

**“CONTROLOS FISCAIS E RESTRIÇÃO DAS LIBERDADES
FUNDAMENTAIS NA TRIBUTAÇÃO DIRECTA”**



Tiago Fraga¹

Parece defensável, tal como é jurisprudência constante do TJ, que as liberdades fundamentais não possam ser restringidas pelo simples facto de existirem dificuldades no controlo fiscal em situações intracomunitárias, tendo sobretudo em conta o princípio informador da proporcionalidade. Coloca-se, contudo, a questão da compatibilidade desta justificação com o facto da Directiva 77/799 não ser aplicável aos Terceiros Estados. Neste caso: ou existe uma CDT em vigor que contenha uma disposição análoga à do artigo 26.º da CMOCDE ou um instrumento específico para troca de informações em matéria fiscal, que permita (efectivamente) obter informações bastantes para proceder a uma correcta apreciação do imposto e, neste caso, a solução será a da não restrição, por parte dos Estados Membros, da liberdade de circulação de capitais; ou, no caso de não existirem aqueles instrumentos, julgamos ser admissível a restrição da liberdade de circulação de capitais, por parte dos Estados Membros, nomeadamente, através de legislação anti-abuso, com base em presunções ilidíveis cujo ónus impenda sobre o contribuinte.

It seems justifiable, as it is settled law of the ECJ, that fundamental freedoms can not be restricted simply because of difficulty in controlling intra tax situations, especially given the informing principle of proportionality. There is, however, the question of the compatibility of this justification with the fact that Directive 77/799 is not applicable to Third States. In this case: either there is a DTC in force that contains a provision similar to Article 26.º CMOCDE or of a specific instrument for exchange of information in tax matters, allowing (in effect) to obtain sufficient information to make a correct assessment of tax and, in this case, the solution is not to restrict freedom of movement of capital imposed by the Member States, or, if those instruments do not exist, we think is acceptable to restrict freedom of movement of capital, by Member States, including through legislation to prevent abuse, based on rebuttable presumptions whose burden is imposed on the taxpayer.

¹ Mestre em Ciências Jurídico-económicas pela FDL. Partner da Cristóvão, Fraga & Associados, Sociedade de Advogados, RL

ÍNDICE

I – A EFICÁCIA DO CONTROLO FISCAL E AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS

1. Introdução
2. Evolução da justificação da eficácia dos controlos fiscais na Jurisprudência do TJCE: relações EM vs EM
3. A recente evolução da justificação da eficácia dos controlos fiscais na jurisprudência do TJCE: relações Terceiros Estados vs EM
 - 3.1 Caso Van Hilten
 - 3.2 Caso FII
 - 3.3 Caso A e B
 - 3.4 Caso Elisa
 - 3.5 Caso Stahlwerk Ergste Westig
 - 3.6 Caso A
 - 3.7 Caso Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation
 - 3.8 Caso Orange Smallcap
4. Breve referência aos casos pendentes no TJCE
5. Effectiveness of fiscal supervision. Situação actual da justificação

II - CONCLUSÕES

1. Conclusões Finais

I – A EFICÁCIA DE CONTROLO FISCAL E AS LIBERDADES FUNDAMENTAIS

1. Introdução

O presente artigo visa tratar, essencialmente, o modo como tem sido entendido, pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), ao longo destas últimas 3 décadas, a eficácia do controle fiscal como possível justificação à restrição das liberdades fundamentais asseguradas pelo Tratado das Comunidades Europeias (Tratado CE).

Podemos distinguir dois grupos distintos de casos. Por um lado, tratar-se-á de analisar, criticamente, a evolução da jurisprudência comunitária no que diz respeito à aludida justificação em casos entre diferentes Estados membros. Por outro lado, tratar-se-á de analisar a recente jurisprudência no que diz respeito a casos em que estejam envolvidos Estados membros e Países Terceiros. Desde já se diga, que quando estão em causa apenas Estados Membros, a interpretação do TJCE, independentemente da liberdade fundamental que esteja em causa, tem sido bastante coerente, no sentido de que tal justificação deve ser muito restringida uma vez que os Estados Membros têm ao seu dispor, instrumentos comunitários e/ou convencionais que lhes permitem proceder ao correcto estabelecimento dos impostos. De outra parte, quando estão em causa relações entre Estados membros e Países Terceiros, tal justificação poderá ser usada para restringir a liberdade fundamental de livre circulação de capitais.²

Finalmente, serão explanadas algumas conclusões finais sobre a matéria procurando relacioná-la com a problemática mais ampla em que insere, ou seja, o uso da troca de informações com o objectivo de assegurar a receita fiscal, contrariar abusos e garantir a Paz no seio da União Europeia.

As justificações previstas no artigo 58.º, n.º1 b) do Tratado CE podem ser divididas em dois grupos: a) justificações como forma de garantir a ordem e segurança públicas; bem com, b) medidas de prevenção de infracções no campo fiscal.³

Inserido no segundo grupo estão uma série de justificações que já foram apresentadas ao TJCE, como, principalmente, a necessidade de assegurar a eficácia dos controles fiscais e prevenir esquemas

² Única liberdade garantida pelo Tratado CE a Países terceiros, cfr. Artigo 56.º, n.º1 do Tratado CE.

³ Pasquale Pistone, Relatório Geral, in “The EU and Third Countries Direct Taxation, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.26.

fiscais abusivos. O TJCE tem, geralmente, recusado a necessidade de assegurar os controlos fiscais como uma justificação válida dentro do mercado interno, mormente por razões relacionadas com os efeitos desproporcionais nos contribuintes, cuja situação fiscal poderia ser facilmente verificada pelas autoridades através de um competente recurso da Directiva 77/799.

Veremos, *infra*, que o TJCE tem estabelecido exigências bastante restritas⁴, nomeadamente, através do teste da proporcionalidade⁵ da medida fiscal, para aceitar a aludida justificação. Apenas em casos excepcionais é que a medida fiscal “de facto” tem sido aceite com este fundamento. Efectivamente, na conjugação entre, por um lado, o interesse da Comunidade Europeia em assegurar as liberdades de circulação e por outro, o interesse dos Estados Membros em proteger a sua base fiscal, o TJCE tem dado prevalência ao primeiro dos apontados interesses⁶.

Assim, por razões de ordem sistemática, trataremos: em primeiro lugar, a evolução da justificação nas relações entre Estados Membros; em segundo lugar, da evolução da justificação nas relações entre Estados Membros e Terceiros Estados e, finalmente, apoiados na doutrina internacional, procuraremos dar conta da situação actual da justificação em análise.

⁴ As medidas nacionais que restrinjam ou tornem menos atractivo o exercício das liberdades fundamentais terão, em todo o caso que se conformar com os seguintes requisitos: a) ser aplicadas de forma não discriminatória; b) serem justificadas por motivos de interesse geral; c) ser adequadas a assegurar o objectivo que perseguem; d) não devem ir além do necessário para assegurar o seu objectivo. Neste sentido vide CHRISTIANA HJI PANAYI, *Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 1*, European Taxation, 2006/03, pág. 108; TJCE, 30.11.1995, Reinhard Gebhard v. Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94, p. 37; TJCE, 15.07.2004, Lenz, C-315/02, p. 34.

⁵ Neste sentido, vide DANIEL S. SMIT AND BEN J. KIEKEBELD, *EC Free Movement of Capital, Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues*, Foundation for European Fiscal Studies Erasmus University Rotterdam, Wolters Kluwer, Law & Business, 2008, pág. 109.

⁶ Cfr. KRISTINA STAHL, *Free Movement of capital between member states and third countries*, EC Tax Review, 2004/02, pág. 54.

2.Evolução da justificação da eficácia dos controlos fiscais na jurisprudência do TJCE: relações EM vs EM

Antes de mais, diga-se que o TJCE e os seus procedimentos são únicos uma vez que as decisões comunitárias assumem uma função estratégica, à medida que articulam segmentos de natureza política, jurídica e económica, sob o rumo de integração.⁷ O abuso fiscal ou a elisão fiscal estão intimamente ligados ao conceito de eficácia do controlo fiscal “effectiveness of fiscal supervision”, que foi primeiramente analisado no caso Cassis de Dijon^{8 9}. Naquele Acórdão o TJCE entendeu que as disposições unilaterais existentes na Alemanha não prosseguiram “*uma finalidade de interesse geral susceptível de primar sobre as exigências de livre circulação de mercadorias*”¹⁰, embora tenha reconhecido que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma possível justificação¹¹. Na mesma lógica do princípio do reconhecimento mútuo na formação do mercado único europeu^{12 13} vejam-se também as decisões subsequentes nos casos: Lei da pureza da Cerveja¹⁴ e da Comercialização de massas secas

⁷ Cfr. JOANA STELZER, e EVERTON DAS NEVES GONÇALVES, *Limites de aplicação do princípio do Reconhecimento mútuo: a consideração da biodiversidade no processo regional do Mercosul*, http://conpedi.org/manaus///arquivos/anais/manaus/direito_intern_pub_joana_stelzer_e_everton_goncalves.pdf

⁸ Vide AXEL CORDEWENER, GEORG W. KOKLER AND CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, *Free movement of capital, Third country relationships and national tax law: an emerging issue before ECJ*, European Taxation, IBFD, March 2007, p.116.

⁹ TJCE, 20 de Fevereiro de 1979, Rewe-Zentral AG, Caso C-120/78

¹⁰ Nomeadamente, o argumento avançado (entre outros) pelo Governo Alemão, de que a sua disposição legal era necessária para assegurar a eficácia dos controlos fiscais não foi atendida, cfr. TJCE, 20 de Fevereiro de 1979, Rewe-Zentral AG, Caso C-120/78, p. 8 e 14.

¹¹ Vide, PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do TJCE*, Coimbra Editora, 2006, p. 218.

¹² O aludido princípio traduz-se no seguinte: “*Todo o produto legalmente fabricado e comercializado num Estado Membro deve ser, em princípio, admitido no mercado de qualquer outro Estado Membro*”, vide Comunicação da Comissão relativa às consequências da decisão do Caso Cassis de Dijon, JOCE C, n.º 256, 03/10/1980,p.2.

¹³ Para uma análise detalhada do Caso Cassis de Dijon, vide, PAUL GRAIG, GRÁINNE DE BÚRCA, *EU Law, Text, Cases and Materials*, 1998, Second Edition, Oxford University Press, pág. 604 a 608.

¹⁴ TJCE, 12 de Março de 1987, Lei da Pureza da Cerveja, Caso C- 178/84, p.51 e 53.

na Itália.¹⁵ ¹⁶ No seguimento desta jurisprudência Cassis, surgiu a evolução com o caso Foi Gras¹⁷, onde o Tribunal veio exigir a necessidade das legislações nacionais dos Estado Membros incluírem uma cláusula de reconhecimento mútuo¹⁸.

O conceito da eficácia dos controlos fiscais viu o seu âmbito restringido, desde o momento em que o TJCE remete os EM (em situações intra comunitárias) para a Directiva 77/799 para obterem as informações necessárias ao correcto estabelecimento dos impostos¹⁹. O TJCE tem produzido pouca jurisprudência de carácter interpretativo da Directiva 77/799, instrumento por excelência no que tange às trocas de informações, entre Estados Membros, existindo apenas duas decisões do TJCE sobre o conteúdo da Directiva: casos W.N.,²⁰ e Elisa²¹. A Directiva 77/799 teve pouca utilização prática até, pelo menos, aos anos noventa²². Os Estados membros invocam dificuldades na verificação de informações sobre situações com relevância fiscal, ocorridas noutros Estados membros, para procurar justificar restrições a liberdades fundamentais de circulação, garantidas pelo Tratado CE.

¹⁵ TJCE, 14 de Julho de 1988, Massas Secas de Itália, Caso C-407/85, p. 25, 26 e 28.

¹⁶ JOANA STELZER, E EVERTON DAS NEVES GONÇALVES, *Limites de aplicação do princípio do Reconhecimento mútuo...*, cit. p. 10.

¹⁷ TJCE, 22 de Outubro de 1998, Comissão/França, Caso C-184/96.

¹⁸ Esta ideia de reciprocidade, contando com a fixação de cláusulas de reconhecimento mútuo, permitiu a afirmação de uma estratégia conjunta na consolidação do Mercado único, reflectindo uma estratégia mais alargada de resposta da UE aos desafios da economia globalizada.

¹⁹ AXEL CORDEWENER, GEORG W. KOKLER AND CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, *Free movement of capita...*, cit. p. 116.

²⁰ TJCE, 13.04.2000, W.N, C-420/98, que trata da interpretação do artigo 4.º da aludida Directiva, relativo à troca espontânea de informações.

²¹ TJCE, 11.10.2007, Elisa, C-451/05, p. 20 a 37, que trata, nomeadamente, da interpretação do artigo 1.º, n.º2 e 3 afirmando a existência de uma enumeração não exaustiva dos impostos a considerar pela Directiva 77/799, bem como da interpretação dos artigos 8.º e 11º (relativos aos limites das trocas de informações e da relação da mencionada Directiva com outros instrumentos jurídicos).

²² Foi este o testemunho dado, em 1990, no Congresso IFA, realizado em Estocolmo, vide, Assistência mútua internacional mediante troca de informações, in CTF, n.º360, Out/Dez, 1990, pág.160.

Como veremos adiante, o TJCE tem considerado que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício de uma liberdade de circulação garantida pelo Tratado, contudo, no domínio dos impostos directos, o TJCE tem recusado reconhecer tal argumento fazendo referência à Directiva 77/799, que impõe, como supra analisado, que os Estados membros troquem todas as informações susceptíveis de permitirem a determinação correcta dos impostos dos respectivos contribuintes.

Posteriormente, no Caso Bachmann^{23 24}, a Bélgica, Holanda e Dinamarca vieram alegar dificuldades ou impossibilidades de verificar os comprovativos de pagamentos relacionados com contribuições de seguros noutros EM, procurando justificar a legislação nacional belga, restritiva da liberdade de circulação de trabalhadores e serviços (artigos 39.º e 49.º Tratado CE). O TJCE, veio afirmar categoricamente que os EM tinham a possibilidade de usar a Directiva 77/799 para obter as referidas informações, tendo sido ao argumento da coesão²⁵, e não o da efectividade dos controlos fiscais, que se deveu a justificação da discriminação da legislação em análise nesse Acórdão. Ainda no que se refere ao Caso Bachmann é relevante assinalar que o TJCE veio afirmar que quando as autoridades fiscais dos Estados Membros não possam colaborar entre si, sempre terão a possibilidade de reunir informação de outra forma, designadamente, exigindo, aos contribuintes que se queiram valer de determinado benefício fiscal, que façam prova cabal dos requisitos objectivos e subjectivos, de que

²³ TJCE de 28.01.1992, Bachmann, C-204/90; p.17 e 18.

²⁴ Para mais desenvolvimentos vide PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do TJCE...*, cit. pp. 72 e 73.

²⁵ Cfr. PETER NIAS, *Harmonization by the Back door?*, International Tax Review, 1995/OCT, pp. 30 e 31. Numa apreciação crítica à decisão do TJCE, aponta as diversas “falhas” da mesma. Todavia, reconhece, a final, que sejam quais forem os méritos da aludida decisão, a verdade é que a partir dela o TJCE reconheceu que em determinadas circunstâncias os Estados Membros têm direito a preservar a sua soberania e sistema fiscal,

depende a sua aplicação^{26 27}. A mesma resposta foi dada no Caso Comissão/Bélgica²⁸, proferido no mesmo dia, pelo TJCE.

A eficácia dos controlos fiscais foi também abordada no Caso Schumacker²⁹, em que o argumento de que as dificuldades de ordem administrativa tornariam impossível ao estado de emprego conhecer os rendimentos auferidos no Estado de residência pelos não residentes que trabalhem no seu território não foi acolhido, em virtude da Directiva 77/799 permitir a obtenção das informações necessárias comparáveis às existentes entre as autoridades fiscais no plano interno^{30 31}.

O TJCE, no Caso Halliburton^{32 33} considerou que a Holanda devia proceder ao controlo da equivalência entre formas societárias previstas na legislação holandesa e as formas de sociedade ao abrigo das quais se tinham constituído as entidades de outros Estados Membros, com base na Directiva 77/799. Assim, o TJCE veio opor-se ao condicionalismo imposto pela Lei holandesa (sociedade-mãe constituída ao abrigo da legislação holandesa) que obstava a que a Halliburton Alemã beneficiasse sobre a isenção de imposto sobre transmissão de direitos.

²⁶ Neste sentido vide LUKASZ ADAMCZYK, *Relatório Nacional da Polónia*, in “The EU and Third Countries Direct Taxation, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.463.

²⁷ Vide ainda, TJCE de 28.01.1992, Bachmann, C-204/90, p.20; TJCE de 03.10.2002, Danner, C-136/2000, p. 50 e TJCE de 26.06.2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, p.43.

²⁸ TJCE, 28.01.1992, Comissão / Bélgica, C-300/90, pp. 11 a 13

²⁹ TJCE 14.02.1995, Schumacker, C-279/93, parágrafos, 43-45; Vide também a conclusão n.º81 do AG, P. Léger no mesmo caso.

³⁰ Neste sentido e para uma análise mais aprofundada do Caso Schumacker vide PASCAL FAES, *ECJ Intervenes in Direct Tax*, International Tax Review, 1995/APR, pág. 55 e 56;

³¹ Vide ainda, LUKASZ ADAMCZYK, *Relatório Nacional da Polónia...*, cit. p. 463.

³² TJCE, 12.04.1994, Halliburton, C-1/ 93, p.15 e 22.

³³ Discutia-se a isenção de um imposto sobre transmissão de direitos aplicável na aquisição de um imóvel no âmbito de uma reorganização interna de sociedades anónimas, prevista no Direito Holandês. A legislação em análise obrigava a que a sociedade-mãe tivesse sido constituída ao abrigo do Direito Holandês. A Administração Fiscal Holandesa recusou o benefício fiscal uma vez que a Halliburton Co. Germany GmbH tinha sido constituída segundo o Direito Alemão e operava na Holanda através de um estabelecimento estável. O TJCE considerou que tal medida colocava a Halliburton Co. Germany GmbH numa posição menos favorável do que se tivesse operado na Holanda através de uma filial.

No Caso Bent Vestergaard³⁴, o TJCE, numa situação fáctica que envolvia uma relação entre os Estados Membros da Dinamarca e Grécia, vem invocar a Directiva 77/799, como meio do Estado Dinamarquês ter hipótese de obter conhecimento de todas as informações necessárias que lhe permitissem o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento, pelo que se opôs à presunção ilidível imposta pela legislação nacional dinamarquesa aplicável apenas a situações intracomunitárias (por oposição às situações domésticas). Esta jurisprudência vem já em linha com o estabelecido nos

³⁴ TJCE, 28.10.1999, Bent Vestergaard, C-55/98, p. 23 e 25 a 28

casos Wielockx^{35 36 37 38}, Futura Participations e Singer^{39 40 41}, Baxter⁴² e, muito recentemente, o Caso Rewe Zentralfinanz⁴³, que analisaremos infra.

Já no novo milénio o TJCE vem afirmar, como já havia referido no caso Bordessa⁴⁴ e Sanz de Lera⁴⁵, que as medidas relativas a controlos fiscais bem como à luta contra actividades ilícitas, entre as

³⁵ TJCE, 11.08.1995, Wielockx, C-80/94, p.26

³⁶ Para desenvolvimento dos factos e da própria decisão do TJCE vide PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do TJCE...*, cit., pp.72 e 73

³⁷ PETER NIAS, *Harmonization by the Back door...* cit. p. 29.. O autor considera que esta decisão, em conjunto com a do Caso Schumacker demonstram uma forte tendência no sentido da não discriminação, na tributação directa na União Europeia e que vão no sentido de uma maior harmonização.

³⁸ No caso, a Holanda invocou o princípio da coerência fiscal no sentido do Acórdão Bachmann. Contudo, o TJCE afirmou que no caso de existir uma CDT (que existia) a coerência fiscal não está estabelecida ao nível de uma mesma pessoa sendo antes transferida para o nível da reciprocidade das regras aplicáveis entre os Estados Contratantes. Vide neste sentido, ao tratar da protecção do rendimento mundial como possível justificação para discriminação, MICHAEL LANG, *CFC Legislation and Community Law*, European Taxation, 2002/09, pág. 377.

³⁹ TJCE de 15.05.1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, vide p.31, p.41 e 65

⁴⁰ O argumento da eficácia dos controlos fiscais foi aceite pelo TJCE no caso Futura Participations. A lei Luxemburguesa obrigava a empresa francesa que lá operava através de uma sucursal a manter uma contabilidade separada. Esta medida foi considerada contrária à liberdade de estabelecimento mas justificada pela necessidade dos controlos fiscais. Contudo, a final, a medida luxemburguesa não resistiu ao teste da proporcionalidade. Efectivamente, o TJCE observou que para efeitos do apuramento exacto das perdas de uma sucursal, bastaria que existisse uma contabilidade na sede da sociedade na qual figurassem as perdas no Luxemburgo ou então que o sujeito passivo não residente demonstrasse, de forma inequívoca, e segundo as regras luxemburguesas, que os prejuízos que declara ter sofrido correspondem a prejuízos efectivamente sofridos. Neste sentido vide, MATTIAS DAHLBERG E NINA BLOCK, *Relatório Nacional da Suécia*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.603.

⁴¹ Para uma relação entre o caso Futura e o caso Oy AA. (TJCE 18.07.2007, C-231/05), no que diz respeito à justificação em análise, vide MARJAANA HELNINEN, *Freedom of establishment and Oy AA*, *European Taxation*, 2007/11, pág. 493 e 494.

⁴² TJCE 08.07.1999, Baxter, C-254/97, p.18

⁴³ TJCE, 29.03.2007, Rewe Zentralfinanz, C-374/04, p. 54 a 58

⁴⁴ TJCE, C-358/1993 e C-416/93, p.21 e 22

⁴⁵ TJCE, 14.12.1995, Sanz de Lera, C-163/94, p.22

quais a fraude fiscal, podem ser invocadas nos termos (da anterior) alínea b) do n.º1 do artigo 73.º-D do Tratado para justificar restrições à liberdade de circulação de capitais entre os EM, conforme resulta do Caso Comissão/Bélgica^{46 47 48}, vindo depois a reconfirmar este entendimento no caso X e Y⁴⁹, bem como no Caso Lenz⁵⁰,

No caso Danner⁵¹, vieram os Governos Finlandês e Dinamarquês sustentar que a não dedutibilidade dos prémios pagos por regimes geridos por instituições estrangeiras se justifica pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais e de prevenir a fraude fiscal, contudo, mais uma vez, o TJCE veio invocar que a Directiva fornece aos EM os meios para que estes possam pedir as informações de que necessitam, ao que acresce a possibilidade das autoridades fiscais em causa poderem pedir ao contribuinte as provas que entendam necessárias para apreciar as condições da dedutibilidade

⁴⁶ TJCE, 26.09.2000, Caso Comissão/Bélgica, C-478/98, p.38 e 39

⁴⁷ Decorre ainda deste Acórdão que o interesse nacional merecedor de tutela que já havia sido reconhecido pelo TJCE no Caso Cassis de Dijon, foi expressamente estabelecido no artigo 58.º, n.º1 b) do Tratado CE que permite aos Estados adoptar todas as medidas necessárias para prevenir infracções à sua legislação nacional em especial no campo fiscal. Contudo, mesmo que a norma alemã em análise pudesse afirmar uma natureza/função de supervisão a mesma teria sempre ido além do necessário para cumprir esse mesmo objectivo, especialmente, se tivermos em conta que as autoridades alemãs poderiam lançar mão da Directiva 77/799 e requerer informações às autoridades fiscais do outro Estado membro. Neste sentido, vide AXEL CORDEWENER, *Company taxation, Cross-border financing and Thin Capitalization in the EU internal Market: Some comments on Lankhorst- Hohorst GMBH*, European Taxation, 2003/04, pág. 111;

⁴⁸ As medidas anti-elisivas que usam critérios desadequados e por conseguinte invertem o ónus da prova contra o contribuinte não resistem ao teste da proporcionalidade. No Acórdão Comissão / Bélgica, o critério usado para aferir se se estava perante uma medida de elisão fiscal era não apenas ineficaz como nem sequer dava ao contribuinte a possibilidade deste provar a ausência de intenção elisiva. Neste sentido vide, LUC DE BROE, *Some Observations on the 2007 Communication from the Commission: The Application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU an in relation to third countries*, Ec Tax Review, 2008/03, pág. 145.

⁴⁹ TJCE, 21.11.2002, X e Y, C-436/00, p.51

⁵⁰ TJCE, 15.07.2004, Lenz, C-315/02,p 45

⁵¹ TJCE, 03.10.2002, Danner, C-136/2000, p. 44 a 52

dos prémios^{52 53}. Muito semelhante e na sequência da jurisprudência Danner, vem o Acórdão Skandia⁵⁴, também relativo ao controle do pagamento de prémios de seguros, em que o TJCE expendeu exactamente a mesma argumentação. Nesta linha, veja-se ainda o recente caso Comissão/Dinamarca⁵⁵.

Ao TJCE foi já colocada a questão de saber se numa situação em que a Directiva 77/799 não seria eficaz, por existir sigilo bancário no Estado em que seria requisitada a informação, poderia justificar-se uma legislação discriminatória. O TJCE que já havia de certa forma respondido a tal questão no p.13 do Caso Comissão / Bélgica⁵⁶ responde de forma inequívoca, no Caso Comissão / França⁵⁷, no sentido de que, o facto de existir sigilo bancário no EM requisitado não é fundamento para que a Directiva 77/799 não se aplique e, por conseguinte, não pode justificar a não aplicação de uma vantagem aos rendimentos obtidos nesses Estados.

Recentemente, O TJCE, no Caso N⁵⁸, veio afirmar que o artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um EM institua um regime de tributação das mais-valias ocultas de

⁵² Neste mesmo sentido, vide DANIEL S. SMIT e BEN J. KIEKEBELD, *EC Free Movement of Capital...*, cit. p. 109.

⁵³ Neste sentido, a AG Kokott, no caso Manninen, (TJCE, 07.09.2004, Petri Manninen, C-319/02). Ao rejeitar o argumento da eficácia dos controlos fiscais no aludido caso, a AG refere que as autoridades fiscais finlandesas sempre teriam a possibilidade de transferir o ónus da prova para os contribuintes destinatários de dividendos, dos impostos que estes haviam pago pelos mesmos. Só após a verificação dessa prova é que se admitiria a concessão do correspondente crédito de imposto. Cfr. LARY HINTSANEN AND KENNETH PETERSSON, *The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-border situations to be incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case 2005/04*, European Taxation, 2005/04, pág.132. Parece-nos, contudo, que o que parece estar sujeito à análise do TJCE é a possibilidade de justificação da medida finlandesa à luz do argumento da coesão (além do argumento também expendido do princípio da territorialidade). Vide também, TJCE, 12.12.2006, The Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, p.171 e conclusão 121 da AG L.A. Geelhoed. Veja-se ainda, ANA PAULA DOURADO, *Relatório Nacional de Portugal*, in “The EU and Third Countries Direct Taxation, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.521.

⁵⁴ TJCE 26.06.2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, p.38 a 45

⁵⁵ TJCE 30.01.2007, Comissão/Dinamarca, C-150-04, p.48 a 59, em especial o 51.

⁵⁶ TJCE 28.01.1992, Comissão/Bélgica, C-300/90.

⁵⁷ TJCE 04.03.2004, Comissão / França, C-334/02, p.31 e 32 seguindo as conclusões 34 a 37 do AG Colomer.

⁵⁸ TJCE, 07.09.2006, N, C-470/04, par. 52, 54, e conclusões da AG, 113 e 114

participações sociais, em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para fora desse EM, que sujeita a concessão de um diferimento do prazo de pagamento desse imposto à constituição de garantias e que não permite a dedução, por inteiro, das menos-valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência de domicílio do contribuinte em causa, que não foram objecto de dedução no EM de acolhimento. Para o TJCE chegar a este entendimento, a aplicação da Directiva 77/799 é usada como argumento no sentido de que apenas se poderia considerar proporcional, tendo em conta o objectivo prosseguido, um sistema de cobrança de imposto dos títulos mobiliários que permitisse a dedução por inteiro das menos valias susceptíveis de ocorrer posteriormente à transferência do domicílio do contribuinte em causa, a não ser que estas já tivessem sido objecto de dedução no EM de acolhimento^{59 60}.

Afigura-se de extrema importância, a análise da posição do AG Philippe Léger, no caso Cadbury Schweppes^{61 62}. Neste caso o AG vem defender que, à partida, o objectivo prosseguido pela legislação do Reino Unido poderia ser alcançado através de medidas menos restritivas, nomeadamente através das trocas de informações estabelecidas na Directiva 77/799. Contudo, em casos como o do referido processo, em que foi criada uma SEC (sociedade estrangeira controlada) na Irlanda (país de baixa tributação) para prestação de serviços, cuja actividade de levantar fundos e fornecê-los às filiais do

⁵⁹ Para uma análise detalhada do Caso N e, em especial, a compatibilidade dos impostos de saída (“exit taxes”) com o Tratado CE vide HANS VAN DEN HURK AND JASPER KORVING, *The ECJ’s Judgment in the N Case against the Netherlands and its consequences for exit taxes in the European Union*, Bulletin for International Taxation, 2007/04, pág. 150 a 158;

⁶⁰ Vide também a relação entre este caso e o Caso Denkvit International (TJCE, 14.12.2006, C-170/05), no que respeita aos “exit taxes” em THIERRY PONS, *The Denkvit International Case and its Consequences: The limit between Distorcion and Discrimination*, European Taxation, 2007/05, pág. 220.

⁶¹ Conclusões do AG Philippe Léger, Cadbury Schweppes, C-196/04, de 02.05.2006, p. 134 a 140 e TJCE, 12.09.2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, p. 70 a 73

⁶² Para uma análise detalhada do Caso abordando, nomeadamente: o assunto em questão; os efeitos da operação na legislação CFC; as possíveis justificações; os requisitos impostos pelo principio da proporcionalidade, vide LINDA FAVI, *The 2005 Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation Before the European Court of Justice*, Juanita Bezzina, Linda Favi, Angel Juarez, Barbara Emma Pizzoni, Massimiliano Russo”, Intertax, 2006/04, Vol. 34, Issue 4 The 2005, pág. 206 a 212.

grupo Cadbury podem, (graças aos meios modernos de comunicação) ser assegurados por meios informáticos e que, a dita SEC, embora formalmente constituída em Dublin, pode aí não ter qualquer consistência física (e não passar de uma “caixa de correio”), não lhe parece excessivo que um Estado estabeleça uma presunção de evasão fiscal em vez de esperar por comunicação *a posteriori*. O AG explica esta solução pela via da eficácia, não considerando excessivo ou desproporcionado o estabelecimento na legislação do Reino Unido de uma presunção de evasão fiscal que impõe à sociedade-mãe residente no Reino Unido a prova da inexistência de evasão fiscal⁶³. Todavia, o mesmo AG, baseado nos casos Centros⁶⁴ e Halifax⁶⁵ concluiu que os “*wholly artificial arrangements*”⁶⁶ dirigidos à evitação fiscal apenas podem ser verificados pelos Tribunais Nacionais numa base casuística, através da análise de elementos objectivos^{67 68}.

O Acórdão veio decidir⁶⁹ no sentido de que a CFC do Reino Unido não estava conforme os artigos 43.º e 48.º do Tratado CE, uma vez que estes se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado Membro, dos lucros realizados por uma SEC noutra Estado Membro, quando esses lucros são aí sujeitos a um nível e tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que a aplicação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais, destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida CFC deverá ser afastada, quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que,

⁶³ Neste sentido vide MARIO TENORE, *Relatório Nacional da Itália*, in “The EU and Third Countries Direct Taxation, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.327.

⁶⁴ TJCE, 09.03.1999, Centros, C-212/97, p. 24 e 25.

⁶⁵ TJCE, 21.02.2006, Halifax, C-255/02, p. 74 e 75.

⁶⁶ Sobre o conceito de *wholly artificial arrangements* vide, LUC DE BROE, *Some Observations on the 2007 Communication from the Commission...*, cit. pp. 142 e 143.

⁶⁷ Conclusões do AG Philippe Léger, Cadbury Schweppes, C-196/04, de 02.05.2006, p.91, 110, 117 e 118.

⁶⁸ Neste sentido vide, RENATA FONTANA, *The Uncertain Future of CFC Regimes in The Member States of The European Union – Part 2*, *European Taxation*, 2006/07, pág. 330.

⁶⁹ A propósito do dilema judicial no caso das CFC’s: a intenção do sujeito passivo e a determinação das consequências das liberdades comunitárias vide, J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2006, pág. 443 a 446.

não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida SEC está realmente implantada no Estado Membro de acolhimento a aí exerce actividades económicas efectivas.

É também interessante analisar este Acórdão do ponto de vista do abuso da Lei Comunitária. Na verdade, este Acórdão veio no sentido que estabelecer uma subsidiária ou um estabelecimento estável num país de baixa tributação não constitui por si só abuso da Lei Comunitária^{70 71}. No entendimento do TJCE, a sociedade residente é quem está mais bem posicionada para fornecer informação (no que respeita a empregados, equipamento, etc.) e as autoridades fiscais podem verificar a informação pelos procedimentos de troca de informações previstos na Directiva 77/799⁷².

Ao basear a sua decisão no combate aos “*wholly artificial arrangements*”, o TJCE restringiu severamente a legislação CFC. Todos os Estados Membros deverão analisar se a sua legislação CFC é

⁷⁰ Neste sentido, vide TJCE, 16.07.1998, ICI, C-264/96, p. 26 e TJCE, 13.03.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, p. 71.

⁷¹ Ainda neste sentido, vide GIANLUIGI BIZIOLI, Balancing the fundamental freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case law on Direct Taxation, European Taxation, 2008/03, pág. 139.

⁷² Gerard T. K. Meusen critica esta posição, uma vez que, no seu entendimento o TJCE ao estar a afirmar que à sociedade residente deve ser dada a hipótese de provar que está realmente estabelecida e que prossegue actividades genuínas dá a impressão que o uso de uma jurisdição de baixa tributação traz implícita uma consideração de abuso que apenas é desconsiderado caso a sociedade residente prove o contrário. Parece, segundo o autor, que a sociedade residente está numa posição de acusado e que terá de defender-se provando o contrário. Vide GERARD T. K. MEUSSEN, *Cadbury Schweppes: The ECJ significantly limits the application of CFC rules in the Member States*, European Taxation, 2007/01, pp. 17 e 18.

ou não compatível com a Legislação Comunitária bem com investigar se as medidas tomadas, na sua globalidade, são ou não proporcionais^{73 74}.

No mesmo mês o TJCE profere Acórdão no Caso Centro di Musicologia Walter Stauffer⁷⁵, no qual se discutia a atribuição de uma isenção fiscal a uma fundação. Nesse caso, para além de vir novamente afirmar que a eficácia dos controlos fiscais é uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado vem também referir que nos termos da Directiva as autoridades de um EM podem dirigir-se às de outro EM no sentido de obterem qualquer informação necessária para a liquidação correcta do imposto de um contribuinte incluindo a possibilidade de se lhe atribuir uma isenção fiscal, pelo que, o TJCE se opôs à legislação em análise que excluía a isenção relativamente às rendas do mesmo tipo a uma fundação unicamente por se encontrar estabelecida noutro EM e apenas estar sujeita de forma limitada ao imposto no seu território.

⁷³ Não deixa de ser interessante verificar que já em Outubro de 2004, Jens Schonfeld concluía que a legislação CFC do Reino Unido não estava conforme as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE, mormente a liberdade de circulação de capitais, de estabelecimento e de serviços, previstas, respectivamente, nos artigos 56.º, 43.º e 49.º do Tratado. Embora o autor entendesse que tais restrições eram justificadas pelo princípio da neutralidade de exportação de capitais, a verdade é que na sua conclusão final reconhece que face ao entendimento da Comunidade da concorrência fiscal prejudicial, ao Código de Conduta, o âmbito da legislação CFC do Reino Unido não era compatível com o Tratado. Cfr. JENS SCHONFELD, *The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC legislation numbered?* European Taxation, 2004/10, pp. 451 e 452. Ainda sobre a relação entre a legislação CFC e a Legislação Comunitária vide MICHAEL LANG, *CFC Legislation and Community Law...*, cit. pp. 374 a 379.

⁷⁴ Pela leitura do Acórdão pode ficar-se com uma ideia errada acerca da legislação CFC do Reino Unido, quando se presume que tal legislação se dirige a jurisdições de tributação privilegiada (baixa) e que as subsidiárias residentes em jurisdições de mais alta tributação (das sociedades) do que a do Reino Unido (como França) ou aquelas que tenham um imposto comparável (como a Suécia) estarão a salvo da aplicação das CFC's do Reino Unido. Efectivamente, um parâmetro fundamental tem sido ignorado. É que para a determinação da aplicação das CFC do Reino Unido não é a taxa nominal que é tida em conta mas sim a taxa efectiva que seria praticada se se ratasse de uma situação doméstica do Reino Unido. Neste sentido, vide SIMON WHITEHEAD, *CFC Legislation and Abuse of Law in the Community* in *The Influence of European Law on Direct Taxation – Recent and Future Developments*, Edited by Dennis Weber, Eucotax, Kluwer Law International, 2007, pág.3.

⁷⁵ TJCE, 14.09.2006, Caso Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, p. 32, 47, 48 e 50

Recentemente, no caso Scorpio⁷⁶, o TJCE tinha que determinar se era contrário à liberdade de prestação de serviços a tributação através do mecanismo de retenção na fonte a não residentes quando, na mesma situação, tal retenção não seria feita a residentes e, ainda, se o imposto cobrado através do mecanismo da retenção na fonte poderia ser reduzido pelas correspondentes despesas profissionais, uma vez que os residentes são tributados pelo rendimento líquido de despesas⁷⁷. Neste caso o TJCE veio considerar que a obrigação imposta ao destinatário dos serviços, de reter imposto no pagamento efectuado ao prestador dos mesmos e residente noutro Estado Membro constituía um meio legítimo e apropriado para assegurar o tratamento fiscal dos não residentes e, em especial, assegurar que o respectivo rendimento não escape à tributação do Estado de Residência e ao Estado onde os serviços foram prestados^{78 79}. Assim, o TJCE veio afirmar que seria proporcional exigir ao contribuinte um certificado emitido pelas autoridades fiscais de outro EM para ter direito à isenção fiscal, quando estão em causa, impostos cobrados através do mecanismo da retenção na fonte, justificando a legislação fiscal nos autos pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto sobre o rendimento. Pasquale Pistone vem discordar com a posição do TJCE neste Acórdão uma vez que reconhece no mesmo uma alteração do rumo da jurisprudência no que diz respeito ao confronto entre esta decisão e a do Caso Gerritse⁸⁰ (no que se refere ao mecanismo dos impostos cobrados através de retenção na fonte) e com a decisão do Caso Schumacker⁸¹ (no que se refere à eficácia dos controlos fiscais).⁸² É interessante verificar, que Sabine Heidenbauer e Vanessa Metzler⁸³, na análise que fazem ao Caso Scorpio,

⁷⁶ TJCE, 03.10.2006, Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, para. 35 a 37

⁷⁷ Para uma mais completa apresentação do caso vide, BARBARA EMMA PIZZONI, *Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation Before the European Court of Justice*, Juanita Bezzina, Linda Favi, Angel Juarez, Barbara Emma Pizzoni, Massimiliano Russo”, Intertax, 2006/04, Vol. 34, Issue 4 The 2005, pág. 219 e 220.

⁷⁸ TJCE, 03.10.2006, Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, para. 36.

⁷⁹ Neste sentido vide GIANLUIGI BIZIOLI, *Balancing the fundamental freedoms and Tax Sovereignty...*, cit. p. 139.

⁸⁰ TJCE, 12.06.2003, Gerritse, C-234/01.

⁸¹ TJCE 14.02.1995, Schumacker, C-279/93.

⁸² Vide PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.26 e 27.

⁸³ Vide SABINE HEIDENBAUER E VANESSA METZLER, *Relatório Nacional da Austria*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.108 e

defendem que o TJCE aceitou a necessidade de assegurar a efectiva cobrança de impostos sobre o rendimento como uma justificação válida no que respeita a obstáculos resultantes da legislação nacional no que respeita à liberdade de prestação de serviços. Contudo, o facto de tanto o Tribunal como o AG Léger⁸⁴ terem enfatizado o facto de que, na altura dos acontecimentos, não existiam outras medidas legislativas ou previsões convencionais que previssem a adequada assistência na recuperação relativa a impugnações/reclamações fiscais deve ser tida em conta, dando, de certa forma a entender que se tivessem existido a justificação não teria sido aceite⁸⁵.

Também, num caso de livre circulação de pessoas, Caso Tupeinen⁸⁶, a Directiva 77/799 foi usada como fundamento, pelo TJCE, para obstar a que uma legislação nacional impusesse uma tributação desproporcionada num caso em que a quase totalidade dos rendimentos de uma pessoa eram constituídos por uma pensão que seria mais gravosamente tributada pelo simples facto da Instituição pagadora se encontrar noutro EM⁸⁷.

Recentemente, no Caso Centro Equestre da Lezíria Grande⁸⁸, o Tribunal veio defender que não é justificada a restrição à livre prestação de serviços prevista numa legislação nacional que sujeita o reembolso do imposto retido na fonte sobre as receitas auferidas no EM em causa (por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto) à condição de as despesas profissionais directamente relacionadas com essas receitas serem superiores a metade destas. Efectivamente, a própria lei interna alemã e a Directiva obstaram a que esta legislação alemã pudesse ser justificada com a alegação de que se pretendia evitar que as despesas fossem duplamente consideradas⁸⁹.

Em Março de 2007, o TJCE proferiu Acórdão no Caso Talotta⁹⁰. Neste caso o Senhor Talotta (residente Luxemburguês) que dirigia um Restaurante/Pizzaria, na Bélgica, não entregou a competente

109.

⁸⁴ Conclusão 48, do AG Léger, 16.05.2006, Scorpio

⁸⁵ Cfr. 2ª parte do para.36 do supra identificado Caso Scorpio.

⁸⁶ TJCE, 09.11.2006, Tupeinen, C-520/04, p.35 a 37

⁸⁷ Neste sentido, vide DANIEL S. SMIT AND BEN J. KIEKEBELD, *EC Free Movement of Capital...*, cit. p. 109.

⁸⁸ TJCE, 15.02.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, p. 33 a 37

⁸⁹ Para uma apresentação dos factos do caso e a relação entre este Acórdão e o Caso Gerritse (para. 27) e Futura Participations (para. 22) vide BARBARA EMMA PIZZONI, *Leiden Forum...*, cit. p. 220.

⁹⁰ TJCE, 22.03.2007, Raffaele Talotta vs. Reino da Bélgica, C-383/05.

declaração de rendimentos e não mantinha uma contabilidade devidamente organizada, pelo que a administração Fiscal Belga calculou o imposto devido através de métodos indirectos “ex officio”. O Senhor Talotta veio arguir que uma base fiscal mínima, para não residentes, estabelecida através de métodos indirectos constituía uma medida discriminatória proibida pelo Tratado CE. No que respeita à justificação da medida Belga baseada na necessidade de garantir a eficácia dos controles fiscais, Jacques Malherbe chamou a atenção para a possibilidade das autoridades fiscais belgas recorrerem aos procedimentos estabelecidos na Directiva 77/799. O aludido Jacques Malherbe chamou a atenção de que, quando um cálculo de imposto é realizado através do recurso a método indirectos, podem usar-se dois métodos: o da base fiscal mínima e o método da comparação. Segundo aquele, a História tem demonstrado que o sistema Belga tende a verificar qual dos dois métodos é mais proveitoso para o erário público, em concreto, para, então, proceder à escolha do método a utilizar. Na linha com os argumentos apontados, o TJCE veio considerar que a medida fiscal Belga, que impõe um mínimo de base fiscal apenas para não residentes é incompatível com a liberdade de estabelecimento^{91 92}.

Já no final do mesmo mês de Março de 2007, o TJCE proferiu Acórdão no caso *Rewe Zentralfinanz*⁹³. Neste Acórdão estava em causa a possibilidade de dedução de perdas resultantes da depreciação do valor das participações detidas em filiais estabelecidas noutros Estados Membros. À invocação da necessidade de facilitar a eficácia dos controlos fiscais o TJCE veio afirmar que, medidas destinadas à verificação, “clara e precisa”, do montante dos encargos dedutíveis nesse Estado, a título de participações no capital de filiais estrangeiras, não podem justificar que o referido Estado Membro possa submeter essa dedução a condições diferentes, consoante as participações respeitem a filiais situadas no seu território ou no de outros Estados Membros^{94 95}. O TJCE veio, ainda, referir que o Estado Alemão tinha a possibilidade de usar a Directiva 77/799 para, através das suas autoridades fiscais, reunir as informações que necessitasse para calcular correctamente o imposto de sociedades e

⁹¹ Neste sentido vide, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases at The ECJ on Direct Taxation, 15-17 February 2007, Vienna*, Intertax, 2007/10, Vol 35, Issue 10, pág 576 e 577.

⁹² TJCE, 22.03.2007, Raffaele Talotta vs. Reino da Bélgica, C-383/05, p. 27 a 29 e 34 a 37.

⁹³ TJCE, 29.03.2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-374/04.

⁹⁴ TJCE, 29.03.2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-374/04. para. 55.

⁹⁵ Neste sentido, TJCE de 15.05.1997, *Futura Participations e Singer*, C-250/95, vide p.31 e TJCE, 28.10.1999, *Bent Vestergaard*, C-55/98, p. 23 e 25 a 28

que, mesmo que existissem as alegadas dificuldades de colaboração entre as autoridades fiscais, a autoridade fiscal alemã sempre poderia exigir da sociedade-mãe as provas que julgasse necessárias para aferir da possibilidade de concessão, ou não, da dedução pretendida (originada de perdas resultantes da depreciação de valor de participações noutro Estado Membro)^{96 97 98}.

Finalmente, em 25 de Outubro de 2007, o TJCE profere Acórdão no Caso Geurts and Vogten⁹⁹. O Senhor Vogten (nacional holandês) residente na Bélgica detinha acções de duas sociedades familiares na Holanda¹⁰⁰. O caso trata de imposto sucessório na região Flamenga da Bélgica. Nos termos dessa legislação, era concedida uma isenção de imposto sucessório se a empresa ou a sociedade tivesse empregado na dita Região, nos três anos que antecederam a morte, pelo menos cinco trabalhadores, considerados em unidades a tempo inteiro¹⁰¹. Por conseguinte, o TJCE não teve dúvidas em afirmar que tal legislação uma vez que fazia depender a concessão da isenção do local de emprego, de um determinado número de trabalhadores durante um certo período, se tratava de uma discriminação susceptível de entravar o exercício da liberdade de estabelecimento. O TJCE, em resposta ao argumento de que tal legislação era necessária de forma a garantir a eficácia dos controlos fiscais e que a Directiva 77/799 não se aplicava ao imposto sucessório (por estar fora do seu âmbito material) veio afirmar que tais dificuldades¹⁰² não bastam para justificar uma recusa categórica de conceder os benefícios fiscais em causa, uma vez que as autoridades fiscais podem pedir aos contribuintes em questão que forneçam, eles próprios, os elementos de prova (que essas autoridades considerem necessários) para assegurar

⁹⁶ TJCE, 29.03.2007, Rewe Zentralfinanz, C-374/04. para. 56 a 58

⁹⁷ Para uma análise do Acórdão explorando as suas similitudes com o Caso Marks & Spencer: TJCE 13.12.2005, Marks & Spencer, Plc, C-446/03, vide MASSIMILIANO RUSSO, *The 2005 Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation Before the European Court of Justice*, Juanita Bezzina, Linda Favi, Angel Juarez, Barbara Emma Pizzoni, Massimiliano Russo Intertax, 2006/04, Vol. 34, Issue 4, pág. 216.

⁹⁸ Vide, ainda, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases*, cit. pp. 579 e 580.

⁹⁹ TJCE, 25.10.2007, Caso Geurts e Vogten, C- 464/05.

¹⁰⁰ Uma das empresas familiares empregava 9 pessoas e a outra 18.

¹⁰¹ TJCE, 25.10.2007, Caso Geurts e Vogten, C- 464/05, p.6.

¹⁰² Como sejam, por exemplo, a determinação do número de trabalhadores, o número de horas trabalhadas.

plenamente que os referidos benefícios só sejam concedidos quando os postos de trabalho em questão preencham os critérios estabelecidos pelo direito nacional^{103 104 105}

3. A recente evolução da justificação da eficácia dos controlos fiscais na jurisprudência do TJCE: relações Terceiros Estados vs EM

3.1 Caso Van Hilten;

Na recente evolução da justificação da eficácia dos controlos fiscais, iniciamos o âmbito temporal de análise no início de 2006 estendendo-se a mesma até ao presente. Logo em Fevereiro de 2006, o TJCE proferiu Acórdão no Caso Van Hilten¹⁰⁶. Estava em causa a aplicação de uma medida fiscal holandesa a nacionais holandeses que tivessem falecido no período compreendido nos 10 anos após terem deixado de residir na Holanda. O AG Léger afirmou que no presente quadro normativo comunitário não é sustentável reclamar o melhor tratamento (fiscal) possível. O facto da Holanda e a Suíça terem acordado que a Holanda manteria o direito de tributar os seus nacionais até 10 anos após estes se tornarem residentes Suíços não é mais do que uma repartição dos direitos de tributar que está reservada à competência interna dos Estados Membros¹⁰⁷. Assim, uma vez que a Holanda garantiu a atenuação da dupla tributação - para que os nacionais holandeses que se deslocassem ou investissem na Suíça não fossem obrigados a pagar mais imposto (na Holanda) do que um holandês que não se tivesse

¹⁰³ TJCE, 25.10.2007, Caso Geurts e Vogten, C- 464/05, p.22 e 28.

¹⁰⁴ Neste sentido, TJCE, 11.10.2007, Elisa, C-451/05, p.98.

¹⁰⁵ Vide ainda para uma apresentação do caso e Comentários de Melchior Wathelet, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases...*, cit. pp. 577 e 578.

¹⁰⁶ TJCE, 23.02.2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03.

¹⁰⁷ Para concluir no sentido de que a legislação em análise não constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais ou de pessoas mas sim uma regra de repartição de poder tributário baseada na nacionalidade, o TJCE apoiou-se, ainda, no caso Gilly (TJCE, 12.05.1998, Gilly, C-336/96). Vide TJCE, 23.02.2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, p. 47 e 48.

movido ou investido - é suficiente para cumprir as obrigações impostas pelo Tratado CE¹⁰⁸. O AG no seguimento do caso Barbier¹⁰⁹ considerou que não existia uma restrição à liberdade de circulação de capitais por ter entendido que, na alteração da sua residência, a Sra. Van Hilten não tinha aportado consigo todo o seu património para a Suíça, sendo o momento de movimento de capital relevante a considerar, o da sucessão. No seguimento do Caso Lasteyrie du Saillant¹¹⁰ houve quem argumentasse no sentido que aquela regra fosse equiparada a um imposto de saída. Contudo, tal não é o caso, pois ao contrário de um imposto de saída que tributa rendimento não realizado, a regra que ficciona a residência não impõe qualquer imposto adicional. A regra que ficciona a residência não impõe maiores obrigações, imediatas ou diferidas nem restringe a liberdade de circulação de capitais uma vez que não distingue a riqueza herdada dependendo da sua localização, como era o caso da regra que foi afastada pelo TJCE em Verkooijen¹¹¹. Este Acórdão, embora não verse directamente sobre a questão da eficácia dos controles fiscais como justificação é de extrema importância no que concerne aos limites e à sindicância das medidas pelo TJCE no que toca ao teste da proporcionalidade de medidas restritivas. Efectivamente, no caso em apreço, o TJCE considerou a medida proporcional porque limitada no tempo (ou seja, não ia além do que era razoavelmente necessário para atingir a sua finalidade) e garantindo a dedução do imposto sucessório pago nos outros Estados¹¹².

¹⁰⁸ Neste sentido vide JUANITA BEZZINA in *The 2005 Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation Before the European Court of Justice*, Linda Favi, Angel Juarez, Barbara Emma Pizzoni, Massimiliano Russo, Intertax, 2006/04, Vol. 34, Issue 4 The 2005, pág. 225 e 226..

¹⁰⁹ TJCE, 11.12.2003, Barbier, C-363/01.

¹¹⁰ TJCE, 11.03.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02.

¹¹¹ TJCE, 06.06.2000, Verkooijen, C-35/98.

¹¹² Neste sentido vide, ANA PAULA DOURADO, *Relatório Nacional de Portugal...*, cit. pp. 521 e 522.

3.2 Caso FII;

No complexo Caso The Test Claimants in the FII Group Litigation^{113 114 115 116}, o TJCE embora viesse afirmar como nas conclusões do AG Geelhoed¹¹⁷ que “*não se pode excluir a hipótese de um EM demonstrar que uma restrição dos movimentos de capitais com destino ou origem em países terceiros se justifique por uma determinada razão em circunstâncias em que essa razão não seria susceptível de constituir uma justificação válida para uma restrição dos movimentos de capitais entre EM*”, não veio a aceitar a justificação da dificuldade de verificação do imposto pago por sociedades residentes fora da comunidade¹¹⁸. O TJCE não aceitou tal justificação uma vez que o Governo do Reino Unido apenas invocou tais dificuldades para explicar o espaço de tempo que decorre entre o momento do pagamento do ACT (Advance Corporate Tax)^{119 120} e o seu reembolso. Assim, tal facto, por si só, não é susceptível de justificar uma legislação que, por um lado, permite a uma sociedade residente destinatária de distribuição de dividendos de origem estrangeira imputar ao montante devido de ACT o imposto que incide sobre os dividendos no estrangeiro, ao passo que em relação aos dividendos de origem nacional o referido montante é deduzido oficiosamente ao imposto pago, ainda que antecipado, pela sociedade

¹¹³ TJCE, 12.12.2006, The Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, p. 168 a 171

¹¹⁴ Para uma análise aprofundada deste Acórdão Vide ANGEL SUAREZ in *The 2005 Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation Before the European Court of Justice*, Juanita Bezzina, Linda Favi, Angel Juarez, Barbara Emma Pizzoni, Massimiliano Russo Intertax, 2006/04, Vol. 34, Issue 4, pág. 201 a 203.

¹¹⁵ Vide Também, ROGER M. CADOSH, RENATA FONTANA, RAFFAELE RUSSO, RITA SZUDOCZKY, *The 2006 The Leiden Alumni Forum on Taxation of Cross-Border Dividends in Europe and The Relation with Third Countries: The Cases Pending Before the European Court of Justice*, Intertax, 2006/12, Vol. 34, Issue 12, pág. 625 e 626.

¹¹⁶ Vide ainda, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases...*, cit. p. 587.

¹¹⁷ Conclusão n.º121.

¹¹⁸ Vide, também, BEN. J. M. TERRA AND PETER J. WATTEL, *European Tax Law...*, cit. p. 61.

¹¹⁹ O TJCE estabeleceu as características do ACT no Acórdão Metallgesellschaft, vide TJCE, 08.03.2001, Metallgesellschaft, e Hoechst, Caso Conjunto C-397/98 e 410/98, p. 6.

¹²⁰ Para uma análise histórica e estatística, procurando demonstrar que o sistema de imputação do Reino Unido depende em certa medida do ACT, vide ROGER BERNER, *UK imputation relies on ACT*, *International Tax Review*, 1993/05, pág. 32 a 37.

residente que procede à distribuição^{121 122 123 124}. No Caso FII, o TJCE deixa a indicação de que a não aplicabilidade da Directiva de Troca de informações poderá querer dizer que a sujeição a imposto por um EM de actividades económicas envolvendo terceiros Estados poderá não ser sempre comparável com as actividades económicas dentro da Comunidade. Contudo, a inaplicabilidade da Directiva não quer dizer que se permita ao EM, automaticamente, a aplicação de medidas menos proporcionais na adopção de medidas restritivas tendentes a assegurar a eficácia dos controlos fiscais. Decorre, ainda, do Cadbury Schweppes¹²⁵ e do Scorpio¹²⁶ que as obrigações de troca de informações também ao abrigo de CDT's deverão ser tidas em conta a este respeito¹²⁷.

3.3 Caso A e B;

O caso A e B^{128 129}, refere-se ao tratamento fiscal de dividendos ao nível de accionista individual. A questão que se colocava era a de saber se se podia desenhar uma distinção entre uma distribuição de dividendos por uma sociedade com uma subsidiária que tem actividades na Suécia e uma distribuição comparável por uma companhia com uma subsidiária com actividades na Rússia. Importa verificar que a legislação em análise não é justificada pelo alegado objectivo de garantir a

¹²¹ Neste sentido vide, ANA PAULA DOURADO, *Relatório Nacional de Portugal...*, cit. p. 522.

¹²² TJCE, 18.12.2007, A., C-101/05, p. 36, 37

¹²³ Vide também, as TJCE, 12.12.2006, Conclusões do AG Yves Bot, 11.09.2007, Caso A., p. 57

¹²⁴ Ainda neste sentido, cfr. o recentíssimo caso TJCE, 20.05.2008, Orange Smallcap, C-194/06, p.89,90

¹²⁵ TJCE, 12.09.2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, p.71.

¹²⁶ TJCE, 03.10.2006, Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, p. 35 e 36.

¹²⁷ Neste sentido vide DANIEL S. SMIT AND BEN J. KIEKEBELD, *EC Free Movement of Capital...*, cit. pp. 109 e 110.

¹²⁸ TJCE, 10.05.2007, A e B, C-102/05, p.15

¹²⁹ Para uma completa apresentação do caso vide, ROGER M. CADOSH, RENATA FONTANA, RAFFAELE RUSSO, RITA SZUDOCZKY, *The 2006 The Leiden Alumni Forum...*, cit. pp. 632 e 633. Vide também, RENATA FONTANA E MARIO TENORE, *Conference Report: The EU and Third Countries: Direct Taxation, 13-14 October 2006, Vienna*, Intertax, 2007/10, Vol 35, Issue 10, pág. 589 e, vide ainda, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases...*, cit. p. 576.

eficácia da inspeção tributária dada a existência de uma CDT celebrada entre o Reino da Suécia e a Federação Russa com uma disposição relativa à troca de informações¹³⁰.

Este Caso, em conjugação com alguns outros casos recentes como *Fidium Finanz*¹³¹, *Thin Cap*¹³², *Lasertec*¹³³ e *Holbock*¹³⁴ serviu para aclarar a interpretação do TJCE no que se refere a situações com 3.ºs Estados, onde capital e outras liberdades coincidem, destacando-se os casos com holdings em 3.ºs Estados pagando dividendos¹³⁵. Da conjugação dos aludidos Acórdãos¹³⁶ resulta que é fundamental para que o TJCE julgue a questão, compreender qual a finalidade da legislação em causa. Assim, se uma previsão nacional dá relevância à determinação, numa holding, da possibilidade de influir determinadamente na gestão, nomeadamente, na questão do pagamento de dividendos, temos uma previsão legal que se relaciona com a liberdade de circulação de capitais e pagamentos mas também com a liberdade de estabelecimento. Coexistindo as duas, o TJCE aplica a “*pricipal aspect*” approach, ou seja, examina qual daquelas é a principal e qual é secundária¹³⁷. No caso A e B, o TJCE também veio a considerar restritiva uma medida nacional sueca na relação da sociedade com duas filiais na

¹³⁰ Vide CEES PETERS AND JAN GOOIJER, *The Free Movement of Capital and Third Countries: Some observations*, *European Taxation*, 11/2005, pág. 481.

¹³¹ TJCE, 03.10.2006, *Fidium Finanz*, C-452/04.

¹³² TJCE, 13.03.2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04.

¹³³ TJCE, 10.05.2007, *Lasertec*, C-492/04.

¹³⁴ TJCE, 24.05.2007, *Holbock*, C-157/05.

¹³⁵ Neste sentido, vide RENATA FONTANA, *Direct Investments and Third Countries: Things are finally moving...in the wrong direction*, *European Taxation*, 2007/10, pp. 432 e 433.

¹³⁶ Para um desenvolvimento das consequências da conjugação dos Acórdãos A e B, *Lasertec* e *Holbock*, no que se refere à aplicação liberdade de circulação de capitais em relações entre Estados Membros e Terceiros Estados vide, por todos, AXEL CORDEWENWR, GEORG W. KOFLER E CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, *Free Movement of Capital and Third Countries: exploring the outer boundaries with Lasertec, A and B and Holbock*, *European Taxation*, 2007/08-09, pp. 371 a 376.

¹³⁷ Assim, nos casos *Lasertec* e *Thin Cap*, ambos relativos a recusas de dedução de juros em pagamentos a terceiros estados, pela aplicação de regras de sub capitalização, o TJCE foi examinar esses casos apenas na perspectiva do direito de estabelecimento (que não se aplica a terceiros estados) uma vez que em ambos os casos a medidas nacionais se destinavam apenas a grupos de sociedades. Nestes casos o TJCE não considerou liberdade de circulação de capitais uma vez que considerou que o capital era totalmente subordinado ao estabelecimento.

Rússia, como infringindo o direito de estabelecimento e por isso não examinou à luz da liberdade de circulação de capitais¹³⁸. Quando não é claro qual das duas liberdades é a principal, e portanto, não se afigura segura uma “principal aspect” approach, então, o TJCE examina as duas liberdades, como fez no caso Holbock¹³⁹.

3.4 Caso Elisa;

No recente caso ELISA¹⁴⁰, de Outubro de 2007, o Tribunal é chamado a interpretar apenas pela 2ª vez as normas da Directiva. Essencialmente vai interpretar os artigos 1.º, 8.º e 11.º, que se referem, respectivamente, aos impostos abrangidos, aos limites de troca de informações e relação da Directiva com outros actos jurídicos mais abrangentes sobre a mesma matéria, mormente Convenções bilaterais. No referido caso, o TJCE vem opor-se a uma legislação francesa que isenta, as sociedades sedeadas em França que pertençam a pessoas colectivas, do imposto sobre o valor venal dos imóveis situados em França, mas condiciona tal isenção para as sociedades sedeadas noutra EM, à existência de uma convenção de mútua assistência administrativa entre a França e esse Estado para lutar contra a fraude e a evasão fiscais. Ora, a Directiva, mesmo com a eventual aplicação dos limites decorrentes do artigo 8.º, sempre permitiria às autoridades fiscais em causa exigir do contribuinte provas pertinentes que permitissem às autoridades do EM de tributação verificar, de forma clara e precisa, que não se tenta evitar ou iludir o pagamento do imposto, pelo que tal medida não resistiu ao teste da proporcionalidade¹⁴¹.

¹³⁸ Neste sentido vide BEN. J. M. TERRA AND PETER J. WATTEL, *European Tax Law...*, cit. pp. 59 e 60.

¹³⁹ Relativo a uma medida austríaca de redução da taxa de imposto sobre os dividendos que não seria aplicável a dividendos provenientes de terceiros estados. A legislação em causa não distinguia entre “controlling holdings” e “portfolio shares”, pelo que o TJCE viu-se obrigado a examinar tal legislação pelas 2 liberdades envolvidas, mesmo embora o Sr. Holbock fosse detentor de 2/3 do capital da companhia Suíça. Embora a legislação austríaca caísse pela previsão do artigo 56.º do Tratado uma vez que a infringia, foi salva pela “standstill clause”, uma vez que já existia a 31 de Dezembro de 1993 (artigo 57.º do Tratado).

¹⁴⁰ TJCE, 11.10.2007, Elisa, C-451/07.

¹⁴¹ Para uma completa apresentação do caso vide RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases...*, cit. pp. 580 e 581.

3.5 Caso Stahlwerk Ergste Westig;

No caso Stahlwerk Ergste Westig ¹⁴² estava em causa saber se uma empresa Alemã que era sócia em duas “partnerships” nos EUA que tinham sofrido perdas, podia ou não deduzi-las tendo em conta que o sistema Alemão as considerava transparentes (para efeitos de Tributação na Alemanha)¹⁴³. Mesmo se se pudesse afirmar que, no aludido Caso, a liberdade de estabelecimento não se sobrepunha à liberdade de circulação de capitais, sempre se teria de verificar se existia alguma justificação para a restrição imposta pela Lei Alemã que não considerou tais perdas. Foi já analisada a possibilidade de usar a justificação da eficácia dos controlos fiscais¹⁴⁴. Nessa análise, verificou-se que, para conhecer as perdas tidas pelas partnerships, seria necessário existir uma efectiva troca de informações entre as autoridades fiscais dos dois países envolvidos (Alemanha e EUA). Ora, embora a Directiva não seja aplicável, foi analisada a Convenção Alemanha / EUA que prevê nos termos do artigo 26.º da CMOCDE uma efectiva troca de informações, capaz de evitar a dupla consideração das perdas. Desta feita, mesmo que o TJCE (o que não foi o caso) tivesse considerado que existia uma restrição à liberdade de circulação de capitais, esta justificação não seria atendível porque seria desproporcionada ao fim de garantir uma eficácia dos controlos fiscais.

3.6 Caso A.

O Caso A ^{145 146}, de 18 de Dezembro de 2007, tem uma importância vital na matéria em análise. Resumidamente, este Acórdão versa sobre o tratamento fiscal de dividendos. Dentro de certo condicionalismo, os dividendos distribuídos por uma subsidiária sueca ao accionista residente na Suécia

¹⁴² Este caso foi decidido pelo TJCE através da Motivated Ordinance de 6 de Novembro de 2007, uma vez que o Tribunal considerou que podia responder claramente às questões colocadas através de casos precedentes.

¹⁴³ Também neste caso, à semelhança do referido supra, embora pudessem estar envolvidas, em teoria, duas liberdades fundamentais, o TJCE considerou que a principal era a de estabelecimento, pelo que uma vez que se tratava de investimentos em Terceiros Estados tal liberdade não pode ser invocada pelo contribuinte.

¹⁴⁴ PAOLO ARGINELLI E MICHELE GUSMEROLI, *The 2007 Leiden Forum on Recent and Pending Direct Taxation before the European Court of Justice*, Intertax, 2008/06-7, Vol. 36, Issue 6-7, pág. 313 a 316

¹⁴⁵ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05.

¹⁴⁶ Para uma apresentação do caso vide, ROGER M. CADOSH, RENATA FONTANA, RAFFAELE RUSSO, RITA SZUDOCZKY, *The 2006 The Leiden Alumni Forum...*, cit. p. 631.

estão fiscalmente isentos¹⁴⁷. Esta isenção só se aplica para dividendos recebidos de sociedades da UE ou provenientes de Estados com quem a Suécia haja concluído um tratado que inclua a previsão da troca de informações¹⁴⁸. O TJCE veio seguir as conclusões do AG Yves Bot, e declarar que a referida legislação constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais, contudo, a mesma pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia das inspeções tributárias se a isenção estiver sujeita a condições que não possam ser verificadas pelas autoridades fiscais nacionais pelos seus próprios meios e necessitem de informações que só as autoridades competentes do país da sede da sociedade distribuidora podem obter¹⁴⁹. A decisão do caso A. resolve, discretamente, as dificuldades que surgiam com a dimensão externa do artigo 56.^º¹⁵⁰ do Tratado CE, dada a impossibilidade de aplicar o artigo 43.^º fora do Mercado Interno e confere ao artigo 57.^º, n.º1 um sentido útil¹⁵¹. Efectivamente, nos casos de coexistência de liberdades aplicáveis, o Caso A. fortalece a inversão de sentido começada com a decisão do caso Holbock¹⁵². Pasquale Pistone identifica cinco “*shining pearls*” que resultam da decisão do Caso A: a) Confere ao artigo 56.^º do Tratado CE efeito directo^{153 154}; b) o âmbito e o efeito directo do artigo 56.^º não pode ser restringido, em termos gerais, pelo artigo 57.^º, n.º2 que tem que ser lido em conjunto

¹⁴⁷ Para uma análise mais detalhada dos factos que estiveram em análise pelo TJCE vide BERTIL WIMAN, *Pending Cases filed by Swedish Courts: The Skatterverket v. A, Skatterverket v. A and Bouanich Cases in: ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Linde Verlag, 2005, p.299 a 305.

¹⁴⁸ Vide a relação existente entre os casos A e B e A., em RENATA FONTANA, *Direct Investments and Third Countries...*, cit. p. 436.

¹⁴⁹ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.54 a 57; e, Conclusões do AG Yves Bot, 11.09.07, A, C-101/05, n.º69 a 79, 87, 94 a 96, 101 e 102, 118 a 125, 127 a 132, 135, 139 e 140, 144 a 152 e 154;

¹⁵⁰ Para uma análise do impacto directo da decisão do Caso A e do Caso A e B, no artigo 56.^º do Tratado CE vide RENATA FONTANA E MARIO TENORE, *Conference Report: The EU and Third Countries...*, cit. pp. 589 e ss.. Vide também, RENATA FONTANA E RAMONA PISCOPO, *Conference: Recent and Pending cases...*, cit. p. 576.

¹⁵¹ Cfr. PASQUALE PISTONE, *Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the swinging Pendulum of Direct Taxation*, Intertax, 2008/04, Vol. 36, Issue 4, pág. 149.

¹⁵² TJCE, 24.05.2007, Holbock, C-157/05, p.30.

¹⁵³ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.21 e 26;

¹⁵⁴ Embora tal efeito directo já decorresse do Caso Sanz de Lera, TJCE, 14. 12. 1995, Sanz de Lera, C-163/94. Neste sentido vide, BEN. J. M. TERRA AND PETER J. WATTEL, *European Tax Law ...*, cit. p. 58.

com o artigo 57.º, n.º1, ambos do Tratado CE¹⁵⁵; confirma a interpretação de investimento directo que havia já sido dada no Caso FII¹⁵⁶; d) aceita, implicitamente, uma estrutura assimétrica como consequência da aplicação unilateral da liberdade de circulação de capitais e pagamentos¹⁵⁷ e, e) essa extensão unilateral não deverá implicar completa e automaticamente uma simetria entre a aplicação dessa liberdade dentro e fora do Mercado Interno. Embora resulte do artigo 56.º do Tratado CE e do Caso A. o âmbito de estrutura similar¹⁵⁸, a diferença no tratamento entre relações intracomunitárias e relações que envolvam Terceiros Estados deverá ser feita ao nível das justificações¹⁵⁹, permitindo aos Estados Membros tomarem medidas para protegerem os seus orçamentos embora sempre com respeito pelo princípio da proporcionalidade^{160 161}.

O caso A. marca o início de uma nova era de troca de informações nas relações com Terceiros Estados: muitos duvidavam se a troca de informações prevista em CDT's era equivalente à prevista na Directiva 77/799. Ora, em linha com o presente caso, o TJCE exclui que a comparação (equivalência) deva ser feita em termos gerais olhando para os mecanismos, pondo antes o enfoque na informação efectivamente obtida. Ou seja, nos termos do Acórdão, o TJCE confere aos Tribunais Nacionais Suecos a possibilidade de verificarem se no caso concreto tinham, ou não, a possibilidade de reunir a informação

¹⁵⁵ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.34.

¹⁵⁶ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.46 e TJCE, 12.12.2006, The Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, p. 180.

¹⁵⁷ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.38.

¹⁵⁸ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.31.

¹⁵⁹ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.55-56.

¹⁶⁰ Cfr. Artigo 58.º n.º 3 do Tratado CE.

¹⁶¹ Repare-se na nova redacção do artigo 58.º na linha da reforma do Tratado, assinado em Lisboa em 13 de Dezembro de 2007 que agora inclui um novo n.º4 que permite à Comissão adoptar decisões que autorizem os Estados Membros a implementarem medidas fiscais aplicáveis nas suas relações com Terceiros Estados, desde que tais medidas sejam justificadas por um dos objectivos da União Europeia e compatível com o correcto funcionamento do mercado interno. Na ausência de decisão pela Comissão, o Conselho poderá exercer, legítima e subsidiariamente os mesmos poderes, actuando por unanimidade.

necessária com o propósito de aplicarem a medida fiscal sem “ferirem” a eficácia do controlo fiscal¹⁶²
163.

3.7 Caso Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

Esta importante linha de jurisprudência foi já confirmada, neste ano de 2008, pelo recente Caso The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation¹⁶⁴ ¹⁶⁵. Neste complexo caso, o High

¹⁶² Neste sentido, PASQUALE PISTONE, *Ups and Downs in the Case Law...*, cit. p. 151.

¹⁶³ Vide também, PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral...*, cit. p. 28.

¹⁶⁴ TJCE, 23.04.2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, par. 90 a 97;

¹⁶⁵ Este caso teve origem numa Group Litigation Order (GLO) apresentada perante o High Court of Justice, Chancery Division, em 30 de Julho de 2003. Uma GLO é uma petição elaborada ao abrigo do artigo 19.º do “Civil Procedure Rules” de 1998, onde vários autores (claimants) se agrupam por referência a um conjunto de questões. Desta forma os vários autores (numa espécie de coligação) podem partilhar os custos da contenda, agregar centenas de participantes, minimizar publicidade negativa bem como compromissos em acordos ou negociações. A decisão é vinculativa para os claimants que estão registados no grupo quando tem lugar o julgamento, a menos que o Tribunal decida deferentemente.

Court of Justice, colocou uma série de questões¹⁶⁶, que vão além do Caso Cadbury Schweppes¹⁶⁷ e se podem resumir da seguinte forma: a) o Regime CFC do Reino Unido representa ou não uma violação do artigo 49.º ou 56, do Tratado CE no que se refere aos requisitos de cumprimento relacionados com o “self-assessment” e/ou a aplicação de excepção a esse regime; b) Se a protecção do Tratado CE é conferida, ou não, a uma CFC residente de um país terceiro e, c) Se as posteriores alterações ao regime CFC do Reino Unido, adoptado antes de 31 de Dezembro de 1993, constituem restrições proibidas ao abrigo do artigo 56.º do Tratado CE tendo em conta a “stand still clause”, do artigo 57.º do Tratado

¹⁶⁶ Interessam-nos sobretudo, para o tema em questão, as quatro primeiras questões uma vez que a 4ª questão (cerne da questão em análise) remete para as três primeiras, pelo que julgamos útil a sua reprodução:

“1 – Os artigos 43.º CE ou 56.º CE opõem-se a que um EM mantenha em vigor e aplique disposições legais que: a) isentam do imposto sobre sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade domiciliada nesse EM (a seguir “sociedade domiciliada”) pagos por outras sociedades domiciliadas; mas que b) sujeitam ao imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos pela sociedade domiciliada pagos por uma sociedade domiciliada noutra EM e, em particular, por uma sociedade por ela controlada, domiciliada noutra EM (e nele sujeita a um nível de tributação inferior) (a seguir sociedade controlada) após ser deduzido, para evitar a dupla tributação, qualquer imposto pago na fonte sobre os dividendos e o imposto subjacente pago pela sociedade controlada sobre os lucros?; 2 – Os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE opõem-se a uma legislação fiscal nacional, como a em causa no processo principal, nos termos da qual antes de 1 de Julho de 1997: a) determinados dividendos recebidos por uma companhia de seguros domiciliada num EM de uma sociedade domiciliada noutra EM (a seguir sociedade não domiciliada) estava sujeitos ao imposto sobre as sociedades; mas, b) a companhia de seguros domiciliada podia optar pela não sujeição a imposto sobre as sociedades dos correspondentes dividendos, recebidos por uma sociedade domiciliada no mesmo EM, o que implicava que uma sociedade que tivesse exercido essa opção não podia pedir o pagamento do crédito de imposto a que, caso contrário, teria direito?; 3) Os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE opõem-se a uma legislação fiscal nacional de um EM, como a que está em causa no processo principal, que: a) prevê que em circunstâncias específicas, a sociedade domiciliada pode ser sujeita ao imposto sobre lucros de uma sociedade controlada que é uma sociedade domiciliada noutra EM como definida na questão 1 alínea b) supra; e, b) impõe o cumprimento de determinados requisitos quando a sociedade domiciliada não pretende nem pode obter qualquer isenção e paga o imposto sobre os lucros da sociedade controlada; e, c) impõe o cumprimento de outros requisitos adicionais quando a sociedade domiciliada pretende obter a isenção desse imposto?; 4 – A resposta às questões 1, 2 e 3 seria diferente se a sociedade controlada (referida nas questões 1 e 3) ou a sociedade não domiciliada (referida na questão 2) estivesse domiciliada num país terceiro?”

¹⁶⁷ Neste sentido vide RENATA FONTANA, *Direct Investments and Third Countries...*, cit. p. 436.

CE¹⁶⁸. O TJCE, na linha do Acórdão A., veio delimitar a sua resposta à quarta questão prejudicial às medidas a que se opõem ou não o artigo 56.º do Tratado CE.¹⁶⁹ Veio declarar, uma vez mais, que o artigo 56.º, n.º1 do Tratado proíbe quaisquer tipos de restrições aos movimentos de capitais entre EM e Terceiros Estados e que pode ser invocado para conduzir a inaplicabilidade de normas nacionais que lhe sejam contrárias¹⁷⁰. Não obstante, ficou também claro que um EM pode demonstrar que uma restrição aos movimentos de capitais com Terceiros Estados se possa justificar por uma razão que não seria atendível numa relação puramente intracomunitária¹⁷¹. Em especial, apoiado no caso A., decidiu responder à aludida questão prejudicial no sentido de que os artigos 56.º e 58.º do Tratado CE não se opõem à legislação de um EM que concede uma vantagem fiscal ao abrigo do imposto das sociedades em relação a certos dividendos recebidos de sociedades por sociedades residentes, mas que exclui dessa vantagem os dividendos recebidos de sociedades estabelecidas num Terceiro Estado, designadamente quando a concessão da referida vantagem estiver sujeita a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse EM mediante a obtenção das informações junto do Terceiro Estados onde está estabelecida a sociedade distribuidora¹⁷².

3.8 Caso Orange Smallcap

No recentíssimo caso Orange Smallcap, de Maio de 2008¹⁷³, estava em causa saber se a administração fiscal holandesa podia ou não, excluir a concessão da compensação prevista na sua legislação em razão do pagamento pela sociedade holandesa de imposto estrangeiro (nomeadamente alemão e português), sobre dividendos, mediante o mecanismo da retenção na fonte¹⁷⁴. O TJCE veio

¹⁶⁸ Neste sentido vide RENATA FONTANA, *The Uncertain Future of CFC Regimes...*, cit. p. 318.

¹⁶⁹ TJCE, 23.04.2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, par.89

¹⁷⁰ TJCE, 23.04.2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, par.90 e 91 e TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.20 e 27.

¹⁷¹ TJCE, 23.04.2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, par.92 e 93; TJCE, 12.12.2006, *The Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, p. 170 e TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.36 e 37.

¹⁷² Neste sentido vide, TJCE, 23.04.2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, par.95 a 97 e; TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.63 e 67.

¹⁷³ TJCE, 20.05.2008, *Orange Smallcap*, C-194/06, p.92 a 95

¹⁷⁴ Para uma completa apresentação do caso, vide PAOLO ARGINELLI E MICHELE GUSMEROLI, *The 2007 Leiden*

decidir que os artigos 56.º e 58.º do Tratado CE se opõem à legislação em análise nesse processo principal que, ao prever, a favor dos organismos de investimento colectivo estabelecidos na Holanda uma compensação destinada a ter em conta as retenções efectuadas por outro EM sobre os dividendos pagos por esses organismos, reduz esta compensação se, e na medida em que, os seus accionistas forem pessoas singulares ou colectivas residentes ou estabelecidas noutros EM, porquanto essa redução desfavorece indistintamente todos os accionistas dos referidos organismos¹⁷⁵. No que respeita à questão de saber se a aludida decisão abrangeria as situações em que os accionistas estrangeiros de um organismo colectivo residissem ou estivessem estabelecidos num país terceiro, levou o Governo Holandês a argumentar¹⁷⁶, apoiado na jurisprudência dos Casos A¹⁷⁷ e FII¹⁷⁸, que seria possível distinguir, neste caso concreto, entre esta situação e aquela em que os accionistas residam noutro EM, justificando tal legislação restritiva com base na eficácia dos controlos fiscais. Contudo, o TJCE veio afastar tal justificação afirmando que: por um lado, a Holanda sujeita a impostos os dividendos distribuídos por um organismo de investimento colectivo para feitos fiscais estabelecido no seu território aos accionistas residentes ou estabelecidos em Terceiros Estados e que, por outro lado, a compensação concedida a esse organismo é reduzida proporcionalmente à parte do seu capital detida por estes accionistas, não sendo o tratamento fiscal dos accionistas residentes ou estabelecidos em Terceiros Estados pertinente a este respeito. Assim, a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais não pode ser invocada no presente caso¹⁷⁹.

4. Breve referência aos casos pendentes no TJCE

Este breve apontamento serve apenas para identificar alguns casos que se encontram pendentes no TJCE e em que a apreciação da justificação em análise poderá ter uma influência directa ou indirecta na resolução dos casos concretos.

Forum..., cit. pp. 318 a 323.

¹⁷⁵ TJCE, 20.05.2008, Orange Smallcap, C-194/06, p.85

¹⁷⁶ TJCE, 20.05.2008, Orange Smallcap, C-194/06, p.86 a 91

¹⁷⁷ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.36 a 38.

¹⁷⁸ TJCE, 12.12.2006, The Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, p. 170 e 171

¹⁷⁹ TJCE, 20.05.2008, Orange Smallcap, C-194/06, p.92

No que se refere aos casos Holandeses, actualmente, pendentes são de destacar o Caso X¹⁸⁰ e o Caso Passenheim-van Schoot¹⁸¹ que atentas as semelhanças, trataremos conjuntamente. Nestes casos, está em causa a questão de saber se um Estado membro (Holanda) pode ou não, através de legislação interna, aumentar o “*recovery period*” (para 12 anos) como forma de compensar a falta de meios de controle das poupanças e rendimentos obtidos pelo contribuinte noutro Estado Membro, sendo certo que a legislação interna prevê para o mesmo tipo de rendimentos obtidos na Holanda um período de 5 anos. Embora se trate de uma questão típica de proporcionalidade, há autores que defendem que esta justificação da eficácia dos controles fiscais poderá nem sequer ser testada uma vez que afirmam que nem sequer existe uma restrição à liberdade de prestação de serviços e/ou à liberdade de circulação de capitais (artigos 49.º e 56.º do Tratado, respectivamente).

No que respeita aos casos Belgas que se encontram pendentes, identificamos 4 casos, com relevância para a matéria em análise: Caso KBC Bank¹⁸², Caso Cobelfret¹⁸³, Caso Beleggen¹⁸⁴ e, finalmente, o Caso Truck Center¹⁸⁵. Atentas a semelhanças entre os três primeiros supra mencionados casos, trataremos os mesmos conjuntamente. No que respeita a este grupo de casos está em causa a compatibilidade entre a legislação Belga (que impõe que os dividendos recebidos por uma subsidiária residente noutro Estado membro sejam, primeiramente, incluídos na base tributável da empresa mãe e subsequentemente deduzidos apenas e só na situação em que esta tenha proveitos tributáveis) e o artigo 4.º da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990 (Directiva Mães e afiliadas). Muito provavelmente, ao lado de argumentos relacionados com o efeito directo (ou não) da Directiva e o próprio objectivo que a mesma prossegue, um dos argumentos a ser aduzido pela Bélgica será o da eficácia dos controles

¹⁸⁰ Caso C-155/08.

¹⁸¹ Caso C-157/08.

¹⁸² Caso C-439/07.

¹⁸³ Caso C-138/07. Neste caso foram já apresentadas as conclusões da Advogada Geral Sharpston, em 8 de Maio de 2008, onde esta conclui no sentido de que tal legislação interna não é compatível com o artigo 4.º da Directiva 90/435, essencialmente, com o fundamento de que a Bélgica nem sequer tentou, nas suas observações escritas ou orais demonstrar de que da manutenção daquela legislação não resultariam repercussões económicas graves (Cfr. conclusão n.º 36).

¹⁸⁴ Caso C-499/07.

¹⁸⁵ Caso C-282/07.

fiscais para procurar justificar esta restrição à liberdade de estabelecimento. Mais impressionante parece ser o Caso Truck Center em que se discute se uma legislação nacional belga que prevê o pagamento de imposto sobre os rendimentos de valores mobiliários, através do mecanismo de retenção na fonte é ou não compatível com a liberdade de circulação de capitais (artigo 56.º do Tratado). A Advogada Geral Juliane Kokott apresentou já as suas conclusões neste caso, em 18 de Setembro de 2008. Para a matéria em análise, interessa, sobretudo, o raciocínio desenvolvido pela AG no que respeita à apreciação da existência ou não de uma situação de discriminação. A AG começa por distinguir a situação dos beneficiários dos juros no território nacional daqueles estabelecidos noutro Estado Membro, no que respeita às condições de liquidação e cobrança de impostos, tendo em conta a possibilidade de controlo directo da administração fiscal (no primeiro caso) e a necessidade de cooperação entre as administrações fiscais (no segundo caso), conclui (apoiada no Caso Scorpio¹⁸⁶) no sentido de tais diferenças serem susceptíveis de justificar a cobrança por retenção na fonte unicamente aos rendimentos pagos a sociedade não residente¹⁸⁷. Posteriormente, a aludida AG, após proceder ao teste de proporcionalidade, tendo em conta a existência, à data dos factos, da Convenção Benelux de 5 de Setembro de 1952, que previa a assistência mútua para a cobrança de dívidas fiscais vem afirmar que o legislador nacional não ultrapassou manifestamente os limites de apreciação ao prever uma retenção na fonte, ainda que pudesse apoiar-se na identificada Convenção bilateral, pelo que conclui que tal retenção não constitui discriminação inadmissível¹⁸⁸.

Refira-se, finalmente, entre os casos pendentes com relevância para a matéria em análise, o caso Francês denominado Société Papillon¹⁸⁹. Neste caso está em causa a apreciação da legislação nacional francesa sobre grupos de sociedades. A questão, simplificando, traduz-se no seguinte: a legislação francesa apenas considera que uma sociedade poderá assumir a qualidade de sujeito passivo único de imposto de sociedades exigível por um conjunto dos resultados do grupo formado por essa sociedade e pelas sociedades em que detenha pelo menos 95% do capital, desde que as sociedades do grupo estejam sujeitas à obrigação de declarar os seus resultados, possam ser objecto de comprovação nos termos do

¹⁸⁶ Vide, TJCE, Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, p. 33 a 35

¹⁸⁷ Vide, neste sentido, as conclusões da AG Juliane Kokott, n.º 34 a 37

¹⁸⁸ Vide, neste sentido, as conclusões da AG Juliane Kokott, n.º 42, 47 e 50.

¹⁸⁹ Caso C-418/07. Neste caso já foram apresentadas as Conclusões pela Advogada Geral Juliane Kokott, em 4 de Setembro de 2008.

Código de Procedimento Tributário Francês, tenham aceite este regime e cujos resultados estejam sujeitos ao imposto sobre sociedades. No caso concreto, a Société Papillon não quis incluir a sua subsidiária APC, BV (Holandesa) que por sua vez tinha uma subsidiária Francesa e três sub-subsidiárias francesas (que a empresa mãe queria incluir no “grupo”), pelo que a Société Papillon não pode valer-se das vantagens conferidas pela legislação aplicável aos grupos de sociedades. Pôs-se, então, a questão de saber se existia ou não uma restrição à liberdade de estabelecimento e se esta era ou não justificável e com que fundamentos. A Advogada Geral Juliane Kokott conclui pela existência de restrição e pela justificação daquela com base na coerência do sistema fiscal francês. Uma das justificações avançadas pelo Governo Francês foi a da eficácia dos controlos fiscais uma vez que, no seu entender, haveria dificuldades práticas na detecção de duplo aproveitamento das perdas numa situação em que existisse a intermediação de uma sociedade não residente. Contudo, a AG chamou a atenção para o facto da existência de tais dificuldades não ser argumento suficiente para justificar uma violação do Tratado sendo certo que a Administração Fiscal Francesa sempre poderia fazer uso da Directiva 77/799 para pedir das autoridades competentes desse Estado membro as informações que necessitasse para o correcto estabelecimento dos impostos bem como a possibilidade que a Administração Fiscal Francesa tinha de exigir as provas que julgasse necessárias à empresa mãe¹⁹⁰.

5. Effectiveness of fiscal supervision. Situação actual da justificação.

Parece ser claro, da jurisprudência supra analisada acerca da justificação da eficácia dos controlos fiscais como possível justificação de restringir as liberdades fundamentais que, nas relações apenas entre Estados Membros, o TJCE tem rejeitado este argumento com a afirmação de que os Estados Membros têm ao seu dispor um instrumento eficaz de troca de informações (Directiva 77/799) que lhes confere a possibilidade de, com segurança e confiança na informação recolhida, calcular o imposto devido segundo as suas normas fiscais, bem como pela aplicação do teste da proporcionalidade da medida¹⁹¹.

¹⁹⁰ Neste sentido, vide Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott n.º 63, 65 e 66.

¹⁹¹ Vide, ROGER M. CADOSH, RENATA FONTANA, RAFFAELE RUSSO, RITA SZUDOCZKY, *The 2006 The Leiden Alumni Forum...*, cit. p. 634.

Já nas relações que opõem os Estados Membros a Terceiros Estados, decorre da jurisprudência analisada uma evolução na consideração e na importância desta justificação, no que tange à restrição da liberdade de circulação de capitais (artigos 56.º e 58.º, n.º1 b), ambos do Tratado CE).

Estão na ordem do dia, fundamentalmente, dois problemas que têm sido analisados mas, cuja definição ou solução ainda não é vista de forma uniforme ou unânime pela doutrina. O primeiro dos problemas, é mais abrangente, e respeita à própria interpretação do artigo 56.º e se as justificações às restrições da liberdade de circulação de capitais devem ser, ou não, vistas da mesma forma numa relação intracomunitária e numa relação em que estejam em causa Terceiros Estados. O outro problema, mais central no presente relatório, tem que ver com a possibilidade da existência de outro instrumento de troca de informações, mormente, uma CDT afastar a justificação da eficácia dos controlos fiscais. Na abordagem ao primeiro problema devemos ter em conta que estão em dialéctica permanente dois interesses antagónicos: de um lado, o interesse da comunidade assegurar a liberdade de circulação de capitais e de outro lado, o interesse dos Estados Membros em manterem intacta a sua base fiscal. Parece-nos que os propósitos subjacentes à liberdade de circulação de capitais são mais limitados que aqueles que a justificam dentro do Mercado Interno, pelo que a balança deveria pender para necessidade que os Estados Membros têm e assegurar as suas receitas fiscais. Neste sentido, concordamos com Kristina Stahl¹⁹². Segundo esta autora, aos EM deveriam ser dadas mais oportunidades de manter ou adoptar medidas que preservem a sua base fiscal, como por exemplo o uso de medidas anti-abuso¹⁹³. Ainda mais veementes na protecção dos Estados Membros, parecem-nos, Axel Cordewener, Georg W. Kofler e Clemens Philipp Schindler ao afirmarem que, no seu entender, o TJCE já afirmou, implicitamente, que os Estados Membros ainda podem e (devem) fazer uso do artigo 58.º do Tratado CE e defender as suas medidas fiscais, no que respeita às relações com Terceiros Estados, uma vez que nem existe

¹⁹² Vide, KRISTINA STAHL, *Free Movement of capital...*, cit. p. 54.

¹⁹³ Cfr. CEES PETERS AND JAN GOOIJER, *The Free Movement of Capital...*, cit. p. 479.

comparabilidade com as relações intracomunitárias¹⁹⁴ nem com as justificações¹⁹⁵ e o uso do teste da proporcionalidade não tem necessariamente de ser aplicado da mesma forma¹⁹⁶. Parece-nos, contudo, que o TJCE está a abordar a questão com cautela. Efectivamente, veio afirmar que quando o artigo 56.º n.º1¹⁹⁷ do Tratado CE alargou o princípio da livre circulação de capitais aos movimentos de capitais entre países terceiros e EM, estes últimos optaram por consagrar este princípio nos mesmos termos e no mesmo artigo, tanto para movimentos de capitais intracomunitários como para aqueles entre EM e países terceiros¹⁹⁸. Acresce que, o TJCE veio afirmar que na interpretação das excepções a regras gerais, nomeadamente, às regras que consagram as liberdades fundamentais, o Tratado deverá ser interpretado e forma restritiva^{199 200}. Desta forma, parece-nos que a distinção deverá estar ao nível das justificações. Neste sentido, o TJCE já afirmou, por várias vezes que não se pode excluir a hipótese de um EM demonstrar que uma restrição dos movimentos de capitais com destino ou origem em países terceiros se justifique por uma determinada razão que nas mesmas circunstâncias não seria uma justificação

¹⁹⁴ Resulta da jurisprudência analisada a seguinte regra interpretativa: Em matéria de impostos directos, o Tribunal admitiu que a situação dos residentes e dos não residentes não é, em regra comparável na medida em que o essencial dos rendimentos do residente está normalmente situado no Estado da residência e que este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte (TJCE, 09.11.2006, Tupeinen, C-520/04, p.26 e 27; TJCE 14.02.1995, Schumacker, C-279/93, p.31 e 33; TJCE 05.07.2005, D., C-376/03, p.27; TJCE, 11.08.1995, Wielockx, C-80/94, p.18; e TJCE, 06.12.2007, C-298/05, Columbus Container, p.41

¹⁹⁵ Neste sentido vide DANIEL S. SMIT AND BEN J. KIEKEBELD, *EC Free Movement of Capital...*, cit. p. 109.

¹⁹⁶ Vide AXEL CORDEWENWR, GEORG W. KOFLER E CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, *Free Movement of Capital and Third Countries: exploring the outer boundaries...*, cit. p. 376.

¹⁹⁷ Que tanto proíbe as restrições aos movimentos de capitais, tanto aquelas que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num EM como aquelas que possam dissuadir os residentes no referido EM de os fazerem noutros Estados. Neste sentido, TJCE 23.02.2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, n.º 44 e TJCE, 25.01.2007, Festersen, C-370-05, p.24

¹⁹⁸ TJCE 18, 12.2007, A., C-101/05, p.31 e TJCE, 20.05.2008, Orange Smallcap, C-194/06, p.87.

¹⁹⁹ TJCE 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, p.26; TJCE, 07.09.2004, C-319/02, Petri Manninen, P.28 e TJCE, 14.12.1995, Sanz de Lera, C-163/94, p.44.

²⁰⁰ Cfr. CEES PETERS AND JAN GOOIJER, *The Free Movement of Capital...*, cit. p. 477. Ainda neste sentido, vide PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral...*, cit..

válida e atendível para uma restrição dos movimentos de capitais entre EM^{201 202}. Julgamos ser possível construir uma regra interpretativa a partir do casos A. e Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation no sentido de que uma restrição à liberdade de circulação de capitais pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia das inspeções tributárias no caso das autoridades residentes não terem hipótese de, pelos seus meios, fiscalizar as condições de tributação na fonte (só acessíveis às autoridades competentes do país da fonte)^{203 204}.

Verificamos, passando à análise da segunda questão, que as dificuldades práticas que um Estado Membro pode experimentar resultantes da ausência de um instrumento como a Directiva 77/799, que lhe possibilite ter acesso aos factos (ocorridos num Terceiro Estado) que lhe permitam um correcto estabelecimento do imposto, bem como a falta de cooperação espontânea, constituem, amiúde, um problema²⁰⁵. Uma vez que a Directiva 77/799 não se aplica a Terceiros Estados, necessário se torna

²⁰¹ TJCE, 18.12.2007, A., C-101/05, p. 36, 37; TJCE, 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, p.170 e 171 e TJCE, 20.05.2008; Orange Smallcap, C-194/06, p.89,90.

²⁰² Em discordância vide Jens Schonfeld e Bettina Lieber. Estas autoras não consideram que se deva distinguir ao nível das justificações entre relações intracomunitárias e relações entre EM e Terceiros Estados. Como principal argumento alegam a eficácia *erga omnes* do artigo 56.º, n.º1 do Tratado CE, afirmando que esta eficácia não foi conferida acidentalmente mas como meio de alcançar alguns dos principais objectivos dispostos no Tratado CE, em especial, a possibilidade de oferecer a economias menos desenvolvidas a possibilidade de participarem dos efeitos positivos da globalização. Cfr. JENS SHONFELD E BETTINA LIEBER, *Swedish CFC Rules under scrutiny of EC Law: Harmful Tax Competition and the free movement of capital in relation to third countries*, Intertax, 2006/02, Vol. 34, Issue 2, pág. 100.

²⁰³ TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.54 a 57. Vide também as Conclusões do AG Yves Bot, 11.09.07, A, C-101/05, n.º69 a 79, 87, 94 a 96, 101 e 102, 118 a 125, 127 a 132, 135, 139 e 140, 144 a 152 e 154 e TJCE, 23.04.2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, par. 90 a 97;

²⁰⁴ Vide também, no que se refere ao caso A., LUC DE BROE, *Some Observations on the 2007 Communication...*, cit. p. 148.

²⁰⁵ Neste sentido, e fazendo apelo ao caso Fidium Finanz: (TJCE 03.10.2006, Fidium Finanz, C-452/04), MARIO TENORE, *Relatório Nacional da Itália...*, cit. p. 326. Este autor, aceita que as dificuldades apontadas na relação com terceiros estados, podem justificar um tratamento menos favorável. Vide ainda, no que respeita ao Caso Fidium Finanz e a sua relação com os artigos 56.º e 58.º n.º1 b) do Tratado CE, DAVID SOUTHERN, *Relatório Nacional do Reino Unido*, in “The EU and Third Countries Direct Taxation, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.625 e 626.

verificar se as cláusulas de troca de informações inseridas nas CDT's constituem um meio eficaz capaz de substituir a Directiva 77/799. A doutrina, neste particular, não tem sido uniforme. Enquanto alguns entendem que as aludidas cláusulas constituem um meio suficientemente eficaz para substituir a inaplicabilidade da Directiva 77/799^{206 207 208 209}, outros há que entendem exactamente o oposto de forma mais^{210 211 212} ou menos convicta^{213 214 215 216}.

Seguimos, nesta questão, a posição mais moderada, defendida, entre outros por Pasquale Pistone, Ana Paula Dourado, Mário Tenore e os finlandeses Jarno Laaksonen e Seppo Penttila. Efectivamente, parece-nos, também, que se trata de matéria de facto e não de direito. O TJCE deverá deixar aos Tribunais dos EM a tarefa de verificarem, numa análise caso a caso²¹⁷, se o instrumento de troca de informações (CDT ou outro dos analisados no Capítulo I) é, ou não, suficiente para permitir às autoridades fiscais do Estado Membro ter acesso às informações, necessárias e relevantes, para um

²⁰⁶ SABINE HEIDENBAUER E VANESSA METZLER, *Relatório Nacional da Áustria...*, cit. p. 107.

²⁰⁷ LUKASZ ADAMCZYK, *Relatório Nacional da Polónia...*, cit. p. 464 e 465.

²⁰⁸ JANA KUBICOVA, EVA ROMANCIKOVA E MICHAL BORODOVCAK, *Relatório Nacional da Eslováquia*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.541 e 542.

²⁰⁹ CATHERINE BROWN E MARTHA O'BRIEN, *Relatório Nacional do Canadá*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.695.

²¹⁰ ISMER, *Relatório Nacional da Alemanha*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.245.

²¹¹ EDOARDO TRAVERSA, *Relatório Nacional da Bélgica*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.155.

²¹² LARS PAPERS, *Relatório Nacional da Holanda*, in *"The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.155.

²¹³ PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral...*, cit. p. 27 e 28.

²¹⁴ JARNO LAAKSONEN E SEPPONEN, *Relatório Nacional da Finlândia*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.27 e 28.

²¹⁵ MARIO TENORE, *Relatório Nacional da Itália...*, cit. p. 326.

²¹⁶ ANA PAULA DOURADO, *Relatório Nacional...*, cit. p. 520 e 521.

²¹⁷ Utilizando, por exemplo, o critério misto (qualitativo e quantitativo) proposto por Pasquale Pistone. Assim, segundo este autor, deverá olhar-se para o tipo e para a quantidade de informação efectivamente trocada para aferir se tal é suficiente para assegurar um controlo fiscal. Cfr. PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral...*, cit. p. 27.

correcto estabelecimento do imposto. Parece-nos ser esta, a posição mais defensável e aquela que tem em melhor conta o princípio informador da proporcionalidade.

Outra questão que é colocada, (em paralelo com esta), é a da legitimidade do TJCE para decidir, interpretando um instrumento não europeu, (por exemplo uma CDT entre Portugal e EUA) se existe ou não uma justificação capaz de restringir uma liberdade fundamental ou, reformulando, se uma CDT com um Terceiro Estado pode frustrar uma justificação de uma medida restritiva da liberdade de circulação de capitais^{218 219}. Quanto à questão da legitimidade do TJCE para apreciar a validade ou melhor, compatibilidade de uma CDT celebrada entre um EM e um terceiro estado, parece ser mais defensável a opinião defendida pelo AG Miguel Poiares Maduro²²⁰, no sentido da legitimidade do TJCE para interpretar instrumentos jurídicos não-europeus. Efectivamente, se atentarmos ao Direito Comunitário em vigor, nomeadamente os artigos 10.º, 12.º, 39.º, 43.º, 49.º, 56.º e 293.º do Tratado CE, que impõem aos EM's aquando da conclusão das convenções internacionais celebradas, a compatibilidade com as normas adoptadas no direito comunitário, mormente com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade no geral e nos domínios específicos das liberdades fundamentais (livre circulação de trabalhadores, direito de estabelecimento, livre prestação de serviços e livre circulação de capitais)²²¹.

²¹⁸ Sabine Heidenbauer e Vanessa Metzler são da opinião que é altamente questionável que um instrumento não-europeu possa sobrepor-se a uma possível justificação a uma restrição da Lei Comunitária, em especial quando temos em conta a falta de jurisdição do Tribunal. Em reforço da sua opinião alegam, ainda, que o âmbito, objectivo e finalidades da CDT que possa incluir uma cláusula de troca de informações é restrita às pessoas e aos impostos por ele abrangidos ou cobertos, cuja a equivalência com o âmbito largo e abrangente da Directiva de Troca de Informações pode não existir, ou é duvidoso que exista. Cfr. SABINE HEIDENBAUER E VANESSA METZLER, *Relatório Nacional da Áustria...*, cit. p. 107.

²¹⁹ Nesta questão, de forma semelhante vide, EDOARDO TRAVERSA, *Relatório Nacional da Bélgica...*, cit. p. 155.

²²⁰ O AG Miguel Poiares Maduro, entende que, o TJCE tem legitimidade para interpretar instrumentos jurídicos não europeus, como as CDT's celebradas entre um EM e um país terceiro, sendo certo que tal instrumento não poderá/deverá ser contrário ao direito comunitário, no seu todo. Esta opinião foi defendida, em resposta ao signatário, em 23 de Junho de 2008, na Conferência Internacional – Portugal/ União Europeia e os EUA – Novas perspectivas económicas num contexto de Globalização, organizada pelo IDEFF, que teve lugar na FDL da Universidade de Lisboa, entre 23 e 27 de Junho de 2008.

²²¹ Vide, PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do TJCE...*, cit. p. 234 e 235.

Parece existir, na doutrina, uma vontade de ultrapassar os limites demasiado restritos²²² estabelecidos pelo TJCE no Caso Cadbury Schweppes, de que são exemplo a tese de Alexander Rust²²³, acerca da proposta de legislação CFC de âmbito mais alargado e da sua compatibilidade com o Tratado bem como do tratamento do princípio do abuso do direito comunitário, de Rita de La Feria²²⁴. Nestes termos e perante a recente evolução a que se fez referência, não parece despicienda a hipótese de num futuro próximo, um EM aplicar uma CFC a capital de fonte num Terceiro Estado além dos limites estabelecidos pela jurisprudência Cadbury-Schweppes e a mesma não vir a ser rejeitada pelo TJCE. Contudo, no actual contexto da jurisprudência comunitária²²⁵, parece-nos mais provável que o TJCE, num caso em que exista uma CDT aplicável que preveja a troca de informações, verifique, no caso, se ao EM foi dado acesso à necessária informação para o correcto estabelecimento do imposto, para se decidir pela restrição ou não da liberdade de circulação de capitais. Deve, ainda, ter-se em conta que os E.U.A., que ocupam economicamente uma posição de hegemonia a nível global, têm uma posição muito reservada no que toca à extensão de troca de informações, no âmbito do artigo 26.º da CMOCDE ou das previsões da Directiva da Poupança, o que pode levar ao aumento substancial da transferência de capital investido na União Europeia para os E.U.A.. Sendo um elemento não cooperador, os E.U.A. poderão atrair capital da União Europeia através de concorrência fiscal prejudicial. Uma vez que o TJCE tem afirmado que a perda de receitas fiscais não constitui uma justificação válida e atendível para a restrição da liberdade de circulação de capitais, julgamos, que já seria atendível uma justificação baseada numa inaceitável ameaça dos interesses Comunitários²²⁶. Julgamos irem neste sentido as recentes alterações com o aditamento do n.º4 ao artigo 58.º do Tratado CE, assinado em Lisboa em 13 de Dezembro de 2007.

²²² Que apenas permitem a justificação de medidas preventivas e restritivas quando se esteja perante a criação de “wholly artificial arrangements”.

²²³ Vide, ALEXANDER RUST, *Necessity of a reform of the German CFC Legislation*, EATTA, Prizewinner 2007.

²²⁴ Vide, RITA DE LA FERIA, *Evolução do conceito de abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º2, Verão, 2008, pág. 197 a 225.

²²⁵ Neste sentido vide, TJCE, 23.04.2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, par.95 a 97 e ; TJCE, 18.12.2007, A, C-101/05, p.63 e 67.

²²⁶ Neste sentido vide, JANA KUBICOVA, EVA ROMANCIKOVA E MICHAL BORODOVCAK, *Relatório Nacional da Eslováquia...*, cit. p. 543.

III – CONCLUSÕES

1. Conclusões Finais

Existem, actualmente, manifestações de duas emergentes tendências opostas no que diz respeito à jurisprudência do TJCE no que respeita à tributação directa. De um lado, o alargamento do objecto de comparação na aplicação das liberdades fundamentais transfere a análise da discriminação ou restrição de uma simples disposição legal doméstica para a legislação comunitária²²⁷, o que leva a uma redução das soberanias fiscais nacionais dos Estados membros. De outro, o TJCE tem aceite um cada vez maior número de justificações, o que revela o peso que tem assumido a soberania fiscal nacional. Pelo que, podemos concluir que existe uma progressiva erosão da soberania sobre a tributação directa que é equilibrada com os testes das justificações²²⁸.

Em princípio os Estados Membros são responsáveis pela sua tributação directa e, o número de Directivas Comunitárias na matéria mantém-se bastante limitado. Todavia, nos últimos 10 anos o TJCE tem contribuído para a formação de um conjunto de regras fundadas, sobretudo, nas liberdades garantidas pelo Tratado CE. Uma vez que não existe uma harmonização baseada em Directivas, (como existe, por exemplo, em matéria de tributação indirecta – IVA) assistimos à constante dificuldade na formação de um sistema fiscal coerente com base nas decisões do TJCE. Seria, contudo, injusto culpar o TJCE por desempenhar o seu papel, que é o de decidir as questões que lhe são colocadas de acordo com o Direito Comunitário, e não o papel de construir um sistema harmonizado²²⁹ ²³⁰. Na opinião de Dennis Weber, seria mais apropriado que o TJCE estabelecesse um equilíbrio entre o direito às liberdades de circulação e a soberania fiscal dos Estados membros na imposição da tributação directa,

²²⁷ Em consequência, as discriminações ou efeitos restritivos são resultado de um conjunto de regras que pertencem a mais do que uma jurisdição.

²²⁸ Cfr. GIANLUIGI BIZIOLI, *Balancing the fundamental freedoms and Tax Sovereignty...*, cit. pp. 133 a 140.

²²⁹ Vide, neste sentido, THIERRY PONS, *The Denkvit International Case and its Consequences...*, cit. pp. 219 e 220.

²³⁰ Há quem entenda que o TJCE procurou, por diversas vezes, vestir a pele de legislador, uma vez que tenta resolver assuntos que, de facto, deveriam ser resolvidos pelo legislador comunitário e como resultado criou uma jurisprudência confusa e difícil de aplicar, Cfr. GERARD BLOKLAND, *Inaugural Lecture by Prof. Dr. D.M. Weber: In Search of a new equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement in the EC*, *European Taxation*, 2007/02, pág. 72.

que estivesse mais de acordo com o princípio de que parte o TJCE nesta matéria, ou seja, a soberania fiscal dos Estados Membros na tributação directa^{231 232}.

Os dois “*hot topics*” da tributação directa europeia são, hoje, a territorialidade e o abuso²³³. Com a comunicação da Comissão de 19 de Dezembro de 2006, foi anunciado que seria apresentada em 2008, uma proposta para uma base consolidada de impostos directos (CCCTB)²³⁴. Talvez a abolição do artigo 293.^o²³⁵ do Tratado, (ocorrida na reforma ao Tratado, assinado em Lisboa, em 13 de Dezembro de 2007) e as perspectivas da utilização de uma maior cooperação no campo dos impostos directos (como parece ser o caso do CCCTB) possam significar que se chegou, no momento certo, ao afastamento da unanimidade para uma integração positiva nos impostos directos. Talvez não seja demasiado tarde para deixar o pêndulo da tributação directa voltar-se para uma integração positiva e, desta vez, relacionar-se de forma apropriada com o TJCE. Os princípios e a interpretação da rica jurisprudência do TJCE deverão ser fonte inspiradora na construção das categorias fiscais comuns de acordo com o Direito Comunitário, que um dia se poderá formar um “*ius fiscale commune europaeum*”²³⁶. O caminho da integração positiva parece ser o mais adequado e aquele que dá mais garantias de segurança e certeza jurídicas e, de certa forma, combate a concorrência fiscal prejudicial. Efectivamente, embora a troca de informações seja um instrumento importante e valioso, pelas razões já supra analisadas, já foi defendida

²³¹ Efectivamente, os Estados Membros são livres de definir os elementos de conexão na repartição dos poderes tributários não existindo na Legislação Comunitário, o estabelecimento de nenhum critério (a que devam obediência os EM), acerca do modo como devem os EM impor a tributação directa.

²³² Cfr. GERARD BLOKLAND, Inaugural Lecture by Prof. Dr. D.M. Weber..., cit. p. 72.

²³³ Vide, a Comunicação de 10 de Dezembro de 20, COM (2007) 785 “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries”.

²³⁴ Segundo Pasquale Pistone, o CCCTB é uma inovação no que respeita à coordenação estratégica de impostos e, no seu entender, uma esperança na abertura da era da integração positiva ao nível da tributação directa. Cfr. PASQUALE PISTONE, *Expected and Unexpected Developments of the European Integration in the field of Direct Taxes*, 2007/02, Intertax, Vol 35, Issue 2, pág. 70.

²³⁵ Como bem repara Christiana HJI Panayi, tal artigo já não transitou para o draft da Constituição Europeia. Vide CHRISTIANA HJI PANAYI, *Treaty Shopping and the Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 2*, European Taxation, 2006/04, pág. 155.

²³⁶ Neste sentido, PASQUALE PISTONE, *Ups and Downs in the Case Law...*, cit. pp. 152 e 153.

a ideia que no mundo globalizado de hoje, em que a tributação é cada vez mais problemática, que tal instrumento poderá não ser suficiente, especialmente, no que respeita aos investimentos de “portfolio” (carteiras de valores mobiliários). Em consequência, parece importante, desenvolver os instrumentos de troca de informações de forma articulada e sistemática e, simultaneamente, repensar as praticas fiscais internacionais que limitam os direitos tributários no Estado da Fonte confiando fortemente na “efectiva troca de informações” para implementar regimes fiscais de protecção dos Estados da Residência²³⁷. É paradigmático o trabalho que foi já desenvolvido no projecto do CCCTB no que diz respeito a encontrar/desenvolver um novo modelo de troca de informações²³⁸

Saindo do contexto que engloba o tema e, voltando ao “core” do mesmo, parecem existir vários estádios ou graus que determinam diferentes consequências ao nível das justificações à restrição das liberdades fundamentais, em especial a de capitais uma vez que é aplicável a Terceiros Estados. Ora, parece defensável, tal como é jurisprudência constante, que as liberdades fundamentais não possam ser restringidas pelo simples facto de existirem dificuldades no controlo fiscal em situações intracomunitárias. Acresce que qualquer restrição a uma liberdade fundamental terá sempre que observar o princípio da proporcionalidade, sendo certo que os Estados Membros têm ao seu dispor a Directiva 77/799 cujos procedimentos podem (e devem) utilizar para obter todas as informações que necessitem para o correcto estabelecimento dos impostos. Acresce que, mesmo ao nível intracomunitário, os Estados poderão ter, ainda, possibilidades alargadas com outros instrumentos de troca de informação que tenham um âmbito ainda mais alargado (Cfr. artigo 11.º da Directiva 77/799).

²³⁷ Neste sentido, VITO TANZI E HOWELL H. ZEE, *Taxation in a Borderless World: the role of information Exchange*, 2000/02, Intertax, Vol. 28, Issue 2, pág. 63.

²³⁸ O novo modelo de troca de informações que se estuda no projecto do CCCTB requer um nível de integração sem precedentes entre as administrações fiscais, e comporta inúmeras outras dificuldades (que são, ao mesmo tempo desafios), como sejam, entre outras as de uma definição comum aos 27 Estados Membros de “tax secrecy” e uma base comum de direitos de reacção do contribuinte, o que leva a crer que os limites impostos pela Directiva 77/799 serão substancialmente alterados num futuro próximo. Neste sentido, vide, por todos, ADOLFO MARTIN JÍMENEZ y JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Administrative Cooperation – Exchange of Information*, in Common Consolidated Corporate Tax Base, edited by Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer, Linde, Wien, 2008, pp. 922 e 923.

Outra questão é a compatibilidade desta justificação com o facto da Directiva não ser aplicável aos Estados Terceiros ²³⁹. Neste caso: ou existe uma CDT em vigor que contenha uma disposição análoga à do artigo 26.º da CMOCDE ou um instrumento específico para troca de informações em matéria fiscal, que permita obter informações bastantes para proceder a um correcto estabelecimento do imposto e, neste caso, a solução será a da não restrição, por parte dos Estados Membros, da liberdade de circulação de capitais; ou, no caso de não existirem aqueles instrumentos, julgamos ser admissível a restrição da liberdade de circulação de capitais, por parte dos Estados Membros, nomeadamente, através de legislação anti-abuso, com base em presunções ilidíveis²⁴⁰ cujo ónus impenha sobre o contribuinte, tendo em conta que no estado actual das trocas económicas no âmbito da globalização é de presumir um “*global level playing field*”²⁴¹ ²⁴² e sempre com respeito pelo princípio da proporcionalidade²⁴³.

Somos, assim, da opinião que, no actual “*status quo*”, na contraposição de interesses, a soberania dos Estados Membros deve ter prevalência e, por conseguinte, deverão ser dadas, a estes, mais possibilidades de justificarem as medidas (proteccionistas) restritivas da liberdade de circulação de capitais, mormente através da justificação da eficácia dos controlos fiscais. Julgamos, ainda, que deverá

²³⁹ Vide supra, Capítulo II.

²⁴⁰ A este respeito, ao referir a posição de A. Schnitger, Vide AXEL CORDEWENER, GEORG W. KOKLER AND CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, *Free movement of capital, Third country relationships and national tax law...*, cit. p. 116.

²⁴¹ Para desenvolvimento do conceito, vide: *A process for achieving a global level playing field*, OECD Global Forum on Taxation, Berlin, 3-4 June 2004.

²⁴² PASQUALE PISTONE, *Relatório Geral...*, cit. p. 21. O autor chama a atenção para a existência de uma corrente doutrinária (ISMER, *Relatório Nacional da Alemanha...*, cit. p.236; LUÍS EDUARDO SHOUERI, *Relatório Nacional do Brasil*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.645, MÁRIO TENORE, *Relatório Nacional de Itália...*, cit. p. 324 e MATSOS GIORGOS E PERROU KATERINA, *Relatório Nacional da Grécia*, in *The EU and Third Countries Direct Taxation*, edited by Michael Lang and Pasquale Pistone, Eucotax, Wolters Kluwer, Law & Business, 2007, p.269) bem como jurisprudencial (TJCE 14.11.1995, C-358/93, Svensson e Gustavsson; TJCE, 18.12.2007, A., C-101/05, p.31 e 32) que defende que os movimentos de capital e pagamentos devem ser analisados independentemente do titular do capital ou de quem faz ou recebe os pagamentos, contrário a situações de opacidade e sigilo, privilegiando-se a transparência nas trocas económicas.

²⁴³ No sentido que este princípio deverá sempre ser respeitado, embora o seu concreto significado e âmbito dependa do enquadramento legal e factual de cada caso vide ANA PAULA DOURADO, *Relatório Nacional de Portugal...*, cit. p. 521.

ser dada continuidade ao projecto quinquenal levado a cabo por Pasquale Pistone, no que respeita ao impacto da Legislação Comunitária na relação com Terceiros Estados²⁴⁴. Neste particular, após o trabalho de categorização dos diferentes Terceiros Estados²⁴⁵, realizado por Pasquale Pistone, deverá, a doutrina, assumir a responsabilidade de estabelecer critérios interpretativos, capazes de auxiliar o TJCE, a discernir, na prática, se se justificam ou não, nos casos concretos que tem que decidir, a justificação com base na eficácia dos controlos fiscais, bem como a proporcionar uma mais fácil aplicação do teste da proporcionalidade a que são sujeitas as medidas restritivas.

Julgamos estar inserida no escopo da justificação em análise a justificação proposta por Jana Kubicova, Eva Romancikova e Michal Borodovcak²⁴⁶ baseada numa inaceitável ameaça dos interesses Comunitários²⁴⁷, designadamente, aplicável quando os Terceiros Estados com quem se relacionam os Estados Membros, não estabelecem com estes instrumentos eficazes de troca de informações e, em certas situações, usam a opacidade para atrair capital comunitário em clara concorrência fiscal prejudicial.

²⁴⁴ Vide PASQUALE PISTONE, *The Impact of European Law on the relations with Third Countries in the field of Direct Taxation*, 2006/05, Intertax, Vol. 34, Issue 5, pp 234 a 244.

²⁴⁵ PASQUALE PISTONE, divide os Terceiros Estados em 7 categorias, a saber: Estados EFTA, Estados candidates a Estados Membros, Estados Associados ou com Parcerias estabelecidas com a União Europeia, Suíça, Paraísos Fiscais, Estados em Desenvolvimento e, finalmente, E.U.A.. Vide PASQUALE PISTONE, *The Impact of European Law...*, cit. p. 240 244.

²⁴⁶ Vide, JANA KUBICOVA, EVA ROMANCIKOVA E MICHAL BORODOVCAK, *Relatório Nacional da Eslováquia...*, cit. p. 543.

²⁴⁷ Vão neste sentido as recentes alterações com o aditamento do n.º4 ao artigo 58.º do Tratado CE, assinado em Lisboa em 13 de Dezembro de 2007.

A nível global, tendo a UE sido um membro activo no combate aos paraísos fiscais e na prossecução de uma concorrência fiscal legítima ou não prejudicial^{248 249 250 251 252}, tem de se defender a nível regional, sob pena de com base em princípios demasiado amplos, não conseguir, por um lado, evitar os abusos fiscais através da intermediação de paraísos fiscais e de países de tributação privilegiada e, por outro lado, não conseguir combater situações de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo²⁵³. Contudo, tal defesa da própria Comunidade Europeia deverá estar balizada pelos princípios comunitários e supra comunitários e, em último caso, o Tribunal de Justiça deverá averiguar, com rigor, se os fundamentos para a adopção de medidas que restringem direitos fundamentais dos indivíduos existem e se são adequados e suficientes para fazer valer o direito à segurança e à Paz no seio da UE²⁵⁴

²⁴⁸ De que é exemplo o, Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, Resolução do Conselho dos Representantes dos Governos dos EM's reunidos no Conselho ECOFIN, de 1 de Dezembro de 1997, JO n.º C", de 06.01.1998, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º185, Lisboa, 2000.

²⁴⁹ Vide de ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *A Posição Portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal in: Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, APCF, Fisco, 2003, p. 153 a 190.

²⁵⁰ Vide ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional...*, cit. pp. 364 a 372.

²⁵¹ Vide, *Harmful Tax Competition...*, cit. A Suíça e o Luxemburgo abstiveram-se da aprovação do relatório em virtude das práticas relativas ao acesso às informações bancárias.

²⁵² Vide FRANS VANISTENDEL, *How does Tax relate to competition in the EU?*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, APCF, Fisco, 2003, pp. 15 a 26.

²⁵³ De facto, a Evasão Fiscal e Lavagem de Dinheiro são duas consequências pouco desejadas com a liberalização do capital e com a introdução do euro. O exacerbar dos efeitos fiscais gravitacionais do dinheiro, (especialmente rendimento e fortunas não declaradas) fluirá mais facilmente para jurisdições de fiscalidade mais baixa ou até para fora da UE. A outra consequência é o financiamento de criminosos de sucesso (incluído a droga, a corrupção governamental, assassinos contratados, terroristas que também vêem mais facilitada a movimentação de capitais, que obrigam os EM a obrigar as instituições de crédito a reportar transacções suspeitas às autoridades. Neste sentido vide BEN. J. M. TERRA AND PETER J. WATTEL, *European Tax Law...*, cit. pp 62 e 63.

²⁵⁴ Ver a este propósito, com elevado sentido de ponderação acerca da proporcionalidade deste tipo de medidas, as conclusões, em especial, n.º 35 e 37 do AG Miguel Poiares Maduro, nos casos Kadi (C-402/05 P, conclusões de 16 de Janeiro de 2008) e Al Barakaat (C-415/05 P, conclusões de 23 de Janeiro de 2008).