito directo.

Esta doutrina foi reafirmada no acórdão *Simmenthal*, segundo o qual «as disposições comunitárias directamente aplicáveis devem, independentemente de quaisquer normas ou práticas internas dos Estados-membros, produzir plena e totalmente os seus efeitos e serem uniformemente aplicadas nas ordens jurídicas destes últimos, para que possam também ser garantidos os direitos subjectivos criados na esfera jurídica dos particulares».³⁴⁷

Resulta assim que os direitos fundamentais não carecem de qualquer intervenção para se tornarem aplicáveis na ordem interna dos Estados-membros.

³⁴⁶ Ibid., II.A

³⁴⁷ Acórdão *Simmenthal*, proc.106/77, 9 de Março de 1978, par. 7, a).

III) LIMITAÇÕES INDIRECTAS À SOBERANIA FISCAL

1. Concorrência fiscal

A concorrência ocorre em todos os campos da vida económica: entre empresas por clientes e fornecedores, entre empregadores por empregados, entre clientes por produtos, e também entre Estados, a nível dos sistemas jurídicos. Neste campo tem especial incidência o sistema fiscal, na medida em que é um factor muito importante na decisão de investir e influencia a alocação dos recursos económicos.

Do mesmo modo que os particulares competem entre si num mercado cada vez mais interligado, também essa interligação afecta as relações entre os Estados e os seus contribuintes, na medida em que os contribuintes e o capital por eles controlado gozam de uma mobilidade (e poder de escolha) crescente.

A analogia entre sector privado e Estado fica-se por aqui. De facto, os Estados não são empresas, e o que eles oferecem em termos de ordenamento jurídico fiscal não é comparável às ofertas dos operadores privados na vida económica corrente - «evidencia-se antes uma competição puramente institucional entre sistemas fiscais diversos, de governos igualmente distintos, não tanto entre impostos, fruto da coexistência de múltiplos sistemas tributários autónomos».³⁴⁸

Um país que reduza a sua tributação sobre o capital, presumindo que o capital é perfeitamente móvel, consegue atrair investimento na medida em que essa descida de tributação aumenta o rendimento após impostos do capital investido nesse país, levando assim a um influxo de capital (que criará empregos, estimulará a actividade económica e, possivelmente, levará a um aumento das receitas fiscais).³⁴⁹ A definição de políticas fiscais torna-se assim um instrumento importante para a atracção de recursos para o espaço nacional.

A concorrência fiscal pode ser vertical ou intergovernamental, quando ocorra entre

³⁴⁸ Maria Eduarda Azevedo, «A Concorrência fiscal prejudicial», *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 431 (2013): 11.

³⁴⁹ Agnes Bénassy-Quéré, «La concurrence fiscale peut-elle être excessive, voir dommageable, pour l'intégration économique européenne? - Concurrence et harmonisation fiscale dans l'Union Européene», em *Stratégies fiscales des États et des entreprises: souveraineté et concurrence* (Paris: Presses Universitaires de France, 2009), 31–32.

jurisdições situadas em níveis diferentes de um ordenamento, cujos poderes e autonomia variam significativamente, como por exemplo entre a Federação e os Estados federados, ou entre o Governo central e autarquias e regiões autónomas. A concorrência fiscal será horizontal ou interjurisdiccional quando ocorra entre jurisdições do mesmo nível, com poderes próximos – ou seja, entre Estados federados; entre regiões autónomas; entre autarquias; ou entre Estados membros de uma organização supranacional.³⁵⁰ A concorrência fiscal vertical assume especial relevância quando ambos os níveis de governo em questão tenham competências fiscais concorrentes, ou seja, quando ambos exerçam os seus poderes fiscais sobre a mesma base.³⁵¹ Já a partilha de receitas do mesmo imposto não traz problemas a nível da concorrência fiscal.

O que concerne ao âmbito do nosso trabalho é a concorrência fiscal horizontal. De facto, não há concorrência fiscal vertical entre os Estados-membros e a União Europeia, uma vez que a cobrança dos impostos pertence aos Estados e porque as áreas onde a União Europeia tem poder tributário próprio são áreas onde os Estados não têm competência.

1. Concorrência fiscal benéfica e prejudicial

Numa primeira fase, a concorrência fiscal era um modo de tornar mais eficiente a oferta de bens públicos por um determinado ente territorial. Procurando compatibilizar a oferta de bens públicos com uma concepção tradicional de oferta e de procura, em que o votante-consumidor expressa as suas preferências por determinada distribuição de bens públicos, TIEBOUT defendia que o contribuinte podia “votar com os pés”, mudando-se para a comunidade cuja oferta de bens públicos correspondia melhor às suas necessidades individuais.³⁵² Nesta perspectiva, quanto maior a quantidade de comunidades e quanto maior a variedade de políticas por elas adoptadas, tanto maior seria a correspondência entre as preferências do votante-consumidor e os bens públicos (e o respectivo preço) a que tem acesso.

Seguindo esta linha, a concorrência fiscal apresenta-se como benéfica, ou seja, a comunidade que conseguir dar aos seus cidadãos a melhor oferta de bens públicos ao menor

³⁵⁰ Pinto, «Tax Competition and EU Law», 2–3.

³⁵¹ Michael Keen, «Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism», *Staff Papers* 45, n. 3 (1 de Setembro de 1998): 454–85.

³⁵² Charles Tiebout, «A Pure Theory of Local Expenditures», *Journal of Political Economy* 64, n. 5 (1956): 417–18.

preço atrairá mais recursos. Incentiva-se assim uma disciplina governamental, em que o custo da ineficiência acaba por ter repercussões fiscais negativas - «como resultado da concorrência fiscal, eles [contribuintes] são capazes de encontrar um equilíbrio adequado entre a carga fiscal global imposta sobre os contribuintes e um tamanho do governo e um nível de serviços e infra-estruturas públicas aceitáveis».³⁵³

Sucedem que a grande mobilidade do capital leva a uma separação entre a tributação e a oferta de bens públicos. Como o capital é móvel, é possível para uma empresa vender produtos pelo mundo inteiro, aproveitando as infra-estruturas de diferentes países e concentrar os seus lucros tributáveis num pequeno país onde praticamente não consome bens públicos.³⁵⁴ Isto tem reflexos a nível da equidade, levando a um desvio da tributação dos factores de produção móveis para os factores imóveis.³⁵⁵ Foi com base nestas considerações que o Relatório Ruding rejeitou a bondade da concorrência fiscal - «se os Governos de facto primam por maximizar as suas receitas, então a concorrência fiscal internacional pode muito bem induzi-los a desviar a carga fiscal do capital móvel para factores internacionalmente imóveis, em vez de reduzir a carga fiscal em geral».³⁵⁶

A concorrência fiscal pode assim comportar importantes efeitos nefastos, como a erosão da base tributária. É neste sentido que se procura distinguir entre a concorrência fiscal benéfica, que disciplina os Governos e favorece o desenvolvimento de actividades económicas, e a concorrência fiscal prejudicial, que visa apenas atrair receitas fiscais.

Neste sentido fala-se de concorrência fiscal prejudicial quando a redução da tributação se deve não a uma melhoria da eficiência do sector público, ou a uma mudança de políticas fiscais geral tendo em vista a melhoria do funcionamento da economia, mas quando a redução tem como objectivo a atracção de receitas fiscais, então será concorrência fiscal prejudicial. Isto exclui desde logo os benefícios a actividades industriais e agrícolas, porque estes são investimentos complexos nos quais o factor fiscal representa apenas uma pequena parte e porque há outros benefícios decorrentes desses investimentos que não a mera receita fiscal.

³⁵³ Pinto, «Tax Competition and EU Law», 8.

³⁵⁴ Simon Bowers, «Amazon's UK Business Paid Just £11.9m in Tax Last Year», *The Guardian*, 24 de Junho de 2015, sec. Technology, <https://www.theguardian.com/technology/2015/jun/24/amazons-uk-business-paid-119m-tax-last-year>.

³⁵⁵ Bénassy-Quéré, «La concurrence fiscale peut-elle être excessive, voir dommageable, pour l'intégration économique européenne?», 32–34; Pinto, «Tax Competition and EU Law», 9–10.

³⁵⁶ Comissão das Comunidades Europeias, «Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation» (Office for Official Publications of the European Communities: Bruxelas, 1992), p. 151.

É possível caracterizar os regimes fiscais prejudiciais com recurso a alguns índices: dispõem de nenhuma ou baixas taxas de tributação efectiva; o chamado *ring-fencing*, ou seja, o regime fiscal favorável está vedado aos contribuintes domésticos; falta de transparência; ausência de troca de informações.³⁵⁷ A OCDE, no seu relatório, identifica ainda mais alguns indícios, como uma determinação artificial da base tributária, a não adesão aos princípios internacionais de preços transferência, isenção dos rendimentos de origem externa, taxa de imposto ou base tributária negociáveis, forte protecção do segredo (bancário, fiscal ou através de instrumentos de dívida anónimos), acesso a uma vasta rede de CDT, promoção do regime como meio de minimização fiscal e o incentivo de actividades unicamente relacionadas com impostos, sem qualquer base real.³⁵⁸

2. A concorrência fiscal na União Europeia

a. Existência e extensão

A concorrência dos Estados por receitas fiscais faz-se em relação a factores móveis. Nesse sentido é um fenómeno típico da globalização, mas devemos notar que a mobilidade dos factores depende em larga medida da actuação dos Estados que, no pós-Segunda Guerra Mundial, convergiram em direcção à liberalização dos fluxos internacionais. Contudo essa liberalização dos fluxos continua a encontrar uma série de obstáculos, de natureza vária, que impedem a realização de um verdadeiro mercado global – obstáculos como as flutuações cambiais, a diferença de ordenamentos jurídicos e medidas proteccionistas.

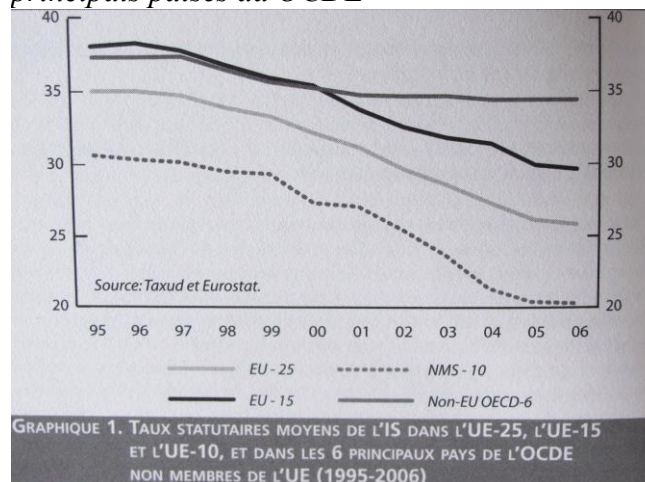
A União Europeia tem agido para remover a maior parte desses obstáculos, tendo em vista a criação de um mercado interno, com um elevado nível de integração. Por incompleta que essa integração possa ser, o nível de integração verificado no âmbito comunitário é muito mais elevado do que a integração dos mercados que se verifica a nível mundial. Essa maior integração vê-se no âmbito da concorrência fiscal – como mostram AUJEAN e LE CACHEAUX, as taxas nominais na União Europeia, a partir de 2000, caíram mais acentuadamente do que

³⁵⁷ Domenico Da Empoli, «Harmful tax competition», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2 (1999): 320.

³⁵⁸ OCDE, «Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue» (OECD Publications: Paris, 1998), p. 30-34.

as taxas nominais em 6 países chave da OCDE não-membros da União Europeia:³⁵⁹

Gráfico 1: Taxas nominais médias de imposto sobre as sociedades na União Europeia e nos seis principais países da OCDE



Podem pôr-se dúvidas em relação à existência e extensão da conhecida *race to the bottom*, que levaria as taxas de imposto e as receitas de imposto a cair vertiginosamente – BÉNASSY-QUÉRÉ nota que, apesar da descida das taxas nominais de imposto sobre as sociedades na União Europeia, as receitas obtidas por este imposto em percentagem do PIB não diminuíram. Esta autora avança um conjunto de possíveis explicações: um aumento do lucro das empresas; crescimento da percentagem de empresas incorporadas (e, portanto, sujeitas a imposto sobre as sociedades); as receitas fiscais aumentaram nos pequenos países e diminuíram nos grandes; ou o facto de os vários países não se situarem no mesmo ponto da curva de Laffer.³⁶⁰ Outra explicação baseia-se no alargamento da base tributária, que costuma ocorrer em conjunção com as descidas de taxa nominal.³⁶¹

Apesar de os dados avançados pela autora não permitirem concluir por nenhuma destas opções, a descida das taxas nominais continua a ser o índice utilizado para avaliar da

³⁵⁹ Michel Aujean e Jacques Le Cacheaux, «Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des États face à la concurrence fiscale?», em *Stratégies fiscales des États et des entreprises: souveraineté et concurrence* (Paris: Presses Universitaires de France, 2009), 57–58.

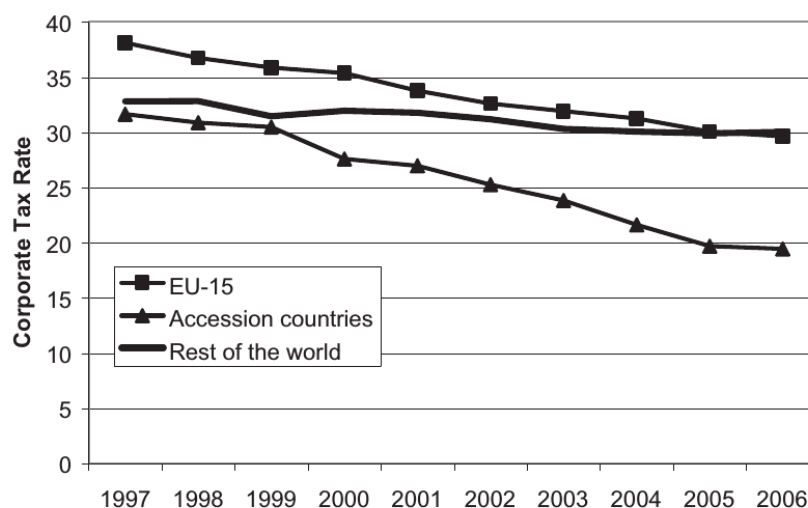
³⁶⁰ Bénassy-Quéré, «La concurrence fiscale peut-elle être excessive, voir dommageable, pour l'intégration économique européenne?», 33–35. A curva de Laffer representa a diminuição de receitas fiscais associada a um maior aumento da taxa de imposto. Segundo esta concepção, a partir de determinado ponto, o aumento da taxa de imposto leva a um desincentivo à prossecução de actividades geradoras de imposto, e, portanto, a uma diminuição das receitas. Vide José Neves Cruz, *Economia e política: uma abordagem dialéctica da escolha pública* (Coimbra: Coimbra Editora, 2008), 199–203.

³⁶¹ Comissão das Comunidades Europeias, «Company Taxation in the Internal Market» (Comissão Staff Working Paper 1681, COM(2001)582 final, Bruxelas, 2001), 38.

existência de concorrência fiscal (desde logo pela Comissão Europeia),³⁶² o que não surpreende, considerando a aproximação gradual das bases tributárias e tendo em conta que é um elemento transparente (fácil de comparar) e determinante no que concerne à distribuição de lucros.³⁶³

GENSCHEL, KEMMERLING e SEILS, tratam igualmente da existência de concorrência fiscal na União Europeia. Partindo da análise das taxas nominais, e utilizando um grupo de controlo constituído por 34 países não membros, concluem que estas sofrem uma redução mais acentuada no grupo dos Estados-membros da União Europeia.³⁶⁴

Gráfico 2: Taxas nominais médias de imposto sobre as sociedades na UE-15, nos novos membros da UE e em 34 países não membros



Estes autores mostram, através de modelos económicos, que existe um efeito de integração e de alargamento (comunitários) catalisadores da concorrência fiscal.³⁶⁵

No que concerne à tributação das pessoas singulares, a pesquisa mostra que estas não se deslocam com motivações fiscais mas apenas à procura de melhores salários. Somente os indivíduos com elevados salários garantidos onde quer que trabalhem se deslocam por motivos fiscais.³⁶⁶

³⁶² Comissão das Comunidades Europeias, «Company Taxation in the Internal Market», 6.

³⁶³ Sven-Olof Lodin, «The Competitiveness of EU Tax Systems», *European Taxation* 41, n. 5 (2001): 167.

³⁶⁴ Philipp Genschel, Achim Kemmerling, e Eric Seils, «Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market», *Journal of Common Market Studies* 49, n. 3 (2011): 590-92.

³⁶⁵ *Ibid.*, 592-95.

³⁶⁶ Philipp Genschel e Peter Schwarz, «Tax competition: a literature review», *Socio-Economic Review* 9, n. 2

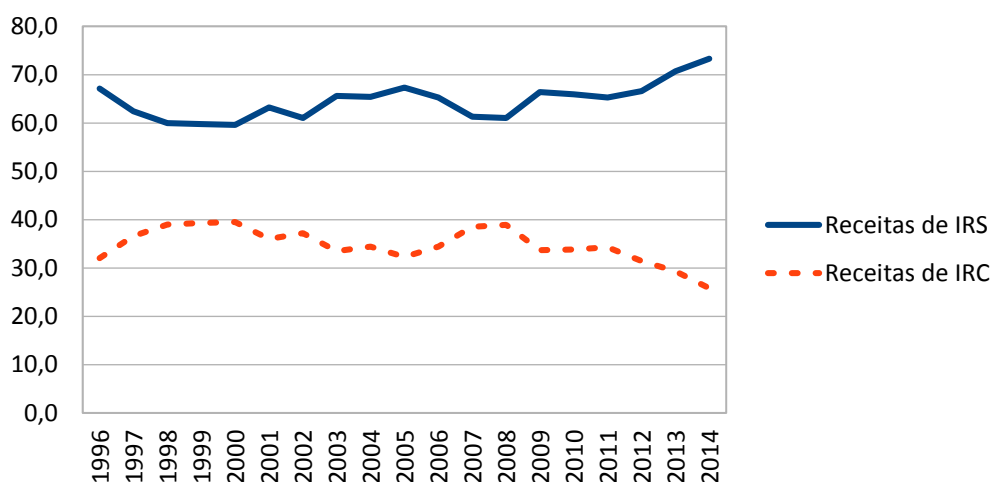
No que concerne às empresas, as diferenças fiscais levam a alterações significativas no investimento directo e na distribuição de lucros e de passivos dentro do grupo empresarial.³⁶⁷

A concorrência fiscal não se faz apenas por taxas, mas também com base na definição da base tributária, as condições de pagamento das dívidas fiscais, práticas administrativas (como os acordos e as informações vinculativas), etc. Um elemento muito importante da concorrência fiscal é a dedução de prejuízos fiscais, que é determinante para a rentabilidade de investimentos a longo prazo.

Relativamente a Portugal e aos impostos sobre o rendimento, verificamos uma tendência para o crescimento do peso do IRS. Em 2008, as receitas de IRC rondavam os 39% do total das receitas de impostos directos em Portugal. Em 2011 esse valor foi 34%, enquanto em 2014 chegou aos 26%.

Gráfico 3: Receitas dos impostos sobre o rendimento em Portugal, percentagem do total

(fonte: PORDATA)



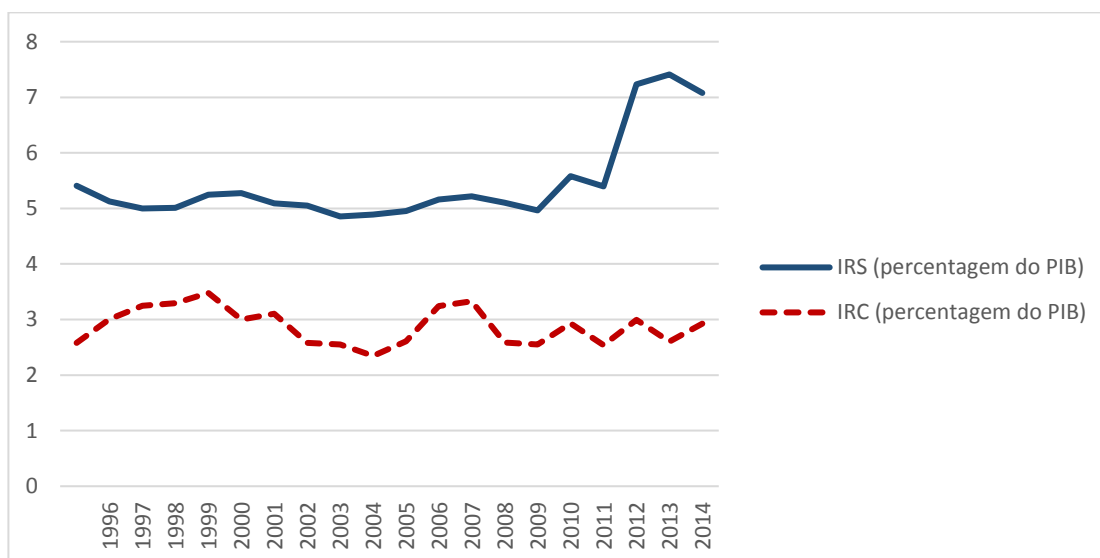
No que concerne ao peso dos impostos directos no PIB, verificamos que houve um crescimento significativo do peso do IRS, especialmente de 2012, quando as receitas de IRS representavam 5,4% do PIB, para 2013, quando as receitas de IRS passam a representar 7,2% do PIB.

(2011): 348.

³⁶⁷ Ibid., 349–51.

Gráfico 4: Receitas dos impostos sobre o rendimento em Portugal, percentagem do PIB

(fonte: PORDATA)



Se as receitas de imposto sobre as sociedades se têm mantido mais ou menos estáveis, isso não quer dizer que não haja uma *race to the bottom*. Pode não se traduzir numa diminuição da tributação das sociedades, mas num desvio da carga fiscal em direcção a factores imóveis, em especial o factor trabalho – levando ao seu progressivo encarecimento. Pelo menos em Portugal, é possível verificar que os trabalhadores têm suportado quase integralmente o aumento da carga fiscal.

Se os Estados competem, então é porque têm capacidade para determinar os seus sistemas fiscais e diferenciá-los dos sistemas fiscais dos concorrentes, mas essa capacidade não se avalia isoladamente. Num clima de competição inter-estatal, em que as políticas de um Estado influenciam a eficácia das políticas do Estado vizinho, pode dizer-se que desenhar políticas fiscais se trata de um exercício em rede. Um Estado é responsável por uma linha e as acções que leva a cabo exercem influência sobre toda a rede, em maior ou menor grau, levando a que os Estados acabem por desenhar as respectivas políticas fiscais colectivamente.

i. O Relatório Ruding

O Relatório Ruding, de 1992, abordava a problemática da concorrência fiscal, chamando a atenção para os possíveis efeitos negativos de vários tipos de tributação (tributação com base na residência e tributação na fonte) nas economias dos outros países. Se os países pequenos, por exemplo, podem baixar a tributação sobre os rendimentos das sociedades até zero ou níveis próximos disso sem grandes perdas, essa descida tem grande potencial para causar externalidades negativas sobre o sector financeiro dos países maiores.³⁶⁸ Por isso, tendo em conta os efeitos nefastos da concorrência fiscal na alocação dos factores de produção e do investimento, o Relatório defendia que a Comissão devia propor uma Directiva estabelecendo uma taxa nominal mínima de 30% e uma taxa nominal máxima de 40% sobre os lucros das sociedades, englobando-se aqui impostos locais.³⁶⁹ Para além da limitação das taxas nominais, o Comité recomendou à Comissão acções com vista a diminuir as disparidades nos elementos mais importantes da tributação das sociedades.³⁷⁰

ii. O Memorando Monti e o relatório subsequente

Em 1996, surge o Memorando Monti, recuperando o tema do Relatório Ruding. Neste relatório, a Comissão Europeia aponta para a necessidade de aumentar a coordenação na área da tributação, afirmando que o «insucesso recorrente para fazer progressos no domínio da coordenação fiscal contribuiu substancialmente não apenas para manter distorções no Mercado Único, mas também – menos visivelmente – para gerar desemprego e inclusive para criar oportunidades para a erosão da base tributária».³⁷¹

A Comissão critica assim a inércia dos Estados-membros. O argumento da defesa da soberania fiscal dos Estados-membros acaba por resultar numa perda efectiva de soberania fiscal, através da erosão da base tributária. Defende-se que «uma partilha deliberada e limitada da soberania fiscal pelos Estados-membros individuais em favor de um processo de decisão colectivo teria evitado uma perda de soberania inconsciente por cada um deles [Estados-membros] para as forças do mercado, num domínio que devia permanecer

³⁶⁸ Comissão das Comunidades Europeias, «Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation» 143-147.

³⁶⁹ Ibid., 209-210.

³⁷⁰ Ibid., 211-214.

³⁷¹ Comissão das Comunidades Europeias, «Taxation in the European Union» (Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, SEC(96)487 final, Bruxelas, 1996), 10.

prerrogativa da actuação pública». ³⁷²

Na sequência deste memorando, o Conselho decidiu nomear um grupo de alto nível para estudar os efeitos da concorrência fiscal. Este grupo concluiu que a taxa implícita (receitas fiscais a dividir pela base tributária) sobre os rendimentos do trabalho por conta de outrem subiu, entre 1980 e 1994, de 34,7% para 40,5%, enquanto a taxa implícita sobre os outros factores de produção diminuiu de 44,1% para 35,2%. ³⁷³

Para lá desta mudança de paradigma, o grupo notou a importância de lutar contra a concorrência fiscal “injusta” (apoiando iniciativas destinadas a distinguir condutas aceitáveis e inaceitáveis, e clarificar o direito aplicável) apesar de se opor a limites mínimos e máximos de taxas. Surge também aqui a ideia de aplicar o regime dos auxílios de Estado à concorrência fiscal. ³⁷⁴

b. Combate à concorrência fiscal

Importa saber qual a posição do ordenamento jurídico comunitário a respeito da concorrência fiscal, em especial, como é que os órgãos comunitários têm combatido a concorrência fiscal prejudicial. Vimos já a aplicação das regras relativas aos auxílios de Estado à fiscalidade e as respectivas críticas, mas a doutrina aponta outras disposições de possível utilização no combate contra a concorrência fiscal prejudicial, desde logo o regime relativo às distorções do mercado interno (arts. 116º e 117º TFUE) e as regras relativas ao funcionamento da União Económica e Monetária. Este último regime contém disposições relativas ao défice excessivo, que não trataremos aqui, e disposições aplicáveis independentemente da situação orçamental do Estado-membro em causa – as disposições que visam atacar os desequilíbrios macroeconómicos.

i. O regime relativo às distorções do mercado interno

O art.º 116 TFUE prevê que a Comissão inicie um processo de consulta, quando note uma disparidade entre as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que

³⁷² Ibid., 10-11.

³⁷³ Comissão das Comunidades Europeias, «Taxation in the European Union – Report on the Development of Tax Systems» (COM(96)546 final, Office for Official Publications of the European Communities: Luxemburgo, 1996), 2.

³⁷⁴ Ibid., 5.

falseie as condições de concorrência do mercado interno. Se deste processo de consulta não resultar um acordo para eliminar a distorção ao funcionamento do mercado, então a Comissão fará uma proposta de Directiva, com vista a eliminar essa distorção, através do processo legislativo ordinário – que, como decorre do art. 294º TFUE, não sofre do requisito de aprovação por unanimidade no Conselho.

Importa aqui fazer a distinção entre a noção de disparidade e a noção de discriminação. Enquanto a discriminação se trata de um tratamento diferente de situações semelhantes por uma única jurisdição, a disparidade trata-se de uma diferença de tratamento criada pelas diferenças entre ordenamentos de Estados distintos.³⁷⁵ As disparidades não são abrangidas pela protecção das liberdades fundamentais, ainda que originem uma restrição.³⁷⁶

Na ausência de definição expressa nos Tratados do significado de disparidade, é necessário recorrer à doutrina e a outros instrumentos comunitários.

O Relatório Spaak distinguia entre disparidades genéricas e particulares. As disparidades genéricas emergem de diferenças nos encargos inerentes a cada economia, em virtude dos regimes de segurança social, despesa pública, produtividade e recursos naturais – diferenças que afectam a generalidade dos agentes económicos. As disparidades particulares, por seu turno, comportam vantagens ou desvantagens líquidas para determinados sectores de um Estado relativamente aos mesmos sectores de outro Estado – como se explica no relatório, deve primeiro verificar-se se existe um benefício ou um encargo adicional sobre determinado sector relativamente à média da economia onde se situa; de seguida, deve analisar-se se a mesma vantagem ou desvantagem existe para o mesmo sector nos outros países; finalmente, deve considerar-se se as várias vantagens e desvantagens se compensam entre si.³⁷⁷ Disparidades genéricas terão assim uma natureza macroeconómica; as disparidades particulares uma natureza microeconómica.

O Relatório deixa a solução das disparidades genéricas para a actuação dos mercados, enquanto defende a eliminação das disparidades particulares. Contudo, se num momento colocou aspectos como o sistema de segurança social entre as disparidades genéricas, logo a seguir colocou o regime de financiamento da Segurança Social e a tributação entre

³⁷⁵ Pinto, «Tax Competition and EU Law», 63.

³⁷⁶ Sjoerd Douma, «The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation», *European Taxation*, n. 11 (2006): 524. Pelo menos em teoria.

³⁷⁷ Comité Intergouvernemental créé par la Conférence de Messine, «Rapport des Chefs de Délégation aux Ministres des Affaires Etrangères» (Bruxelas, 21 de Abril de 1956), 62.

possíveis fontes de distorções particulares.³⁷⁸ Se para nós não traz qualquer problema, na medida em que é possível que a cobrança de contribuições para a segurança social ou a cobrança de impostos possam apresentar características ou regimes especiais especialmente benéficos ou onerosos para determinadas actividades, esta exemplificação foi um dos elementos que levou PINTO a defender que o art. 116º TFUE tem um sentido amplo. Este autor recorre ainda à interpretação que tem sido feita deste conceito no âmbito do regime aplicável aos auxílios de Estado, fundando-se na similitude da *ratio legis* deste regime com a *ratio legis* do art. 116º.³⁷⁹

Creemos que se deve interpretar o art. 116º de modo a incluir aqui as disparidades genéricas, mas com fundamento diverso. De facto, o Relatório Spaak defendeu que estas seriam corrigidas naturalmente pelo mercado, em particular através das taxas de câmbio. Ora, na União Económica e Monetária o mecanismo das taxas de câmbio não funciona – assim, para atingir um desenvolvimento sustentado e saudável do mercado interno, pode ser necessário actuar de modo a eliminar uma disparidade genérica.

É possível identificar-se três critérios para a aplicação do art.º 116 TFUE: deve haver uma empresa ou grupo de empresas sujeitas a encargos mais elevados ou mais reduzidos quando comparados com empresas semelhantes localizadas noutros Estados-membros; esse benefício ou prejuízo não é compensado de outra forma; essa diferença tem de ser relevante.

Este último critério retira-se da última parte do primeiro parágrafo do artigo: «...uma distorção que deva ser eliminada...» Parece desde logo evidente que se requer que a distorção tenha efeitos quantitativos e qualitativos relevantes – ou seja que, pela sua natureza ou pela amplitude dos seus efeitos, ponha em causa a realização do mercado interno e o desenvolvimento sustentável da Europa. Considerando a aplicação do processo legislativo ordinário neste regime, inclusive em matérias fiscais, e o poder da Comissão na aplicação deste regime, cremos que não se deverá usar esta disposição senão nos casos mais sérios, em que se ponha em causa a estabilidade macroeconómica do mercado interno. Esta leitura é também conforme ao princípio da subsidiariedade.

Divergimos então de PINTO, que faz uma leitura deste artigo com base no regime aplicável aos auxílios de Estado. Para este autor, não só os respectivos âmbitos de aplicação se encontram, como a avaliação qualitativa da disparidade deve ter em conta a

³⁷⁸ Ibid., 62-63.

³⁷⁹ Pinto, «Tax Competition and EU Law», 64–65.

compatibilidade de determinados auxílios com o mercado interno (art. 107º/2 e 3 TFUE).³⁸⁰ Esta leitura parece-nos bastante criticável, por três motivos.

O primeiro motivo prende-se com a utilidade de tal encontro. Se para a interpretação de todos os aspectos desta disposição recorrermos ao regime dos auxílios de Estado, então acabaremos com dois procedimentos para abordar a mesma realidade. O regime do art. 116º TFUE serviria unicamente para solucionar casos de auxílio de Estado proibidos com recurso a Directivas. O que nos parece excessivo, mesmo considerando a última parte do artigo: «podem ser adoptadas quaisquer outras medidas adequadas previstas nos Tratados».

O segundo motivo é a não coincidência de objectivos. Se no regime dos auxílios de Estado está em causa uma transferência de recursos públicos a favor de uma empresa, aqui não se põe necessariamente a questão dos recursos públicos – a vantagem ou desvantagem pode decorrer apenas do regime regulatório mais favorável a um determinado sector, sem que daí se possa falar de transferências (directas ou indirectas) públicas. Ainda relativamente a este ponto, as disparidades verificam-se em relação a empresas do mesmo sector de actividade localizadas em Estados-membros diferentes, e não dentro do mesmo Estado.

O terceiro motivo prende-se com o art. 117º TFUE, que estabelece, para o Estado-membro que pretenda adoptar uma disposição idónea a provocar uma distorção que falseie a concorrência no mercado interno, uma obrigação de consultar a Comissão. Se o âmbito do art. 116º se encontrar com o âmbito do art. 107º TFUE, então esta consulta acabaria por ser redundante face ao dever de notificação prévia previsto no art. 108º/3 TFUE.

Vimos já que, segundo o art. 117º existe uma obrigação de consultar a Comissão quando os Estados pretendam implementar uma disparidade que possa falsear a concorrência. A Comissão depois far-lhes-á recomendações com vista a prevenir a emergência dessa distorção. Se o Estado ou Estados em causa ignorarem a recomendação da Comissão, então os demais Estados não poderão vir a ser objecto do procedimento previsto no art. 116º.

Este regime apresenta um grande potencial para lidar com os piores casos de concorrência fiscal, mas até agora a Comissão Europeia tem preferido o regime dos auxílios de Estados (apesar das críticas que levanta essa utilização), talvez por dispor de maior margem de actuação ao abrigo desse regime.

³⁸⁰ Ibid., 65–66.

ii. Regras relativas ao funcionamento da União Económica e Monetária

A União Económica e Monetária é regida pelos princípios enunciados no art. 119º/3 TFUE: preços estáveis, finanças públicas e condições monetárias sólidas e balança de pagamentos sustentável. Para alcançar esses objectivos, e considerando o grau elevado de integração de que partilham as economias da moeda única, é necessário que haja uma coordenação das políticas económicas a nível comunitário, tal como previsto pelo art. 136º TFUE para os países que adoptaram o euro.

Nesse âmbito, o Conselho adopta orientações de política económica e monitoriza o cumprimento dessas orientações pelos Estados-membros (art. 121º/1 a 3 TFUE), enquanto a Comissão vigia a situação orçamental dos Estados-membros (art. 126º TFUE). Este mecanismo de vigilância é reforçado por uma série de Regulamentos (o Regulamento UE n.º 1176/2011 sobre a prevenção dos desequilíbrios macroeconómicos, o Regulamento UE n.º 1174/2011 relativo às medidas de execução destinadas a corrigir os desequilíbrios macroeconómicos excessivos na área do euro, o Regulamento UE n.º 1173/2011 relativo ao exercício eficaz da supervisão orçamental na área do euro, o Regulamento CE n.º 1467/97 relativo à aceleração e clarificação da aplicação do procedimento relativo aos défices excessivos, o Regulamento CE n.º 1466/97 relativo ao reforço da supervisão das situações orçamentais e à supervisão e coordenação das políticas económicas, o Regulamento UE n.º 473/2013 que estabelece disposições comuns para o acompanhamento e a avaliação dos projectos de planos orçamentais e para a correcção do défice excessivo dos Estados-Membros da área do euro e o Regulamento UE n.º 472/2013 relativo ao reforço da supervisão económica e orçamental dos Estados-Membros da área do euro afectados ou ameaçados por graves dificuldades no que diz respeito à sua estabilidade financeira), a Directiva 2011/85/UE que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros, e ainda pelo Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária (comumente conhecido como Pacto Orçamental). Estes instrumentos visam principalmente o equilíbrio das contas públicas (definindo limites ao défice e ao endividamento público) e prevêm sanções para a violação desse equilíbrio, mas fundamentam igualmente uma verdadeira inspecção da actuação nacional pelos órgãos

comunitários.³⁸¹

Devemos, a propósito da fiscalidade (abstraindo-nos aqui das questões levantadas pela exigência de equilíbrio orçamental), mencionar o exemplo irlandês. Relativamente ao Programa de Estabilidade previsto por este país para o período de 2001 a 2003, a Irlanda previa ter bons *superavits* orçamentais em consequência de forte crescimento económico, e por isso, o Governo irlandês planeava uma descida geral dos impostos e um aumento das despesas. O Conselho estava preocupado com a influência de um orçamento pró-cíclico no nível de preços, e recomendou à Irlanda, com base no art. 121º/4 TFUE, que mantivesse o seu *superavit* orçamental (então de 4,7% do PIB) e adoptasse medidas contra-cíclicas.³⁸²

A Irlanda foi ao encontro das orientações do Conselho, apesar de a incompatibilidade verificada na recomendação que lhe foi dirigida ter perdido relevância, devido ao abrandamento da economia mundial. Ainda assim, a Comissão recomendou que se mantivesse a vigilância relativamente ao orçamento irlandês.³⁸³ Esta foi a primeira recomendação alguma vez feita ao abrigo desta disposição, abrindo o precedente de seguir a primeira recomendação do Conselho por um relatório da Comissão, e depois finalizar com as conclusões do Conselho.³⁸⁴

Neste âmbito, o Regulamento UE n.º 1176/2011 sobre a prevenção dos desequilíbrios macroeconómicos reforça a supervisão multilateral instituída pelo art. 121º/4 TFUE e vem esclarecer exactamente qual o procedimento a seguir no caso de existir uma incompatibilidade entre medidas nacionais e a política económica e monetária comum. Este regulamento estabelece um mecanismo de alerta (leia-se, a Comissão elabora um relatório anual onde identifica possíveis desequilíbrios) e um procedimento de desequilíbrio excessivo. O procedimento inicia-se com uma recomendação ao Estado-membro causador do desequilíbrio,³⁸⁵ que deve apresentar um conjunto de medidas correctivas à Comissão e ao Conselho (para aprovação deste último), e prossegue com a fiscalização através de

³⁸¹ A título de exemplo veja-se Conselho da União Europeia, «Recomendação do Conselho à Grécia com vista a pôr termo à incompatibilidade com as orientações gerais das políticas económicas na Grécia e a eliminar o risco de prejudicar o bom funcionamento da União Económica e Monetária» (2010/190/UE, 16 de Fevereiro de 2010).

³⁸² Conselho da União Europeia, «2329th ECOFIN Meeting» (n.º 5696/01, Bruxelas, 12 de Fevereiro de 2001), 14-17.

³⁸³ Conselho da União Europeia, «2382nd ECOFIN Meeting» (n.º 13474/01, C/01/401, Bruxelas, 6 de Novembro de 2001), 9-10.

³⁸⁴ *Ibid.*, 9, nota 1.

³⁸⁵ Art. 7º/2 do Regulamento UE n.º 1176/2011.

relatórios elaborados pelo próprio Estado-membro e “missões de supervisão reforçada”.³⁸⁶ Se o Estado não adoptar as correcções recomendadas, então o Conselho, sob recomendação da Comissão, sanciona o Estado afectado com a obrigação de efectuar um depósito remunerado.³⁸⁷ Se o Conselho não considerar o plano de medidas correctivas apresentado pelo Estado alvo como suficiente, por três vezes consecutivas, então deve aplicar ao Estado em causa uma multa anual.³⁸⁸ Por fim, se o Estado-membro mantiver a situação de incumprimento, então o depósito remunerado transforma-se numa multa anual.³⁸⁹ A multa será o equivalente a 0,1% do PIB, sujeito a redução por proposta fundamentada da Comissão.³⁹⁰

Estas disposições não se revelam particularmente adequadas ao combate à concorrência fiscal prejudicial na medida em que se aplicam apenas a Estados que adoptaram o euro - contudo, trata-se de uma importante restrição à soberania fiscal desses Estados que se vêem despojados de autonomia face a “missões de supervisão reforçada”.³⁹¹

iii. Código de Conduta

Com vista a solucionar os problemas levantados pela concorrência fiscal, o Conselho adoptou em 1997 uma resolução relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas (Código de Conduta). O Código de Conduta visa combater a concorrência fiscal prejudicial, não deixando de reconhecer os efeitos positivos da concorrência fiscal leal. Este Código não tem qualquer eficácia vinculativa, tratando-se de um mero compromisso político.³⁹²

O Código de Conduta começa por clarificar o que entende por medidas prejudiciais, estabelecendo como primeiro critério a aplicação de um nível de tributação

³⁸⁶ Art. 9º do Regulamento UE n.º 1176/2011

³⁸⁷ Art. 3º/1 do Regulamento UE n.º 1174/2011

³⁸⁸ Art. 3º/2/a) do Regulamento UE n.º 1174/2011 – as duas vezes a que se refere o art. 8º/3 do Regulamento UE n.º 1176/2011 e a conclusão do próprio art. 3º/2/a).

³⁸⁹ Art. 3º/2/b) do Regulamento UE n.º 1174/2011

³⁹⁰ Art. 3º/5 e 6 do Regulamento UE n.º 1174/2011

³⁹¹ Não trataremos aqui da problemática levantada pelo Pacto Orçamental e pelos limites ao défice e endividamento excessivo, que concernem mais com a soberania financeira do que com a soberania fiscal – para uma crítica deste processo de transferência de soberania financeira veja-se Nabais, «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa», 163–68.

³⁹² Conselho da União Europeia, «Resolução do Conselho e dos Representantes dos Estados-membros reunidos no Conselho relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas» (98/C 2/01, 1 de Dezembro de 1997).

significativamente inferior ao normalmente praticado nesse Estado-membro.³⁹³

O Código não esclarece exactamente o que se deve entender por nível de tributação significativamente inferior, fazendo referência apenas que esse nível reduzido pode resultar «da taxa nominal de imposto, da matéria colectável ou de qualquer outro factor pertinente». Por isso, com vista a esclarecer estas questões, o Código de Conduta lista uma série de índices interpretativos:³⁹⁴

- a limitação das vantagens a não residentes, directa ou indirectamente
- o isolamento das vantagens da economia interna, de modo a preservar a base fiscal nacional
- as vantagens são atribuídas na ausência de qualquer actividade económica real, ou na ausência de presença económica substancial
- o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta das regras internacionalmente aceites
- falta de transparência, especialmente no que concerne a práticas administrativas

A estes índices deve-se juntar um critério adicional, o critério dos efeitos. As medidas são prejudiciais não apenas por preencherem uma série de índices, mas por ter efeitos nefastos sobre a localização dos factores de produção (em especial o capital) no seio da União Europeia. Nesse sentido, a prejudicialidade da medida dependerá também do nível de tributação efectiva incidente sobre essa actividade aplicado pelos outros Estados-membros da União.³⁹⁵

Os Estados então assumem o compromisso (político) de não introduzir novas medidas fiscais prejudiciais (congelamento) e de eliminar, o mais rapidamente possível, as medidas que tenham em vigor (desmantelamento).³⁹⁶ Para atingir esse objectivo, o Conselho incumbe um grupo de avaliar as medidas susceptíveis de preencher os requisitos do Código (que deve apresentar relatórios ao Conselho), e convida os Estados-membros a apresentar e discutir as medidas que tencionam implementar.³⁹⁷

O relatório do grupo que tratou da avaliação das medidas sob o âmbito do Código de

³⁹³ Ibid., par. B.

³⁹⁴ Ibid., par. B, n.º 1-5.

³⁹⁵ Ibid., par. F e G. Note-se ainda o possível uso adequado e proporcional destas medidas para melhorar o desenvolvimento de regiões específicas, em especial as regiões ultra-periféricas.

³⁹⁶ Ibid., par. C e D.

³⁹⁷ Ibid., par. H, E e F. Note-se ainda que os Estados-membros podem solicitar o debate de medidas susceptíveis de serem abrangidas pelo Código.

Conduta encontrou 66 medidas potencialmente prejudiciais, divididas por seis categorias.³⁹⁸ A primeira categoria tratava dos serviços financeiros, financiamento de grupos e pagamento de royalties; a segunda categoria tratava da actividade seguradora; a terceira dos serviços intra-grupo; a quarta das companhias *holding*; a quinta das empresas *offshore*; a sexta e última categoria era uma categoria residual. O relatório considerou prejudiciais, entre outras, as medidas que prevêem uma taxa nominal mais reduzida para estas actividades, que permitem a criação de provisões excessivas face ao risco real, que facilitem a transferência de lucros, ou regimes de *ring-fencing*.³⁹⁹

O relatório foi muito criticado pelos Estados-membros por ter usado critérios que não estavam previstos no Código de Conduta, tendo a delegação neerlandesa afirmado que «não podia aceitar os novos critérios e elementos que foram usados para identificar as medidas que afectam ou podem afectar significativamente a localização da actividade empresarial na Comunidade». Concluiu então que «ao utilizar estes critérios e elementos o grupo foi além do mandato que lhe foi atribuído pelo Conselho».⁴⁰⁰

Apesar de ser apenas um compromisso político, o Código de Conduta mandou a Comissão para aplicar o regime dos auxílios de Estado à concorrência fiscal, com as consequências que analisámos já.

3. O novo paradigma

Identifica-se a emergência de um novo paradigma na fiscalidade. A fiscalidade deixa de ser vista como uma especial relação entre um Estado e os seus cidadãos, como o dever inato de cada homem afectar aos fins comunitários parte dos seus bens e das forças,⁴⁰¹ para passar a ser vista única e exclusivamente como um meio de obtenção de receitas ou como um meio de atracção do investimento e da melhoria da competitividade da economia.⁴⁰²

Pensemos na natureza do elo que une o Luxemburgo àquelas empresas com as quais

³⁹⁸ Conselho da União Europeia, «Report by the Code of Conduct Group» (SN 4901/99, Bruxelas, 23 de Novembro de 1999), 11.

³⁹⁹ Ibid. 12-19.

⁴⁰⁰ Ibid., 11, nota 7.

⁴⁰¹ Vítor António Duarte Faveiro, *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito* (Coimbra: Coimbra Editora, 2002), 223 e ss.

⁴⁰² A respeito da utilização da política fiscal como instrumento de competitividade, António Carlos Santos, «Concorrência fiscal e competitividade: a never ending story», *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 424 (2009): 10–13.

celebrou acordos secretos, empresas cuja única conexão ao país é um apartado.⁴⁰³ O dinheiro é a única ligação. Um lado procura a posição jurídica passiva que lhes é mais favorável, o outro lado procura receitas – a residência e a nacionalidade são valores irrelevantes no clima internacional de concorrência fiscal. Comércio que se aplica não só a multinacionais, mas também a indivíduos, os “contribuintes voláteis”⁴⁰⁴ que podem facilmente manipular o factor de conexão que normalmente se lhes aplica. Se o indivíduo é hoje livre de maximizar o seu lucro alterando inclusive um dos elementos centrais da sua relação com uma comunidade politicamente organizada, o Estado ou providencia a alternativa mais barata (fiscalmente menos onerosa), ou ver-se-á sem os recursos financeiros necessários à prossecução dos seus fins.

Este paradigma tornou-se possível não apesar da soberania fiscal dos Estados, mas como consequência dessa soberania (encarada na perspectiva dos chamados paraísos fiscais). Ilhas e pequenos principados (ou grão-ducados) escassos em população e recursos naturais não têm nada a oferecer às multinacionais senão a protecção da sua legislação. Os mercados, de trabalhadores, de bens e serviços, esses não mudaram de lugar. Mas a evolução jurídica e técnica permitiu a separação dos mercados do centro jurídico da empresa, trazendo para o domínio da fiscalidade as noções de escolha e utilidade marginal.⁴⁰⁵ Surge aqui a contradição da concorrência fiscal – a concorrência fiscal é, por um lado, limite à soberania fiscal dos Estados, e por outro é a sua consequência.

Segundo PALAN, a inovação em muitos paraísos fiscais foi não a baixa tributação ou o sigilo bancário, mas a afirmação territorial da soberania e a divisão do sujeito, que deixa de ser encarado como uma unidade - «indivíduos, como cidadãos ou entidades empresariais, podiam “residir” numa competência em determinada jurisdição e noutra competência numa outra jurisdição».⁴⁰⁶

Para responder a esta contradição, CHRISTIANS traz à colação a ideia de um contrato

⁴⁰³ Simon Bowers, «Luxembourg Tax Files: How Tiny State Rubber-Stamped Tax Avoidance on an Industrial Scale», *The Guardian*, 5 de Novembro de 2014, sec. Business, <https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale>.

⁴⁰⁴ Na feliz expressão de Rui Nascimento, Tiago Machado Graça, e Marcos Ramos, «O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento», em *Os 10 de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos* (Coimbra: Almedina, 2010), 857–80.

⁴⁰⁵ Ronen Palan, «Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty», *International Organization* 56, n. 1 (2002): 151–52.

⁴⁰⁶ *Ibid.*, 170.

social global, em que as nações têm, umas perante as outras, o dever soberano de tributar.⁴⁰⁷ Considerando que a tributação é uma parte essencial da soberania dos Estados, desde logo essencial à existência e prossecução de fins públicos (no paradigmático Estado moderno), torna-se necessário, para garantir o respeito dessa soberania, que todos os Estados adiram a padrões internacionais de política fiscal. Dito de outro modo, o exercício do direito de determinado Estado não tributar, potenciando a erosão da base tributária nos outros Estados, será uma infracção ao direito dos outros Estados cobrarem os respectivos impostos.⁴⁰⁸

A situação oposta, segundo esta autora, não é desejável: «se não existe nenhum dever entre os Estados – se não existe nenhum contrato social – parece que os Estados estão, pelo menos no domínio da tributação, num estado de natureza de tipo hobbesiano em relação a todos os outros Estados (...) Sob esta perspectiva, cada Estado pode recorrer a quaisquer estratégias fiscais que considere apropriadas, sem qualquer consideração pelos impactos externos, e sujeito apenas a contenção de acordo com os seus interesses, mas também sujeito a deferência e assistência dos outros Estados apenas onde esta pode ser negociada com sucesso. Sem contrato social, a política fiscal poderá (talvez poderá apenas) ser legitimamente conformada por considerações de escolha pública num jogo de estratégia global fundado no poder e não em princípios».⁴⁰⁹

Apesar destas dificuldades, os Estados não se encontram desprovidos de possibilidades. Os trabalhadores, os consumidores, as mercadorias e as matérias-primas não se deslocaram. As multinacionais, o vilão da evasão fiscal, não deixam de ser manifestações de uma ordem jurídica.⁴¹⁰ Uma ordem jurídica que quer maximizar a eficiência económica dos factores de produção, favorecendo a sua mobilidade irrestrita, mas que pretende, simultaneamente, atrair o maior número possível de factores de produção dos outros países e prevenir a saída desses factores de produção da sua própria jurisdição. Ao pretender ter sol na eira e chuva no nabal, os Estados renunciaram na prática a subordinar o poder económico ao poder político e acabam por se tornar, em matéria fiscal, cata-ventos das últimas tendências internacionais.

⁴⁰⁷ Allison Christians, «Sovereignty, Taxation and Social Contract», *Minnesota Journal of International Law* 18, n. 1 (2009): 101–2.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, 110–12.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, 150–51.

⁴¹⁰ Como o reconhece o acórdão *Daily Mail*, proc. C-81/87, par. 19.

CONCLUSÃO

Quem ler o Tratado da União Europeia e o Tratado da União Europeia facilmente conclui que os Estados mantêm a sua competência fiscal intacta. Facilmente conclui que, qualquer harmonização que haja, aconteceu porque os Estados assim o entenderam. Quem ler apenas os Tratados não ficará esclarecido acerca de todas as limitações que decorrem, com maior ou menor propriedade, maior ou menor justeza, das suas disposições. Um tal leitor será capaz de concluir que os Estados-membros da União Europeia perderam soberania no que concerne aos direitos aduaneiros e pouco mais.

Se este nosso leitor, talvez intrigado pelos relatos dos que dizem estar em causa a soberania fiscal dos Estados, decidir investigar mais, penetrando no direito secundário da União, descobrirá então que os impostos indirectos se encontram mais ou menos harmonizados – os Estados têm alguma liberdade, mas que se limita à regulação de aspectos pontuais (ainda que relevantes) como, por exemplo, as taxas. No que concerne aos impostos directos, o nosso leitor concluirá que a harmonização é escassa e sectorial, não afectando o coração da fiscalidade nacional.

Quanto à integração positiva, este nosso leitor não se terá afastado da verdade. Contudo há uma outra forma de integração, menos visível, mas mais abrangente – a integração negativa.

A integração negativa resulta de uma extensão produção jurisprudencial e de uma actuação de legitimidade duvidosa por parte dos órgãos comunitários. Retomando o nosso exemplo, o nosso leitor nunca suspeitará que uma disposição aparentemente tão inócua como a liberdade de circulação de capitais possa obrigar o seu Estado a conceder deduções a um qualquer contribuinte que decidiu fazer doações para uma instituição situada a milhares de quilómetros. Ser-lhe-á difícil acreditar em quem lhe diga tal coisa, especialmente se o nosso leitor tiver lido o art. 65º/1 TFUE. Mas de facto, o que resulta da liberdade de circulação de capitais, conforme interpretada pela jurisprudência, é que este nosso leitor pode ver-se forçado a contribuir para outra comunidade, que poupará em despesas, enquanto o seu Estado de origem é forçado a subir os impostos.

Este artigo, que apresentava algum potencial conciliador das liberdades fundamentais com a soberania fiscal dos Estados foi ignorado em absoluto pela jurisprudência. Para o Tribunal, aquilo que o n.º 1 deste artigo estatui é anulado pela redacção

do n.º 3.

As liberdades fundamentais têm hoje um grande, mas incerto, alcance. A jurisprudência do Tribunal é tudo menos constante; num momento admite uma restrição com base no princípio da territorialidade, no momento seguinte a territorialidade é fonte de discriminação injustificável. O que não deixa de se perceber, se considerarmos que este sistema de justificações, criado *ultra vires*, não se encontra em lado algum nos Tratados. A preservação da base tributária e a obtenção de receitas não encontram, nesta nuvem de acórdãos, espaço para respirar. O que também não deixa de se perceber – o local tradicional de encontro entre os interesses particulares e o interesse fiscal (que é um interesse geral) não existe a nível do direito da União. Essa função permanece nos Parlamentos nacionais, que estão de mãos atadas para efectuar essa dialéctica.

De facto, é manifesto que os Tratados não estavam prontos para a compatibilização entre as competências fiscais dos Estados e as liberdades fundamentais do mercado interno. Há várias propostas neste âmbito, umas a favor da devolução em favor dos Estados, outras a favor de uma maior integração e harmonização. Qualquer uma destas tem potencial para resolver o problema, que não se traduz, contudo, numa simples oposição Estados contra União.

A aplicação do regime dos auxílios de Estado à fiscalidade não traz grande novidade – é fácil de perceber que uma isenção ou um crédito de imposto têm efeito equivalente a um subsídio financeiro – excepto no que concerne à sua aplicação à concorrência fiscal. O objectivo de atrair receitas visado pela concorrência fiscal e a noção de transferência por parte do Estado são antinómicas.

Estes problemas decorrem da incompatibilidade entre os direitos fiscais nacionais e os princípios do direito comunitário. O primado do direito comunitário acaba por se tornar no primado do mercado, em torno do qual gira toda a integração fiscal, positiva e negativa. Como o mercado é concebido, no direito comunitário, como um espaço livre de interferências dos Estados, a tributação directa acaba por cair numa nuvem de fumo – sabemos que está ali qualquer coisa, mas não sabemos bem quais são os seus limites.

A construção do mercado único trouxe outros problemas, em adição aos levantados pela aplicação das disposições que o vão construindo. A maior mobilidade dos factores de produção verificada no seio da União Europeia, e em especial dentro da União Económica e Monetária, não parecem ter levado à diminuição das receitas obtidas através do imposto

sobre as sociedades. Contudo, se olharmos para os impostos sobre o factor trabalho (representados em Portugal pelo IRS), vemos que estes sofreram uma subida substancial.

A tributação acaba por ser hoje um comércio: entre Estados que oferecem a sujeição às suas leis, e contribuintes móveis (investidores, sociedades, pessoas que exercem actividades de alto valor acrescentado), em virtude dessa concorrência fiscal e em virtude da crescente abertura do mercado.

A abertura do mercado introduz a necessidade de estabelecer mecanismos de protecção: o regime relativo às distorções do mercado interno e o regime relativo ao funcionamento da União Económica e Monetária. Estes mecanismos são uma importante intrusão à soberania dos Estados, ainda que possam ser usados para o combate à concorrência fiscal e para preservar a soberania dos Estados. É esta a contradição principal que se tem vindo a desenrolar ao longo da última parte do nosso trabalho. Os Estados são, em teoria, responsáveis pela tributação que aplicam no seu território. Contudo, as consequências da tributação que impõem dependem, em larga medida, da tributação e da legislação dos outros Estados.

A construção de políticas fiscais eficazes depende então, necessariamente, de um certo grau de coordenação. Esta pode ser difícil de alcançar, especialmente no domínio dos impostos directos, mas deve considerar-se que a alternativa é o retrocesso na construção do mercado interno, permitindo aos Estados que implementem políticas mais agressivas de luta contra a evasão fiscal e que reduzam a mobilidade de alguns factores de produção. Na ausência de harmonização (em sentido amplo), o exercício de poderes delimitado territorialmente leva sempre a entraves à circulação.

Estes problemas decorrem da divisão entre a comunidade política, que continua a expressar-se essencialmente ao nível dos Estados, e o mercado cada vez mais integrado, e que é hoje regulado a nível da União Europeia. A resolução do problema está no reencontro entre a esfera democrática e representativa e a esfera do mercado. Neste sentido, vislumbramos duas hipóteses.

Na primeira hipótese, as liberdades fundamentais são ajustadas às necessidades dos Estados. O número de restrições às liberdades fundamentais aumenta, passando a ser aceite a preservação da base tributária como interesse geral. Os Estados passam assim a dispor de maior liberdade para lutar contra a evasão fiscal, que tem como consequência uma diminuição da mobilidade de determinados factores de produção.

Na segunda hipótese, a esfera democrática e representativa é ajustada à dimensão do mercado. A União Europeia recebe mais competências fiscais, possivelmente até permitindo-lhe tributar uma parte da base tributária da União, de modo semelhante ao que sucede nos Estados Unidos. A dialéctica entre necessidade de receitas e liberdades fundamentais passa a fazer-se no seio do órgão representativo da União, o Parlamento Europeu.

A continuação da situação actual não augura nada de positivo. A tributação não pode continuar a ser terra de ninguém. O mercado não pode continuar à margem dos Estados, da democracia e do seu reflexo, o imposto.

BIBLIOGRAFIA

- Adonnino, Pietro. «Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità». *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 53, n. 1 (1993): 63–87.
- Aguilar, Nina. «La armonización de la tributación de los beneficios societarios en la Unión Europea. Principios fundamentales». Tese de Licenciatura, Universidade de Salamanca, 2003.
- Alexandrino, José de Melo. *Direitos fundamentais: introdução geral*. 2ª ed. Cascais: Príncipeia, 2011.
- Aujean, Michel, e Jacques Le Cacheaux. «Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des États face à la concurrence fiscale?» Em *Stratégies fiscales des États et des entreprises: souveraineté et concurrence*, 45–86. Paris: Presses Universitaires de France, 2009.
- Azevedo, Maria Eduarda. «A Concorrência fiscal prejudicial». *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 431 (2013): 7–58.
- . «A fiscalidade europeia e o Tratado de Lisboa». *Ciência e Técnica Fiscal* 429 (Dezembro de 2012): 7–43.
- Barnard, Catherine. *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- Bénassy-Quéré, Agnes. «La concurrence fiscale peut-elle être excessive, voir dommageable, pour l'intégration économique européenne? - Concurrence et harmonisation fiscale dans l'Union Européenne». Em *Stratégies fiscales des États et des entreprises: souveraineté et concurrence*, 31–43. Paris: Presses Universitaires de France, 2009.
- Berlin, Dominique. «Chronique de jurisprudence fiscale européenne». *Revue Trimestrielle de Droit Européen* 34, n. 3 (1998): 329–63.
- . *Droit fiscal communautaire*. Paris: Presses Universitaires de France, 1988.
- Bodin, Jean. *Los Seis Libros de República*. Traduzido por Pedro Bravo Gala. Madrid: Editorial Tecnos, 1997.
- Boria, Pietro. *L'anti-sovrano: potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*. Turim: G. Giappichelli, 2004.

- Bouza Vidal, Nuria. «Significado y alcance de la armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea». *Revista de Instituciones Europeas* 8, n. 2 (1981): 397–432.
- Bowers, Simon. «Amazon’s UK Business Paid Just £11.9m in Tax Last Year». *The Guardian*, 24 de Junho de 2015, sec. Technology. <https://www.theguardian.com/technology/2015/jun/24/amazons-uk-business-paid-119m-tax-last-year>.
- . «Luxembourg Tax Files: How Tiny State Rubber-Stamped Tax Avoidance on an Industrial Scale». *The Guardian*, 5 de Novembro de 2014, sec. Business. <https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale>.
- Brown, W. Jethro. «Sovereignty». *Juridical Review* 18 (1906): 1–17.
- Buccico, Clelia. «The Impact of Community Legislation and the Rulings of the Court of Justice in the Field of Direct Taxation». *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3 (Setembro-Dezembro de 2013): 35–71.
- Burgio, Mario. «La armonización fiscal en la C. E. E.: Balance y perspectivas». Traduzido por Jose Alberto Parejo Gamir. *Revista de economía política*, n. 75 (1977): 231–54.
- Canotilho, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- Christians, Allison. «Sovereignty, Taxation and Social Contract». *Minnesota Journal of International Law* 18, n. 1 (2009): 99–153.
- Coelho, José Manuel. «Essai sur le concept de souveraineté fiscale dans un monde en mutation». Em *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, 1:797–809. Coimbra: Almedina, 2013.
- Combacau, Jean. «Pas une puissance, une liberté: la souveraineté internationale de l’État». *Pouvoirs*, n. 67 (1993): 47–58.
- Constantinesco, Léontin-Jean. «La constitution économique de la C.E.E.» *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1977, 244–81.
- Cruz, José Neves. *Economia e política: uma abordagem dialéctica da escolha pública*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- Da Empoli, Domenico. «Harmful tax competition». *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2 (1999): 319–22.
- Dale, Gareth, e Nadine El-Enany. «The Limits of Social Europe: EU Law and the

- Ordoliberal Agenda». *German Law Review* 14, n. 5 (2013): 613–49.
- Diepvens, Sander. «The territoriality principle in the ECJ’s case law». Tese de Mestrado, Universidade de Tilburg, 2014. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=134283>.
- Douma, Sjoerd. «The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation». *European Taxation*, n. 11 (2006): 522–33.
- Emiliou, Nicholas. «Subsidiarity: An Effective Barrier Against “the Enterprises of Ambition”?» *European Law Review* 17, n. 5 (1992): 383–407.
- Evans, Andrew. *European community law of State Aid*. Oxford: Clarendon Press, 1997.
- Evers, Maikel, e Arnaud de Graff. «Pushing Back Frontiers (Un)charted Territories in the Field Of International Tax Law and EU Law». Em *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*, 151–99. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2011.
- Farmer, Paul, e Richard Lyal. *EC Tax Law*. Oxford: Clarendon Press, 1994.
- Faveiro, Vitor António Duarte. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- Fraschini, Angela. «Subsidiarity». *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 60, n. 1 (2001): 55–61.
- Garcia, Daniela. «Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?» *EC Tax Review* 18, n. 4 (2009): 179–91.
- García Gestoso, Noemi. «Sobre los orígenes históricos y teóricos del concepto de soberanía: especial referencia a los seis libros de la República de J. Bodino». *Revista de estudios políticos*, n. 120 (2003): 301–28.
- Genschel, Philipp, Achim Kemmerling, e Eric Seils. «Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market». *Journal of Common Market Studies* 49, n. 3 (2011): 585–606.
- Genschel, Philipp, e Peter Schwarz. «Tax competition: a literature review». *Socio-Economic Review* 9, n. 2 (2011): 339–70.
- Giannini, Massimo Severo. «Sovranità (diritto vigente)». *Enciclopedia del diritto* vol. 42. Milão: Giuffrè Editore, 1990.
- Gomes, Carla Amado. «A evolução do conceito de soberania». *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 399 (2000): 135–71.
- Gonçalves, Mara Sofia da Silva. «Soberania fiscal e integração comunitária: reflexões em

- torno da legitimação democrática no processo de integração fiscal da União Europeia». Tese de Mestrado, Universidade de Coimbra, 2006.
- Gonzalo González, Leopoldo. «La Armonización Fiscal Europea y el objetivo del Mercado Único». *Cuadernos de estrategia*, n. 27 (1991): 71–99.
- Hinneken, Luc. «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law». *EC Tax Review* 3, n. 4 (1994): 146–66.
- . «European court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?» *EC Tax Review* 13, n. 2 (2004): 65–67.
- Isenbaert, Mathieu. «The Contemporary Meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ». *EC Tax Review* 18, n. 6 (2009): 264–78.
- Keen, Michael. «Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism». *Staff Papers* 45, n. 3 (1 de Setembro de 1998): 454–85.
- Kemmeren, Eric C. C. M. «Where Is EU Law in the OECD BEPS Discussion?» *EC Tax Review* 23, n. 4 (2014): 190–93.
- Kiegebeld, Ben. «Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?» *EC Tax Review* 18, n. 4 (2009): 144–45.
- Koskenniemi, Martti. «What use for sovereignty today?» *Asian Journal of International Law* 1, n. 1 (2011): 61–70.
- Lerner, Abba. «Functional Finance and the Federal Debt». *Social Research* 10, n. 1 (1943): 38–51.
- Lodin, Sven-Olof. «The Competitiveness of EU Tax Systems». *European Taxation* 41, n. 5 (2001): 166–71.
- Louis, Jean-Victor. «La primauté, une valeur relative?» *Cahiers de Droit Européen* 31, n. 1–2 (1995): 23–28.
- MacCormick, Neil. «Beyond the Sovereign State». *The Modern Law Review* 56, n. 1 (1993): 1–18.
- Machado, Jónatas. *Direito da União Europeia*. 1ª ed. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal - Coimbra Editora, 2010.
- Maitrot de la Motte, Alexandre. *Souveraineté fiscale et construction communautaire: recherche sur les impôts directs*. Paris: LGDJ, 2005.
- . «Souveraineté fiscale et organisations internationales a vocation économique».

- Revue Tunisienne de Fiscalité*, n. 11 (2009): 181–227.
- Marchessou, Philippe. «Direct taxation and fundamental freedoms of the community: an approach to the contribution of the European Court of Justice». *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* sup. ao n.º 4/2004 de *Diritto e Pratica Tributaria* (2004): 423–42.
- Mason, Ruth. «Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test». *Boston College Law Review* 49, n. 5 (2008): 1277–1326.
- . *Primer on Direct Taxation in the European Union*. Thomson/West, 2005.
- Matos, Pedro Vidal. «Reverse discrimination and direct taxation in the EU». *Fiscalidade*, n. 44 (2010): 43–57.
- Micheau, Claire. «Tax Selectivity in European Law of State Aid: Legal Assessment and Alternative Approaches». *European Law Review* 40, n. 3 (2015): 323–48.
- Molinier, Joël. «Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire». *Revue Française de Finances Publiques*, n. 48 (1994): 233–41.
- Monsellato, Gianmarco. «“La souveraineté fiscale est en train de disparaître en Europe”. Interview de Gianmarco Monsellato dans Le Monde du 10 janvier - Fiscalité et stratégie, un blog de Taj». Acedido 14 de Janeiro de 2016. <http://taj-strategie.fr/spip.php?article98>.
- Moore, Mick. «How does taxation affect the quality of governance?» *IDS Working Papers*, n. 280 (2007): 1–37.
- Mota de Campos, João, e João Luis Mota de Campos. *Manual de direito europeu: o sistema institucional, a ordem jurídica, o ordenamento económico da União Europeia*. 6ª ed. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal-Coimbra Editora, 2010.
- Nabais, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro da integração europeia». *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela* 15, n. 1 (2006): 171–202.
- . *Introdução ao direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013.
- . *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- . «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa». Em *Por um Estado fiscal suportável - estudos de Direito Fiscal*, 4:157–85. Coimbra: Almedina, 2015.

- Nascimento, Rui, Tiago Machado Graça, e Marcos Ramos. «O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento». Em *Os 10 de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos*, 857–80. Coimbra: Almedina, 2010.
- Neyt, Robert, e Steven Peeters. «Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K». *EC Tax Review* 23, n. 2 (2014): 64–75.
- Nicolaides, Phedon. «Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy». *World Competition* 27, n. 3 (2004): 365–96.
- Palan, Ronen. «Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty». *International Organization* 56, n. 1 (2002): 151–76.
- Pinto, Carlos. «Tax Competition and EU Law». Tese de Doutoramento, Universidade de Amsterdão, 2002. <http://dare.uva.nl/record/1/200045>.
- Polach, Jaroslav G. «Harmonization of laws in Western Europe». *American Journal of Comparative Law* 8, n. 2 (1959): 148–167.
- Radler, Albert J. «Where Does Tax Harmonization Stand Today?». *EC Tax Review* 2, n. 4 (1993): 198–99.
- Raposo, Maria Emília. «A harmonização tributária na união tributária: origem, conceito e delimitação». *Anuario de la Facultad de Derecho* 23 (2005): 463–76.
- Redwood, John. «Sovereignty, power: EU Remain’s deliberate confusion - The Commentator». Acedido 16 de Junho de 2016. http://www.thecommentator.com/article/6332/sovereignty_power_eu_remain_s_deliberate_confusion.
- Roche Laguna, Irene. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.
- Ros, Erik. «EU Citizenship and Taxation “Is the European Court of Justice Moving Towards a Citizen’s Europe?”». *EC Tax Review* 23, n. 1 (2014): 43–55.
- Sanches, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- . «Soberania fiscal e constrangimentos externos». *Fisco* 2, n. 27 (1991): 19–24.
- Santos, António Carlos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- . «Concorrência fiscal e competitividade: a never ending story». *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 424 (2009): 7–27.

- Sauter, Wolf. «The Economic Constitution of the European Union». *Columbia Journal of European Law* 4, n. 1 (1998): 27–68.
- Schön, Wolfgang. «Taxation and State Aid Law in the European Union». *Common Market Law Review* 36, n. 5 (1999): 911–36.
- Senden, Linda. «Soft law and its implications for institutional balance in the EC». *Utrecht Law Review* 1, n. 2 (2005): 79–99.
- . «Soft law, Self-regulation and Co-regulation in European Law: Where do they meet?» *Electronic Journal of Comparative Law* 9, n. 1 (2005): 1–27.
- Snyder, Francis. «The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques». *The Modern Law Review* 56, n. 1 (1993): 19–54.
- Terpan, Fabien. «Soft Law in the European Union-The Changing Nature of EU Law». *European Law Journal* 21, n. 1 (2015): 68–96.
- Terra, Ben, e Peter Wattel. *European Tax Law*. 6^a ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012.
- Tiebout, Charles. «A Pure Theory of Local Expenditures». *Journal of Political Economy* 64, n. 5 (1956): 416–24.
- van Arendonk, Henk. «Local Authorities and Fiscal Autonomy: State Aid?» Em *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*, 201–32. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2011.
- . «National grid indus and its aftermath». *EC tax review* 22, n. 4 (2013): 170–71.
- Vanistendael, Frans. «Fiscal support measures and harmful tax competition». *EC Tax Review* 9, n. 3 (2000): 152–61.
- Wathelet, Melchior. «Direct taxation and EU law: integration or disintegration?» *EC Tax Review*, n. 1 (2004): 2–4.
- Weber, Dennis. «An analysis of the past, current and future of the coherence of the tax system as justification». *EC tax review* 24, n. 1 (2015): 43–54.
- . «The Bosal Holding case: analysis and critique». *EC Tax Review* 12, n. 4 (2003): 220–30.
- Williams, David. *EC Tax Law*. 1^a edição. Harlow: Longman, 1998.
- Wouters, Jan. «The Principle of Non-Discrimination in European Community Law». *EC Tax Review* 8, n. 2 (1 de Janeiro de 1999): 98–106.
- Zippelius, Reinhold. *Teoria geral do Estado*. Traduzido por Karin Praefke Aires Coutinho.

3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

JURISPRUDÊNCIA DA UNIÃO EUROPEIA

Açores, proc. C-88/03, 6 de Setembro de 2006
AETR, proc. 22/70, 31 de Março de 1971
Asscher, proc. C-107/94, 17 de Junho de 1996
Baars, proc. C-251/98, 13 de Abril de 2000
Bachmann, proc. C-204/90 (1992), 28 de Janeiro de 1992
Banco Exterior de España, proc. C-387/92, 15 de Março de 1994
Baxter, proc. C-254/97, 8 de Julho de 1999
Biehl, proc. C-175/88, 8 de Maio de 1990
Bosal Holding, proc. C-168/01, 18 de Setembro de 2003
Cadbury Schweppes, proc. C-196/04, 12 de Setembro de 2006
Centro di Musicologia Walter Stauffer, proc. C-386/04, 14 de Setembro de 2006
Columbus Container Services, proc. C-298/05, 6 de Dezembro de 2007
Comissão vs Reino Unido, proc. C-246/89, 4 de Outubro de 1989
Comissão vs República Francesa, proc. 18/84, 7 de Maio de 1985
Comissão vs República Italiana, proc. 203/82, 14 de Julho de 1983
Comissão vs República Portuguesa, proc. C-38/10, 6 de Setembro de 2012
Cooperativas Italianas, procs. C-78/08, C-79/08 e C-80/08, 8 de Setembro de 2011
Costa vs ENEL, proc. 6/64, 15 de Julho de 1964
Daily Mail, proc. C-81/87, 17 de Setembro de 1988
de Groot, proc. C-385/00, 12 de Dezembro de 2002
Eurowings, proc. C-294/97, 26 de Outubro de 1999
Firma Molkerei-Zentrale Westfalen, proc. C-28/67, 3 de Abril de 1968
Futura Participations, proc. C-250/95, 15 de Maio de 1997
Gebhard, proc. C-55/94, 20 de Junho de 1995
Gend & Loos, proc. 22/62, 5 de Fevereiro de 1963
Gibraltar, procs. C-106/09 P e C-107/09 P, 15 de Novembro de 2011
Gil Insurance, proc. C-308/01, 29 de Abril de 2004
Gilly, proc. C-336/96, 12 de Maio de 1995
Governo da comunidade francesa e Governo valão vs Governo flamengo, proc. C-212/06, 1
de Abril de 2008

Grimaldi, proc. C-322/88, 13 de Dezembro de 1989
Halifax, proc. C-255/02, 21 de Fevereiro de 2006
Halliburton, proc. C-1/93, 12 de Abril de 1994
Hartmann, proc. C-212/05, 18 de Julho de 2007
Itália vs Comissão, proc. 13/63, 17 de Julho de 1963
Lankhorst-Hohorst, proc. C-324/00, 12 de Dezembro de 2002
Lasteyrie du Saillant, proc. C-9/02, 11 de Março de 2004
Lenz, proc. C-315/02, 15 de Julho de 2004
Leur-Bloem, proc. C-28/95, 17 de Julho de 1997
Manninen, proc. C-319/02, 10 de Setembro de 2002
Marks & Spencer, proc. C-446/03, 13 de Dezembro de 2005
National Grid Indus, proc. C-371/10, 29 de Novembro de 2011
open skies, proc. C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-469/98, C-471/98, C-472/98, C-475/98,
C-476/98, 5 de Novembro de 2002
Part Service, proc. C-425/06, 21 de Fevereiro de 2008
Persche, proc. C-318/07, 27 de Janeiro de 2009
Pinna, proc. C-41/84, 15 de Janeiro de 1986
Pusa, proc. C-224/02, 24 de Abril de 2004
Ruckdeschel, procs. 117-76 e 16-77, 19 de Outubro de 1977
Saint-Gobain, proc. C-307/97, 21 de Setembro de 1999
Schnitzer, proc. C-215/01, 11 de Dezembro de 2003
Schumacker, proc. C-279/93, 14 de Fevereiro de 1995
Simmenthal, proc. 106/77, 9 de Março de 1978
Sloman Neptun, procs. C-72/91 e C-73/91, 17 de Março de 1993
Thin Cap, proc. C-524/04, 13 de Março de 2007
Trummer e Mayer, proc. C-222/97, 16 de Março de 1999
Verkooijen, proc. C-35/98, 6 de Junho de 2000
Wielockx, proc. C-80/94, 11 de Agosto de 1995
X Holding, proc. C-337/08, 25 de Fevereiro de 2010

COMUNICAÇÕES, DOCUMENTOS E RELATÓRIOS

- Comissão das Comunidades Europeias. «Company Taxation in the Internal Market.»
Commission Staff Working Paper 1681, COM(2001)582 final, Bruxelas, 2001
- Comissão das Comunidades Europeias. «Report of the Committee of Independent Experts
on Company Taxation.» Office for Official Publications of the European
Communities: Bruxelas, 1992.
- Comissão das Comunidades Europeias. «Taxation in the European Union – Report on the
Development of Tax Systems.» COM(96)546 final, Office for Official Publications of
the European Communities: Luxemburgo, 1996
- Comissão das Comunidades Europeias. «Taxation in the European Union.» Discussion
Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, SEC(96)487 final, Bruxelas,
1996
- Comissão Europeia. «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao
Comité Económico e Social - A política fiscal da União Europeia - prioridades para os
próximos anos.» COM(2001) 260 final, 10 de Outubro de 2001
- Comissão Europeia. «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao
Comité Económico e Social Europeu – Tributação à saída e necessidade de
coordenação das políticas fiscais dos Estados-membros.» COM(2006) 825, Bruxelas,
19 de Dezembro de 2006
- Comissão Europeia. «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos
auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas.» 98/C
384/03, 10 de Dezembro de 1998
- Comité Fiscal et Financier. «Rapport du Comité Fiscal et Financier.» Comissão da
Comunidade Económica Europeia, 1962
- Comité Intergouvernemental créé par la Conférence de Messine. «Rapport des Chefs de
Délégation aux Ministres des Affaires Etrangères.» Bruxelas, 21 de Abril de 1956
- Conselho da União Europeia. «2329th ECOFIN Meeting.» n.º 5696/01, Bruxelas, 12 de
Fevereiro de 2001
- Conselho da União Europeia. «2382nd ECOFIN Meeting.» n.º 13474/01, C/01/401,
Bruxelas, 6 de Novembro de 2001
- Conselho da União Europeia. «Recomendação do Conselho à Grécia com vista a pôr termo

à incompatibilidade com as orientações gerais das políticas económicas na Grécia e a eliminar o risco de prejudicar o bom funcionamento da União Económica e Monetária.» 2010/190/UE, 16 de Fevereiro de 2010

Conselho da União Europeia. «Report by the Code of Conduct Group.» SN 4901/99, Bruxelas, 23 de Novembro de 1999

Conselho da União Europeia. «Resolução do Conselho e dos Representantes dos Estados-membros reunidos no Conselho relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas.» 98/C 2/01, 1 de Dezembro de 1997 (Código de Conduta)

OCDE. «Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue.» OECD Publications: Paris, 1998, 80 p.

ÍNDICE DE ESQUEMAS E GRÁFICOS

Esquema 1: Modos de integração (em Maikel Evers e Arnaud de Graff, «Pushing Back Frontiers (Un)charted Territories in the Field Of International Tax Law and EU Law»: 156)	p. 333
Gráfico 1: Taxas nominais médias de imposto sobre as sociedades na União Europeia e nos seis principais países da OCDE (em Michel Aujean e Jacques Le Cacheaux, «Quelles sont les stratégies (offensives ou défensives) des États face à la concurrence fiscale?»: 58)	p. 92
Gráfico 2: Taxas nominais médias de imposto sobre as sociedades na UE-15, nos novos membros da UE e em 34 países não membros (em Philipp Genschel, Achim Kemmerling, e Eric Seils, «Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market»: 591)	p.93
Gráfico 3: Receitas dos impostos sobre o rendimento em Portugal, percentagem do total (original, dados PORDATA)	p. 94
Gráfico 4: Receitas dos impostos sobre o rendimento em Portugal, percentagem do PIB (original, dados PORDATA)	p. 95