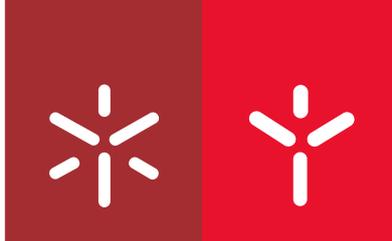


Universidade do Minho
Escola de Direito

Vasco Nuno Coelho Martins Lima

**O Princípio da Coerência dos Sistemas
Fiscais Nacionais na Jurisprudência do
Tribunal de Justiça da União Europeia**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Vasco Nuno Coelho Martins Lima

**O Princípio da Coerência dos Sistemas
Fiscais Nacionais na Jurisprudência do
Tribunal de Justiça da União Europeia**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

Abril de 2012

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ____/____/_____

Assinatura: _____

Um especial agradecimento ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, meu orientador, pelas sugestões, disponibilidade, apoio e rigor.

O Princípio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Com a realização do presente estudo pretende-se levar a cabo uma análise da configuração jurisprudencial do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, tal como foi definida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia enquanto causa justificativa, a fim de averiguar se este princípio, marcado por uma enorme carga de ambiguidade e imprecisão, ainda configura uma justificação válida a um tratamento discriminatório ou restritivo.

Para o efeito, e metodologicamente, proceder-se-á a uma análise da construção ou raciocínio levado a cabo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia subjacente à aceitação da coerência do sistema fiscal nacional como interesse essencial e, assim, razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma medida nacional atentatória das liberdades fundamentais. Já num segundo momento, vamos analisar minuciosamente a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, no que toca ao princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, mas também a um claro enquadramento das posições doutrinárias a este respeito, retirando os seus contributos para uma construção deste princípio a nível europeu.

Pelo que será possível concluir que para uma correcta percepção, bem como uma clara interpretação do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais somente é viável pela análise da referida jurisprudência de uma forma integradora, ou seja, ponderando todas as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia e retirando de cada uma destas linhas jurisprudenciais os elementos que podem contribuir para uma ponderação actual do aludido princípio. O que releva na sua aplicabilidade, legítima em nosso ver, mas de uma perspectiva restritiva, isto é, desde que se estabeleça um vínculo directo, pessoal e material entre determinada vantagem fiscal e a sua tributação posterior, reflectindo um equilíbrio proporcional de natureza compensatória entre as duas realidades (a concessão da vantagem e a sua tributação). Mas não esquecendo elementos de uma concepção extensiva, nomeadamente o respeito mútuo e recíproco entre as liberdades fundamentais e os sistemas fiscais nacionais.

The National Tax System Coherence Principle on the European Court of Justice Jurisprudence

The purpose of this study is to analyze the jurisprudential configuration of the coherence principle on the national tax systems, as it was defined by the European Court of Justice, whilst a justified cause, in order to determine if this principle, characterized by its great ambiguity and imprecision, still configures a valid justification for a prejudicial or limited treatment.

For this purpose, methodologically, we will proceed an analysis of the construction or reasoning carried out by the European Court of Justice behind the acceptance of the coherence as a essential interest and thus as overriding reason of public interest in the course of justifying a national infringement. In a second phase, we will carefully analyzing not only to a thorough analysis of the European Court of Justice jurisprudence, particularly in relation to the coherence principle of the national tax systems, but also to a clear delimitation using doctrinal positions in this subject, retrieving all contributions to a construction of this principle at an european level.

We can conclude that for a correct perception, as well as a clear interpretation of the coherence principle of the national tax system, which is only viable through the analysis of the referred jurisprudence in an embracing way, in other words, considering all the European Court of Justice decisions and withdrawing, from each one of these jurisprudence guidelines, the elements which lead to the current weigh of the alluded principle. Which is relevant in is applicability, licit in our opinion, however in a strict way, in other words, provided that we establish a direct, personal and material connection between certain tax advantage and its posterior taxation, reflecting on its balanced compensating nature amongst two realities (the concession of the advantage and its taxation). Nevertheless we can 't forget the elements of the extensive conception, namely mutual and reciprocal respect between fundamental freedoms and national tax systems.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	xi
INTRODUÇÃO	13
PARTE I – O CONCEITO DE COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS E A SUA CONFIGURAÇÃO ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA	15
1. O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais	15
1.1. O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais enquanto interesse essencial dos Estados-Membros da UE	16
1.2. O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais e o mercado único europeu: os elementos transnacionais	20
1.3. Os critérios aferidores da compatibilidade do princípio da coerência com o direito europeu	25
1.3.1. O contribuinte europeu enquanto cidadão da UE e o princípio da não discriminação	26
1.3.2. O critério discriminação: especiais implicações no princípio da coerência.....	28
1.3.3. O critério restrição: principal critério utilizado pelo TJUE	32
1.4. O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais enquanto causa justificativa	35
1.5. A evolução geral do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais na jurisprudência do TJUE e os seus pontos de contacto com as restantes causas justificativas.....	41
Parte II – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS	49
1. Razão de ordem: o trajeto jurisprudencial do TJUE respeitante ao princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais.....	49
2. O acórdão <i>Bachmann</i> : o nascimento de uma nova causa justificativa	50
2.1. Situação factual, discriminação indirecta?	51
2.2. A necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional.....	53
2.3. Reacções ao acórdão <i>Bachmann</i>	55
2.4. Demais críticas a <i>Bachmann</i>	56
2.5. O acórdão <i>Comissão v Bélgica</i> (C-300/90)	57
3. Limitação do âmbito de justificação fundada no princípio da coerência dos sistemas fiscais	60
3.1. O acórdão <i>Schumacker</i>	60
3.2. O acórdão <i>Wielockx</i>	63

3.2.1. A coerência fiscal fundada nas convenções de dupla tributação	63
3.2.2. Implicações na praticabilidade da doutrina <i>Bachmann</i>	68
4. Recusa da justificação baseada no princípio da coerência dos sistemas fiscais	70
4.1. A ausência de vínculo directo: o acórdão <i>Svensson & Gustavsson</i>	70
4.2. Posição do TJUE do acórdão <i>Svensson & Gustavsson</i> até ao acórdão <i>Manninen</i>	73
5. A reformulação do princípio da coerência dos sistemas fiscais	74
5.1. Acórdão <i>Manninen</i> : restrição à liberdade de circulação de capitais e justificação	74
5.2. A ampliação do conceito de coerência fiscal	79
5.3. As conclusões do advogado geral Poiares Maduro: o princípio da coerência fiscal.....	83
5.4. Um conceito vago de coerência fiscal?.....	88
6. Retorno à visão estreita da coerência: o acórdão <i>Comissão v Dinamarca</i> (C-150/04) e a sua linha enformadora.....	91
6.1. A coerência do sistema fiscal no acórdão <i>Comissão v Dinamarca</i> (C-150/04)	93
6.2. Reacções ao retorno à visão estreita da coerência	95
7. O renascimento do princípio da coerência dos sistemas fiscais enquanto causa justificativa válida: o acórdão <i>Krankenheim</i>	96
7.1. O acórdão <i>Krankenheim</i> : factos, julgamento e justificação	96
7.2. A retoma do teorema <i>Bachmann</i>	101
7.3. Ecos do acórdão <i>Krankenheim</i> : o acórdão <i>Comissão v Bélgica</i> (C-250/08).....	103
8. A aplicabilidade do princípio da coerência perante o quadro jurisprudencial analisado	106
CONCLUSÕES	109
BIBLIOGRAFIA	111
LISTA DE JURISPRUDÊNCIA UTILIZADA	123
CONCLUSÕES DOS ADVOGADOS GERAIS UTILIZADAS.....	131

ABREVIATURAS

- CEF *Centro de Estudios Financieros*
- CIR *Code des Impôts sur les Revenus (Código do Imposto sobre o Rendimento do Reino da Bélgica)*
- CISS *Información Profesional para Asesores y Directivos*
- CMLR *Common Market Law Review*
- EC *European community*
- EEE *Espaço Económico Europeu*
- EstG *Einkommensteuergesetz (Código dos Impostos sobre o Rendimento da República Federal da Alemanha)*
- IBFD *International Bureau of Fiscal Documentation*
- IEF *Instituto de Estudios Fiscales*
- JOUE L *Jornal Oficial da União Europeia (Legislação)*
- OCDE *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico*
- RTDE *Revue Trimestrielle de Droit Europeen*
- TCE *Tratado que instituiu a Comunidade Europeia*
- TCEE *Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia*
- TFUE *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*
- TJCE *Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*
- TJUE *Tribunal de Justiça da União Europeia*

TUE *Tratado da União Europeia*

UE *União Europeia*

Wb. Reg. *Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (Código dos Direitos, de Hipotecas e das Custas Judiciais do Reino da Bélgica)*

INTRODUÇÃO

Nesta dissertação vamos-nos debruçar sobre o princípio da coerência dos sistemas fiscais enquanto causa justificativa de um tratamento discriminatório ou restritivo às liberdades fundamentais, enformadoras do mercado único europeu, adotado por determinado Estado-membro e, conseqüentemente, violador do direito europeu, em princípio.

Para uma clara contextualização deste princípio, numa primeira Parte, vamos centrar a nossa análise na configuração do conceito de coerência, enquanto interesse essencial, tal como foi definido pelos Estados-membros, numa lógica de recuperação das receitas tributárias, temporariamente perdidas pela concessão de uma vantagem ou benefício fiscal e na problemática estabelecida pela não consideração de elementos transnacionais, mormente os rendimentos, quando um contribuinte se desloca no mercado comum europeu, fazendo uso das liberdades fundamentais, para outra jurisdição fiscal, dificultando o Estado-membro de saída a realizar receitas tributárias, o que leva os Estados-membros a adotar políticas que se concretizam em aspetos discriminatórios ou restritivos das referidas liberdades. Mas em determinadas situações o Tribunal de Justiça considerou esses obstáculos às liberdades fundamentais como legítimos. Perante isto, vamos conciliar a nossa análise com o raciocínio do Tribunal de Justiça subjacente à apreciação da compatibilidade das medidas fiscais nacionais dos Estados-membros de forma a garantirem a coerência dos seus sistemas fiscais, que se funda em três momentos sucessivos: a esfera de proteção, enformada por um conjunto de liberdades fundamentais configuradoras do mercado comum europeu; a ingerência, onde o TJUE averigua se tais medidas nacionais criam obstáculos à esfera de proteção; por fim, a justificação, ou seja, o argumento da coerência fiscal. De uma forma geral, vamos examinar a especial conformação dos comportamentos discriminatórios ou restritivos na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, enquanto eventual causa justificativa para tais comportamentos, fundada por razões imperativas de interesse geral. A culminar esta Parte vamos-nos debruçar brevemente sobre a evolução deste

princípio na jurisprudência do TJUE e os seus pontos de contato, ou pontos comuns, com outras causas de justificação.

Numa segunda Parte, vamos centrar a nossa análise na concreta conformação jurisprudencial do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, indo de encontro ao objeto desta investigação, averiguando quais os moldes em que este se desenvolveu. Com efeito, é fundamental apurar em que termos este princípio é concretizado pela jurisprudência do TJUE, uma vez que, enquanto causa justificativa, este princípio foi criado em termos jurisprudenciais, e aí pela primeira vez aplicado, nunca poderemos descurar a análise minuciosa do acervo de decisões do TJUE nesta matéria. Esta temática reveste um profundo interesse, pois a sua construção é muito recente (desde 1992) e neste período de tempo o Tribunal já aceitou o princípio enquanto causa justificativa, já o restringiu e já o afastou, voltando a aceitá-lo em 2008 e em 2011, ou seja, estamos perante uma teoria em plena construção, em que os seus contornos ainda estão a ser delineados, mas em que já é patente uma enorme controvérsia. Para o efeito será premente uma análise das posições doutrinárias que lhe foram dirigidas ao longo da *caminhada* jurisprudencial onde o princípio da coerência foi suscitado. Assim, vamos analisar as particulares razões que possibilitaram e enformaram este princípio, ou que previsivelmente influenciaram, a construção elaborada pelo Tribunal de Justiça. Este estudo terá como particular objetivo uma correta perceção das divergências patentes na jurisprudência do TJUE, a fim de justificar a evolução que se operou nestes dois quadros de análise, bem como encontrar um teorema que permita uma efetiva manutenção da coerência dos sistemas fiscais nacionais dos diversos Estados-membros da União Europeia, baseado na constatação da linha jurisprudencial e dos contributos doutrinários, almejando se o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais ainda configura uma causa justificativa válida.

PARTE I

O CONCEITO DE COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS
E A SUA CONFIGURAÇÃO ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA

1. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS

O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais configura uma causa justificativa válida a um tratamento ou disposição fiscal nacional adotada por um determinado Estado-membro da União Europeia, pondo em causa as liberdades fundamentais plasmadas pelo TFUE, a que esse Estado se encontra vinculado desde a sua entrada na UE.

O raciocínio jurisdicional, nos casos em que estão envolvidas liberdades fundamentais, passa pela apreciação de alguns estados ou níveis, primeiramente o TJUE¹ terá de analisar se uma discriminação ou restrição surgiu numa particular conjuntura legal e factual, seguidamente

¹ O TJUE inclui o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral e tribunais especializados, tendo em vista a garantia pelo respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados da União, conforme o art. 19.º do TUE (cuja orgânica, composição, tipos de processos e tramitação se encontram plasmadas no Tratado sobre o Funcionamento da UE, nomeadamente nos artigos 251.º a 281.º). A jurisprudência europeia patente nesta Dissertação foi lavrada pelo Tribunal de Justiça, que será referido como TJUE, terminologia adveniente do Tratado de Lisboa (TFUE), que entrou em vigor em 1 de Dezembro de 2009, pelo que a jurisprudência anterior, emanada pelo TJCE, deverá ser entendida como adveniente do TJUE. De igual forma, e com a entrada em vigor do TFUE, o direito comunitário tornou-se num direito de toda a União Europeia, pelo que, nesta análise, vamos utilizar a terminologia direito europeu, que deverá ser entendido como direito comunitário na jurisprudência anterior a 1 de Dezembro de 2009.

o Tribunal de Justiça examina se a discriminação ou a restrição se encontra justificada². Justamente, o raciocínio normalmente seguido pelo Tribunal quando se dá uma discriminação ou restrição em matéria fiscal é relativamente simples: previamente apura se o caso envolve algum elemento de natureza transnacional, nomeadamente alguma liberdade fundamental; seguidamente, verifica se existe alguma diferença de tratamento, tendo como ponto de referência uma situação hipoteticamente interna (através de um juízo de comparabilidade); por fim, para aferir da legitimidade do tratamento diferenciado, o Tribunal de Justiça averigua se existe alguma causa justificativa, isto é, se existe certa circunstância que a justifique³, como a coerência do sistema fiscal nacional⁴.

Trata-se de uma causa de justificação criada jurisprudencialmente pelo Tribunal de Justiça fundada por razões imperiosas de interesse geral, ou seja, para a tutela de um interesse essencial dos Estados-membros: a manutenção da coerência dos seus sistemas fiscais. Será esta conformação do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais que nos ocupará nesta primeira Parte.

1.1. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS ENQUANTO INTERESSE ESSENCIAL DOS ESTADOS-MEMBROS DA UE

² ZALASINSKY, Adam, “Law and Facts and Interpretative Jurisdiction of the ECJ in Preliminary Rulings in Direct Tax Matters”, in Pasquale Pistone (dir.), *Legal Remedies in European Tax Law*, Amesterdão, IBFD, 2009, p. 132.

³ ALMENDRAL, Violeta Ruiz, “Entre la Discriminación y la Armonización: el Régimen Fiscal del No Residente en España a la Luz del Derecho Comunitario”, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 307, 2008, p. 15.

⁴ O raciocínio do Tribunal de Justiça, no que respeita à apreciação da compatibilidade das disposições fiscais dos Estados-membros, a fim de garantir a coerência dos seus sistemas fiscais ou de outro objetivo legítimo, funda-se em três níveis de ponderação. Efetivamente, apesar de não se tratar de um esquema absoluto, o TJUE tem seguido este raciocínio de forma estável, em três momentos fulcrais sucessivos, aquando da sua averiguação da admissibilidade do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais: em primeiro lugar, a análise da esfera de proteção, isto é, de um conjunto de liberdades fundamentais consagradas no Tratado sobre o Funcionamento da UE configuradoras do mercado único europeu; num segundo momento, o Tribunal de Justiça averigua se as medidas nacionais dos Estados-membros violam ou criam obstáculos à esfera de proteção (enformada pelas liberdades fundamentais), através de critérios por si criados, nomeadamente o critério discriminação e o critério restrição; por fim, o TJUE apura se a disposição fiscal nacional se encontra justificada, quer pelas exceções expressamente consagradas no TFUE, quer por razões imperiosas de interesse geral, como a coerência do sistema fiscal nacional, por apelo a uma *rule of reason* que culmina com um necessário crivo de proporcionalidade.

Antes de mais, cumpre averiguar como se caracteriza um sistema fiscal e como este se mantém coerente.

Um sistema fiscal qualifica-se como um regime jurídico agregador dos seus tributos. Porém, tal não significa unicamente a aglomeração das várias figuras tributárias, isto é, o conjunto dos vários tributos patentes num determinado ordenamento jurídico-tributário⁵. Pois, um sistema fiscal assim construído carece de um quadro de valores que o configurem e que acautelem a harmonia das suas diversas figuras jurídicas, de forma a garantir a sua consonância com os objetivos gerais de política económica: necessita de racionalidade⁶, de ser presidido por uma série de princípios, bem como prosseguir determinados fins.

Este sistema fiscal, enformado por um conjunto de impostos, será tanto mais sistematizado quanto maior for o equilíbrio entre esse conjunto e a sua adequação aos objetivos fiscais e extrafiscais⁷, já que necessita de uma integração entre todos os seus componentes. Somente assim se alcança organização e coordenação, por apelo a uma ideia de racionalização e sistematização, o que sem dúvida reflete coerência.

Efetivamente, apenas uma visão conjunta das figuras tributárias nos permite vislumbrar a coerência desse sistema, uma vez que a falta de uma visão sistemática pode acarretar a incoerência das normas enformadoras dos tributos. A coerência é necessária para que o conjunto dos impostos configure um sistema, já que pressupõe que esse conjunto de tributos esteja sujeito a princípios e critérios delimitados por objetivos⁸.

De um ponto de vista jurídico, um sistema fiscal é composto pelas normas reguladoras dos tributos, um verdadeiro corpo jurídico que também enforma uma ideia de um todo ordenado e coerente entre si: de um conjunto sistematizado e coeso de impostos, com o objetivo de arrecadar receitas para os cofres públicos, para a satisfação de necessidades públicas, como decorre das exigências da política económica.

⁵ Neste sentido GARCÍA, Felipe Romero, *El Valor Sistema Tributario: a cerca de Su Integración entre los Principios de la Imposición*, Cádiz, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005, p. 11

⁶ GONZÁLEZ, Antonio Jiménez, *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, 2004, pp. 111-112.

⁷ GONZÁLEZ, Eusebio, "El Sistema Tributario Español: Hipótesis de Racionalización y Homogeneización", in Ives Gandra Martins (dir.), *O Estado do Futuro*, S. Paulo, Pioneira, 1998, p. 175.

⁸ AÑOEROS, Jaime García, *Manual del Sistema Tributario Español*, 8.ª Edição, Madrid, Civitas, 2000, pp. 13-14.

Assim, terá de existir uma lógica entre o sistema fiscal racional e os fins por si prosseguidos, num sentido de um vínculo lógico por apelo a uma ideia geral de equilíbrio entre as duas realidades.

Como alertamos, este sistema tem como finalidade principal a busca de receitas fiscais para o financiamento dos gastos públicos, para os quais todos devem contribuir mediante a sua capacidade económica, o que releva duas ideias fulcrais: a justiça na repartição do encargo da tributação e a finalidade económica dessa mesma tributação⁹. Estas ideias são essenciais para a afetação de recursos e para uma redistribuição do rendimento, o que contribui logicamente para o crescimento económico, pautado, assim, pela observância das exigências provenientes dos princípios constitucionais¹⁰.

Justamente, o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei (bem como a proibição de qualquer discriminação) plasmado constitucionalmente em todos os textos fundamentais dos Estados-membros, possui uma enorme importância e densidade no âmbito fiscal, pressupondo uma distribuição dos encargos advenientes da tributação compatível com tal princípio.

Porém, a concessão de um determinado benefício ou vantagem fiscal por parte de um Estado pode afetar o princípio da igualdade. Então porque existem? Para a prossecução de certos objetivos económico-sociais ou outros fins que justificam o seu carácter excecional, pelo que terão de possuir um valor hierárquico superior ao do princípio da igualdade dos contribuintes¹¹. Daqui depreendemos que estes benefícios possuem uma natureza excecional, edificados para a tutela de interesses públicos extrafiscais proeminentes e, portanto superiores aos da própria imposição¹².

Então torna-se premente para aos Estados, no que respeita ao seu direito à receita, alcançarem os ingressos de que abdicaram num momento anterior.

Neste sentido, o conceito de coerência que vamos estudar centra-se e funda-se na necessidade de fazer corresponder a redução da base de tributação e o aumento dessa mesma base num momento posterior, dentro do mesmo ordenamento jurídico integrador de um sistema

⁹ Como está patente na nossa Constituição, nomeadamente no seu artigo 103.º, n.º 1, onde se encontra plasmado que *o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*.

¹⁰ RODRÍGUEZ, Isabel Encabo, “Los Sistemas Fiscales”, in Manuel J. Lagares Calvo (dir.), *Manual de Hacienda Pública*, Madrid, Tomo I, IEF, 1995, p. 594.

¹¹ Para uma contextualização clara desta problemática ver PEREIRA, M. H. Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.

¹² Como está patente no Estatuto dos Benefícios Fiscais português (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho), nomeadamente no seu art. 2.º.

fiscal. Neste caso, o sistema mantém-se coerente e harmónico, pois dá-se um nítido equilíbrio entre o regime fiscal e os seus fins (a prossecução de receitas para a prossecução de políticas públicas), uma relação de interdependência entre as duas realidades ou elementos.

Assim, do ponto de vista da receita, um Estado num momento inicial pode renunciar ao seu direito à cobrança e correspondente receita para os seus cofres pela concessão de uma determinada vantagem fiscal, com a convicção clara que a pretensão consubstanciada na renda será realizada em momento posterior. Ou seja, se um determinado Estado, neste caso membro da UE, conceder um benefício ou vantagem fiscal a um seu contribuinte, num momento subsequente irá preencher essa lacuna com imposição, o que contribuirá necessariamente para a subsistência da harmonia de todo o regime e, correlativamente, de estabilidade ao nível das receitas, alcançando, assim, um sistema coerente.

Esta ideia de coerência configura-se, deste modo, como um interesse essencial dos Estados-membros da UE, a sua importância é tão grande que mereceu tutela jurisdicional por parte das instâncias europeias, nomeadamente o Tribunal de Justiça.

Efetivamente, o TJUE incorporou a ideia de coerência dos sistemas fiscais nacionais, por apelo a uma compensação entre vantagens e desvantagens fiscais, como aconteceu na jurisprudência fundadora deste princípio no direito europeu: o Acórdão *Bachmann*¹³, onde o TJUE reconheceu que era necessário à coerência do sistema fiscal belga manter a ligação entre a dedutibilidade de cotizações de seguros de doença e invalidez ou por velhice e morte e a tributação dos valores devidos pelas seguradoras, uma vez que era nesse Estado que a dedução era permitida. Assim, a coerência foi entendida como a conservação de um equilíbrio entre as deduções operadas nas cotizações dos contribuintes que concorreram para um regime de seguro e a imposição que recaía sobre as seguradoras, dentro do regime fiscal belga.

A conceção da coerência do sistema fiscal compete a cada Estado-membro, como veremos, contudo, o Tribunal de Justiça construiu o seu próprio conceito de coerência, como está patente na segunda Parte, centrado na ideia de que, num sistema fiscal de um determinado Estado-membro, pode existir uma estreita relação ou simetria lógica, entendida como um

¹³ Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Hans-Martin Bachmann v Estado Belga*, Processo C-204/90, parágrafo 22, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Para uma clara contextualização desta problemática ver infra Ponto 2. O ACÓRDÃO *BACHMANN*: O NASCIMENTO DE UMA NOVA CAUSA JUSTIFICATIVA, da Parte II.

equilíbrio, entre uma vantagem fiscal concedida num determinado momento e a correlativa carga tributária imposta noutra momento¹⁴.

Mas quando é que o princípio da coerência pode colocar em causa as liberdades fundamentais previstas no TFUE e enformadoras do Mercado Comum Europeu?

1.2. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS E O MERCADO ÚNICO EUROPEU: OS ELEMENTOS TRANSNACIONAIS

De uma forma geral, o TJUE faz uma ponderação da compatibilidade de uma determinada medida adotada por um Estado-membro, para manter a coerência do seu sistema fiscal, com alguma liberdade fundamental. Compatibilidade que a existir se justifica pela proteção de um interesse válido suscetível de legitimar um efeito discriminatório ou restritivo: a coerência fiscal.

Tal deve-se ao facto do princípio da coerência poder ser de natureza incompatível com o acervo das liberdades fundamentais e, dessa forma, do mercado único europeu e do direito europeu. Justamente, um sistema alegadamente coerente defronta-se com uma série de dificuldades e obstruções no mercado interno europeu, pois se determinado contribuinte, tendo beneficiado de uma vantagem fiscal num Estado-membro lançar mão dos seus direitos de circulação, conferidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da UE, e deslocar-se para outra jurisdição fiscal (outro sistema fiscal), provoca necessariamente grandes dificuldades para o Estado-membro de saída em realizar as receitas, que na sua expectativa estariam somente temporariamente perdidas. Já que se dá um desequilíbrio no sistema, o que acarreta a perda de receitas substanciais para os cobres públicos, pondo em causa um dos interesses essenciais dos Estados: a coerência fiscal que permite a arrecadação estável de receitas tributárias.

¹⁴ THIEL, Servaas van, "Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules that Can Be Ready Applied by National Courts", in Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, 2008, p. 89.

Daqui se afere que o Estado-membro de saída procurará obviamente quer negar determinada vantagem fiscal a uma situação que ultrapasse as suas fronteiras (a situações transfronteiriças ou transnacionais), como aconteceu no Acórdão *Bachmann*, bem como vincular as receitas ao seu domínio fiscal, como se deu no Acórdão *Daily Mail*¹⁵. Em ambos os casos os Estados-membros ancoraram-se no fundamento das discriminações ou restrições de saída se encontrarem justificadas pela necessidade de prevenção das perdas fiscais, afetando a sua política fiscal, argumentos que não colheram¹⁶.

Neste sentido, se olharmos para a jurisprudência do TJUE onde o argumento da coerência foi invocado¹⁷ conseguimos comprovar que existe uma constante busca de compensação das perdas resultantes de determinadas vantagens fiscais, independentemente dos rendimentos que deram azo a tais vantagens já terem sido sujeitos a tributação noutro Estado-membro¹⁸.

Nesse caso, o sistema fiscal nacional alegadamente coerente poderá entrar em conflito com as liberdades fundamentais enformadoras de um mercado comum que se quer integrado. Daí a necessidade dos Estados-membros da UE justificarem tais derrogações ao TFUE, com fundamento de que as suas medidas fiscais nacionais se mostram essenciais para assegurar todo um conjunto coerente, que é o próprio sistema fiscal nacional.

Esta questão leva-nos indubitavelmente para a perceção da necessidade de um conceito de coerência comumente aceite pelas Administrações fiscais nacionais e pelo Tribunal de Justiça.

Efetivamente, é jurisprudência assente que, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-membros estes devem exercer esta competência no respeito do direito da União¹⁹. Desta forma, e para uma correta perceção do quadro enformador do conceito de

¹⁵ Acórdão de 27 de Setembro de 1988, *A Rainha v HM Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust Plc*, Processo 81/87, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁶ VANISTENDAEL, Frans, “Cohesion: The Phoenix Rises from His Ashes”, in *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 4, 2005, p. 89.

¹⁷ Ver infra PARTE II – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS.

¹⁸ Neste sentido VANISTENDAEL, Frans, “Cohesion: The Phoenix Rises from His Ashes”, op. cit., p. 216.

¹⁹ Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt v Roland Schumacker*, Processo C-279/93, parágrafo 21, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Como ainda se encontra patente na jurisprudência mais recente do TJUE, mormente no Acórdão de 20 de Janeiro de 2011, *Comissão v Grécia*, Processo C-155/09, parágrafo 39, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 16 de Junho de 2011, *Comissão v Áustria*, Processo C-10/10, parágrafo 23, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 1 de Dezembro de 2011, *Comissão v Bélgica*, Processo C-250/08, parágrafo 33, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

coerência do sistema fiscal nacional e do primeiro quadro de análise do TJUE, é premente uma análise do espaço em que este princípio se movimenta quando conflitua com o direito europeu pela convivência com situações transfronteiriças, ou seja, o mercado comum europeu, mercado esse pautado pela existência e manutenção de uma série de liberdades fundamentais, que operam como pilares e cláusulas de salvaguarda desse mesmo mercado.²⁰

De facto, a criação de um Mercado Comum²¹, previsto no Tratado sobre o Funcionamento da UE, tornou possível a existência de uma área económica comum, que teve como principal premissa a construção de um espaço sem barreiras interiores que obstruíssem à livre circulação dos fatores produtivos, ou seja, a possibilidade de bens, pessoas, serviços e capitais poderem circular livremente²². O Mercado Interno Europeu corresponde, assim, a uma modalidade de integração económica, implicando a construção de uma união aduaneira e a instituição da liberdade de circulação dos referidos fatores produtivos.

Daqui apercebemo-nos da importância das liberdades fundamentais, configurando-se como um verdadeiro pilar em que a constituição do Mercado repousa e, conseqüentemente, onde a própria União se funda. Elas são o pressuposto e fim do Mercado Comum²³.

²⁰ Não se aplicando, portanto, às situações puramente internas como resulta da jurisprudência do TJUE, a título de exemplo Acórdão de 18 de Outubro de 1990, *Massam Dzodzi v Estado Belga*, Processos apensos C-297/88 e C-197/89, parágrafo 36, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 8 de Novembro de 1990, *Krystyna Gmurzynska-Bscher, Galerie Gmurzynska v Oberfinanzdirektion Köln*, Processo C-231/89, parágrafo 25, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 17 de Julho de 1997, *A Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Processo C- 28/95, parágrafo 25, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>.

²¹ Para uma visão mais pormenorizada do Mercado Comum Europeu ver BARENTS, René, "The Single Market and National Tax Sovereignty", in Sjaak J. J. M. Jansen (dir.), *Fiscal Sovereignty of Member States in an Internal Market: Pass and Future*, Kluwer Law International, 2011, pp. 51-72. BOADA, Joan Elias/SOLER, Monserrat Millet, "El Mercado Interior Europeo", in Joaquim Muns (dir.), *Lecturas de Integración Económica. La Unión Europea*, 3.ª edição, Universitat de Barcelona, 2005, pp. 173-216. PELKMANS, Jacques, "Economic Concept and Meaning of the Internal Market", in Jacques Pelkmans, Dominik Hanf e Michele Chang (dir.), *The EU Internal Market in Comparative Perspective: Economic, Political and Legal Analyses*, P.I.E. Peter Lang, 2008, pp. 29-76. WEATHERILL, Stephen, "The Internal Market", in Steve Peers e Angela Ward (dir.), *The EU Charter of Fundamental Rights: Politics, Law and Policy*, Hart Publishing, 2004, pp. 183-210.

²² Vamos circunscrever a nossa análise à fiscalidade direta, pelo que não nos debruçaremos sobre a liberdade de circulação de mercadorias (bens), já que possui um menor impacto a este nível, embora a distinção entre fiscalidade direta e indireta seja pouco rigorosa a nível europeu, como alerta a doutrina, contudo vamo-nos arredar de tal discussão. Para uma contextualização desta discussão ver DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra Editora, 2010, p. 13.

²³ Tais liberdades de circulação são absolutamente fulcrais para alcançar os objetivos vertidos no art. 26.º do TFUE, isto é, a prossecução comum de políticas económico-sociais, através da criação de um mercado interno, para a qual é necessária uma liberdade de circulação de pessoas que se refere à faculdade dos nacionais de um Estado-membro se deslocarem para outro Estado-membro com o objetivo de ali desenvolverem a sua atividade económica. O que pressupõe, para a sua efetiva realização,

Assim, os Estados-membros alegam o princípio da coerência perante o Tribunal de Justiça para não perderem o seu direito às receitas fiscais em situações transnacionais, existindo uma necessidade de correspondência entre a redução e o aumento da base de tributação, necessidade essa que se pode materializar nos seguintes elementos:

1. Perdas e lucros correlativos;
2. Deduções e correspondentes benefícios, como contribuições e benefícios de anuidade;
3. Receitas e despesas incorridas para obter as primeiras;
4. Ganhos de capital, mais-valias, e a tributação destes sobre a sua realização²⁴.

No mesmo sentido, a coerência, analisada numa vertente funcional, de um determinado sistema fiscal será um argumento válido em situações específicas, que podemos dividir em três categorias:

- a) A coerência a nível interno entre a dedutibilidade das perdas e a tributação das receitas;

a adoção de determinadas medidas, nomeadamente a eliminação de obstáculos à entrada, permanência e saída de um nacional de um Estado-membro para outro Estado-membro, bem como a eliminação de entraves ao acesso e exercício dessa atividade económica em qualquer Estado da União, de acordo com o estipulado nos arts. 45.º a 55.º do Tratado sobre o Funcionamento, podendo-se decompor em duas outras liberdades: a liberdade de circulação de trabalhadores (arts. 45.º a 48.º do TFUE) que possibilita a solicitação ou aceitação por parte de pessoas físicas de propostas de trabalho noutros Estados-membros em condições paritárias com os nacionais desses Estados e a liberdade de estabelecimento (arts. 49.º a 55.º do TFUE), que se dirige ao direito das sociedades, bem como dos trabalhadores independentes, de criarem ou abrirem estabelecimentos secundários noutros Estados-membros. Já a livre prestação de serviços encontra-se consagrada do art. 56.º ao 62.º do TFUE. Também esta liberdade, para a sua plena efetivação, terá de gozar de duas condições: o livre acesso ao mercado e uma cláusula de igualdade nesse mesmo acesso. A primeira cumpre-se com o direito de o prestador do serviço (pessoa singular ou pessoa moral) prestar os serviços correspondentes à sua atividade específica temporariamente em qualquer outro Estado-membro. Já a segunda pressupõe e comporta a eliminação de qualquer restrição de acesso ao sector dos serviços, bem como a supressão de toda e qualquer discriminação de tratamento do prestador de serviços a nível europeu. Por último, temos a liberdade de circulação de capitais, tal como se encontra plasmada no art. 63.º n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da UE. Esta liberdade impõe a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-membros e entre estes e terceiros Estados (contrariamente às outras liberdades). Esta liberdade é também aplicável aos pagamentos, como resulta do n.º 2 do art. 63.º do TFUE, que consagra uma proibição similar à do n.º 1 do mesmo artigo.

²⁴ TERRA, Ben J. M./WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2008, p. 361.

- b) Vantagens recebidas como fatores de compensação por pessoas ou sociedades alegadamente discriminadas;
- c) Diferenças perceptíveis na posição ou situação fiscal entre contribuintes favorecidos e não favorecidos.

Cada uma destas categorias requer uma adequada ponderação sobre a posição relativa das partes. Efetivamente, os Estados-membros alegaram este princípio com fundamento numa série de motivos, diferentes entre si e que por vezes não se coadjuvam. Aferimos esta ideia dos motivos enformadores ou fundamentadores da coerência do sistema fiscal na ótica dos Governos dos Estados-membros, como resulta da jurisprudência que será analisada na segunda Parte. O que nos leva a uma conclusão lógica: os Estados-membros da UE possuem uma visão ou entendimento diferenciado da conceção da coerência dos sistemas fiscais nacionais (da ideia de coerência), podendo efetuar vários tipos de interpretações, de forma a aferirem da correspondência entre a concessão de determinada vantagem fiscal e a sua tributação correlativa e subsequente, o que contribui para a ambiguidade e imprecisão do próprio conceito de coerência²⁵.

Este conceito possui uma natureza difusa, através dele o TJUE pretendia levar em conta as circunstâncias, ao nível interno, entre as regulamentações dos Estados-membros em matéria fiscal, que oneram os contribuintes e outras disposições que lhes fossem favoráveis, como, por exemplo, a dedutibilidade de prestações ou prémios de seguros²⁶.

A imprevisibilidade subjacente a este princípio estará evidenciada em toda a nossa análise posterior, tanto a nível da sua construção como causa justificativa, onde se imiscuiu com uma série de outras causas justificativas (tanto aceites como rejeitadas pelo TJUE), como na sua concreta exposição a nível prático em várias correntes jurisprudenciais, tal como serão tratadas por nós.

²⁵ Mas não só, com efeito, o próprio conceito de interesse geral construído pelo Tribunal de Justiça é amplo e mal definido, até mesmo a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal tal como foi sustentada no Acórdão *Bachmann* foi considerada indefinida. Neste sentido HINNEKENS, L./SCHELPE, D., "Case law, Notes on Bachmann", in *EC Tax Review*, vol. 1, n.º 1, 1992, p. 58. De facto, o TJUE não precisou o conceito de razão imperiosa de interesse geral, deixando aos Estados-membros uma grande margem de manobra ou cláusula aberta.

²⁶ Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl ao Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), apresentadas em 1 de Junho de 2006, ponto 72, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

1.3. OS CRITÉRIOS AFERIDORES DA COMPATIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA COM O DIREITO EUROPEU

Perante este esquema legal consagrador das liberdades fundamentais, enquanto uma verdadeira esfera de proteção do mercado único europeu, bem como a imprecisão dos motivos enformadores da coerência fiscal, torna-se imperativo uma análise aos critérios aferidores utilizados pelo Tribunal de Justiça, a fim de apreciar se um determinado comportamento ou tratamento, consubstanciado numa disposição fiscal, levada a cabo por um determinado Estado-membro com o nítido objetivo de manter a coerência do seu sistema fiscal é contrária ao direito europeu.

Realmente, o TJUE construiu, a nível jurisprudencial, critérios a fim de averiguar se uma disposição fiscal interna tendo em vista a manutenção da coerência fiscal de um determinado Estado-membro (ou de outro interesse legítimo) limita ou conflitua com as liberdades fundamentais, de onde se demarcam pela sua importância os preceitos discriminação e restrição²⁷, que analisaremos de seguida.

²⁷ Para além das situações configuradoras de tratamentos discriminatórios ou restritivos, ou seja, os tratamentos concretizados nos critérios relevados pelo TJUE, também são de salientar as disparidades. Enquanto no caso das discriminações e restrições as disposições internas dos vários Estados-membros são incompatíveis com as liberdades fundamentais (tal como plasmadas no TFUE) e, dessa forma, somente são admissíveis excepcionalmente, desde que interpretadas restritivamente, pois são fruto de uma incompatibilidade de um ordenamento jurídico-fiscal (uma única jurisdição) com o direito europeu. Já no segundo caso, as medidas fiscais nacionais levam a *...disparidades de tratamento que possam resultar, para as pessoas e empresas sujeitas à jurisdição da comunidade, das divergências existentes entre as legislações dos diferentes Estados-membros, desde que estas não afetem todas as pessoas a quem são aplicáveis, segundo critérios objetivos e sem ter em conta a sua nacionalidade* (Acórdão de 12 de Julho de 2005, *Egon Schempp v Finanzamt München V*, Processo C-403/03, parágrafo 34, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>). Assim, as disparidades resultam das diferenças e consequentes distorções dos vários sistemas fiscais dos diversos Estados-membros, pelo que não se dá uma efetiva ingerência no direito europeu. Neste sentido TERRA, Ben J. M./WATTEL Peter J., *European Tax Law*, op. cit., pp. 68-69. CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006, p. 221. NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pp. 231-235.

1.3.1. O CONTRIBUINTE EUROPEU ENQUANTO CIDADÃO DA UE E O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

Primeiramente cumpre esclarecer que os beneficiários das liberdades fundamentais não podem ser entendidos como meros sujeitos económicos, mas como cidadãos e cidadãs da União Europeia, possuindo, assim, uma cidadania multinível²⁸. Esta cidadania a nível europeu abrange as pessoas singulares (físicas) que possuam a nacionalidade de um Estado-membro da União, as sociedades constituídas em conformidade com o regime legal de determinado Estado-membro e tendo a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na UE, também são consideradas cidadãs da União. Esta cidadania configura-se, desta forma, num vínculo jurídico comum que liga todos os nacionais dos Estados-membros à União Europeia²⁹.

Os direitos que conformam esta cidadania a nível europeu são maioritariamente de carácter económico-social, nomeadamente as liberdades de circulação e residência, bem como

²⁸ Efetivamente, o art. 20.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE institui a cidadania ao nível da União Europeia, fisionando-se que é cidadão europeu qualquer pessoa que detenha nacionalidade de um Estado-membro, constituindo esta numa cidadania complementar da nacional, não a podendo substituir. Esta cidadania pressupõe que, no âmbito de aplicação do TFUE, os nacionais da UE, se encontrem na mesma situação, a usufruir do mesmo tratamento jurídico, independentemente da sua nacionalidade. Tal resulta diretamente da Jurisprudência do TJUE, defendendo que o estatuto do cidadão da União Europeia tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos diversos Estados-membros, o que possibilita aos cidadãos nacionais que se encontrem na mesma situação obterem, no domínio de aplicação do Tratado, o mesmo tratamento jurídico, independentemente da nacionalidade, salvo as exceções expressamente previstas a esse respeito. Como se afere da jurisprudência do TJUE: Acórdão de 11 de Setembro de 2007, *Comissão das Comunidades Europeias v República Federal da Alemanha*, Processo C-318/05, parágrafo 125, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 11 de Setembro de 2007, *Herbert Schwarz e Gootjes-Schwarz v Finanzamt Bergisch Gladbach*, Processo C-76/05, parágrafo 86, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 20 de Setembro de 2001, *Rudy Grzelczyk v Centre Public d'Aide Sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Processo C-184/99, parágrafo 31, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 11 de Julho de 2002, *Marie-Nathalie d'Hoop v Office National de l'Emploi*, Processo C-224/98, parágrafo 28, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 2 de Outubro de 2003, *Carlos Garcia Avello v Estado Belga*, Processo C-148/02, parágrafo 22, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 29 de Abril de 2004, *Heikki Antero Pusa v Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö*, Processo C-224/02, parágrafo 16, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²⁹ MARTIN, Nuria Beloso, "La Construcción de un Espacio Social Europeo", in M. Susana Nonetto e M. Teresa Piñero (dir.), *Ciudadanía y Costos Sociales, los Nuevos Marcos de Regulación*, Madrid, Kykinson, 2004, p. 144.

a igualdade de tratamento. Tais direitos consubstanciam-se, desta forma, no direito de livre circulação e residência no território da UE; direitos de participação política no local de residência; a proteção do cidadão da UE fora da União; o direito de dirigir-se às Instituições Europeias; o direito de petição perante o Parlamento Europeu; o direito de apresentar reclamações perante o Provedor de Justiça Europeu³⁰.

Neste âmbito, ganha particular importância o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, plasmado no art. 18.º do TFUE, esta disposição é uma cláusula geral de proibição de qualquer discriminação baseada na nacionalidade.

Contudo, as liberdades fundamentais não podem ser aplicadas a situações puramente internas de um Estado-membro, isto é, o seu conteúdo circunscreve-se ao âmbito de aplicação do TFUE, só se aplicando assim a situações transfronteiriças, quando um contribuinte (pessoa física ou moral) se desloca na União Europeia fazendo uso das liberdades fundamentais (para trabalhar, prestar serviços noutro Estado-membro, por exemplo), como vimos, trata-se de jurisprudência assente³¹. Desta forma, o art. 18.º do TFUE aplicar-se-á quando um contribuinte nacional de um Estado-membro faz uso de uma ou de várias liberdades plasmadas no Tratado, mas a cláusula geral de não discriminação também é aplicada quando outra pessoa, como o cônjuge, lança mão de uma liberdade³².

Este princípio é absolutamente fundamental para a construção europeia, especialmente para a criação e manutenção do mercado interno, pela proteção das liberdades económicas e, deste modo, do contribuinte a nível europeu, enquanto cidadão da UE. Esta proibição de discriminação, para além da sua cláusula geral que proíbe qualquer discriminação em razão da nacionalidade, é retomada na previsão normativa de cada liberdade³³. Tais manifestações do

³⁰ Idem, *ibidem*, p. 5. Quanto aos direitos enformadores da cidadania europeia ver também LARRUCEA, José António Girón, *La Unión Europea. La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario*, Sevilha, Universidade de Sevilha, 2002, pp. 623-629.

³¹ Acórdão de 7 de Fevereiro de 1979, *J. Knoors v Staatssecretaris van Economische Zaken*, Processo n.º 115/78, parágrafo 24, Coletânea da Jurisprudência 1979, pp. 00399 e ss.; Acórdão de 3 de Outubro de 1990, *Processo-crime contra Marc Gaston Bouchoucha*, Processo C- 61/89, parágrafo 13, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 31 de Março de 1993, *Dieter Kraus v Land Baden-Wuerttemberg*, Processo C-19/92, parágrafo 15, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 23 de Fevereiro de 1994, *Ingetraut Scholz v Opera Universitaria di Cagliari e Cinzia Porcedda*, Processo C- 419/92, parágrafo 9, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 27 de Junho de 1996, *P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën*, Processo C-107/94, parágrafo 32, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão *Egon Schempp*, cit., parágrafos 21-26.

³² Acórdão *Schempp*, cit., parágrafos 23-25; Acórdão de 16 de Maio de 2000, *Patrick Zurstrassen v Administration des Contributions Directes*, Processo C-87/99, parágrafo 26, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

³³ A cláusula geral do art. 18.º do TFUE é de aplicação subsidiária, não limitando o âmbito de aplicação de disposições especiais previstas no Tratado, mormente no que concerne às liberdades fundamentais, funcionando estas como *legis specialis*. Deste

princípio da não discriminação impõem uma interdição de qualquer diferenciação de tratamento não só com base na nacionalidade, mas também noutros critérios que produzem um resultado final similar.

1.3.2. O CRITÉRIO DISCRIMINAÇÃO: ESPECIAIS IMPLICAÇÕES NO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA

modo, o art. 18.º só possui uma aplicação independente ou autónoma quando não existirem disposições mais específicas previstas no TFUE. De facto, princípio do tratamento igualitário entre trabalhadores foi concretizado pelo Regulamento (CEE) n.º 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968 (Regulamento relativo à livre circulação de trabalhadores na União, publicado no JOUE L n.º 257, de 19 de Outubro de 1968, pp. 2-12. Este Regulamento foi sucessivamente alterado até ser revogado pelo Regulamento n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Abril de 2011, também relativo à livre circulação dos trabalhadores na UE, publicado no JOUE L n.º 141, de 27 de Maio de 2011, pp. 1-12. A referência ao Regulamento revogado deve entender-se ao Regulamento de 2011), que determinou a proibição de qualquer discriminação em função da nacionalidade, no que em especial diz respeito às condições de emprego, nomeadamente relativamente à remuneração, despedimento e reintegração profissional ou reemprego, estando desempregado (art. 7.º n.º 1 do Regulamento n.º 1612/68). Quanto ao direito de estabelecimento, a primeira parte do § 1.º do art. 49º do TFUE proíbe qualquer restrição à liberdade de estabelecimento de nacionais de determinado Estado-membro no território de outro Estado-membro. De igual forma, a escolha da forma legal apropriada pelos operadores económicos para o exercício das suas atividades económicas noutro Estado-membro (agências, sucursais ou filiais) não pode ser limitada por medidas discriminatórias, de acordo com art. 49.º, 1.º §, segunda parte do TFUE, (como decorre do Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão v República Francesa (Avoir fiscal)*, Processo 270/83, parágrafo 22, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, *CLT-UFA*, Processo C-253/03, parágrafo 14, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 18 de Julho de 2007, *Oy AA*, Processo C-231/05, parágrafo 40, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>). Já no tocante à livre prestação de serviços, o art. 56.º TFUE, que plasma uma proibição de restrições relativamente a esta liberdade, possui efeito direto, podendo, portanto, ser invocado perante os tribunais nacionais para a eliminação de qualquer discriminação em razão da nacionalidade ou da residência do prestador de serviços (Acórdão de 3 de Dezembro de 1974, *Johannes Henricus e Maria van Binsbergen v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Processo 33/74, parágrafo 27, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>). Por fim, também são proibidos os tratamentos discriminatórios e restritivos à liberdade de circulação de capitais e pagamentos, como resulta do art. 63.º do TFUE. Contudo, neste âmbito temos uma exceção: o art. 65.º n.º 1 do TFUE permite aos Estados-membros aplicarem disposições do seu direito fiscal que estabeleçam uma diferenciação entre contribuintes que não se encontrem numa situação comparável ou idêntica, em relação ao seu local de residência ou de investimento do capital. Mas com uma ressalva: esta limitação não pode configurar uma discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, como decorre do art. 65.º n.º 3 TFUE. Ver também LANG, Michael et al., *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 2004, pp. 276-277.

Está também sedimentado na Jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma discriminação consubstancia-se na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis, isto é, uma discriminação formal, ou pela aplicação da mesma regra a situações diferentes, a situações não comparáveis, ou seja, uma discriminação material³⁴, com a consequência óbvia em ambos os casos do surgimento de um tratamento menos favorável. Isto é, situações similares são tratadas de forma distinta, ou o inverso. O princípio da não discriminação tem, deste modo, como conteúdo a proibição da aplicação desigual da lei e perante a lei, numa situação onde uma pessoa física ou jurídica encontra-se em idênticas condições que outra e seja tratada de forma diferente, isto é, com a aplicação de um critério jurídico distinto³⁵. Trata-se de uma situação que deixa as pessoas, ou grupos delas (incluindo os Estados), sem a possibilidade de exercerem determinados direitos que se concedem às restantes pessoas, grupos ou Estados³⁶.

Daí o TJUE considerar que a legislação europeia reconhece um princípio geral de equidade ou não discriminação. Um princípio dessa índole implica que duas pessoas numa situação similar sejam tratadas da mesma forma³⁷, o que nem sempre acontece, como veremos.

³⁴ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 30; Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, Processo C-80/94, parágrafo 17, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão *Asscher*, cit., parágrafo 40; Acórdão de 29 de Abril de 1999, *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Estado Helénico)*, Processo C-311/97, parágrafo 26, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 14 de Setembro de 1999, *Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-AuBenstadt*, Processo C-391/97, parágrafo 21, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 22 de Março de 2007, *Raffaele Talotta v Estado Belga*, Processo C-383/05, parágrafo 18, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

³⁵ Condições aferidas através de um juízo de comparabilidade. Um exemplo clássico de comparabilidade é o de uma pessoa que exerce as suas liberdades de circulação (como é seu direito conferido pelo TFUE) em comparação a uma pessoa que permanece no Estado de origem. Assim, a situação plurilocalizada é comparada à situação hipotética de um contribuinte que permanece no Estado de origem. Isto é, o juízo de comparabilidade centra-se na apreciação de um mesmo tratamento, ou numa igualdade formal, configurando uma pré-condição para se aferir de uma discriminação, quer direta como indireta, pelo que se procura em todos os casos similitude de acordo com situações iguais, comparáveis ou similares. É suficiente que exista uma razão para que sejam análogas as situações equiparadas e se existir uma diferença de tratamento, esta deve estar justificada por uma razão lógica. Neste sentido ENGLAMAIR, Vanessa E., "The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation", in Michael Lang et al. (dir.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2.ª edição, Spiramus, 2010, pp. 53-55. TOBLER, Christa, *Indirect Discrimination, A Study into Developmente of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*, Intersentia, 2005, p. 43.

³⁶ PÉREZ, Armando Miranda, "Fiscalidad Indirecta, No Discriminación y Derecho Comunitario", in *Revista de la Facultad de Derecho de México*, n.º 242, 2004, p. 131.

³⁷ KENT, Penepole, *Law of the European Union*, 4.ª edição, Pearson Education, 2009, p. 79.

Justamente, se esta ideia geral de equidade, por apelo ao princípio da não discriminação, for ferida por um tratamento ou uma disposição fiscal de um dado Estado-membro, o que poderá acontecer com uma medida adotada para garantir a coerência de um sistema fiscal? Podemos ter uma discriminação, que poderá ser direta ou indireta.

A discriminação direta é explicitamente baseada num comportamento proibido, daí ser uma *discriminação visível*. Devido ao seu carácter ostensivo é possível concebê-la como intencional e objetivamente desfavorável, não sendo necessário provar a intencionalidade para se dar uma discriminação deste tipo³⁸. Este tipo de discriminação está indissociavelmente ligado a um comportamento proibido pelo Tratado sobre o Funcionamento da UE.

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade não proíbe somente as discriminações diretas ou ostensivas, mas também qualquer forma de discriminação indireta ou dissimulada, em obediência às normas referentes à igualdade de tratamento. Neste contexto estamos perante critérios de diferenciação, aparentemente neutros, mas com um impacto desproporcional sobre um determinado grupo ou objeto que é protegido por uma proibição explícita de discriminação³⁹. Tal efetiva-se através da aplicação de outros critérios de diferenciação, tal como a residência do contribuinte, que conduzem efetivamente ao mesmo resultado⁴⁰, mas sendo indistintamente aplicável.

Desta forma, as legislações que estipulem distinções com base no critério da residência aumentam o risco de funcionarem principalmente em detrimento de nacionais de outros Estados-membros, pois os não residentes são na maioria dos casos não nacionais⁴¹. Sendo esta

³⁸ Acórdão de 8 de Novembro de 1990, *Elisabeth Johanna Pacifica Dekker e Stichting Vormingscentrum voor Jonge Volwassenen (JVJ – Centrum) Plus*, Processo C-177/88, parágrafo 22, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>.

³⁹ WENTHOLT, Klaartje, “The Dutch General Act on Equal Treatment”, in I. J. J. Burgers, Klaartje Wentholt e Pauline C. Westerman (dir.), *Non Discrimination and Diversity*, Boom Juridische Uitgevers, 2000, p. 54.

⁴⁰ Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Klaus Biehl v Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg*, Processo C-175/88, parágrafo 13, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, *Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost*, Processo 152/73, parágrafo 11, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 13 de Julho de 1993, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, Processo C-330/91, parágrafo 14, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services Bv v Saatssecretaris van Financien*, Processo C-1/93, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>, parágrafo 15; Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 26; Acórdão *Talotta*, cit., parágrafo 17.

⁴¹ Acórdão *Biehl*, cit., parágrafo 14; Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 28; Acórdão *Asscher*, cit., parágrafo 38; Acórdão de 26 de Outubro de 1999, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund*, Processo C-294/97, parágrafo 35, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*, Processo C-324/00, parágrafo 28, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>. Ver GAMMIE, Malcolm, “The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union”, in

matéria de uma importância extrema, pois a maior parte dos países não tributam com base na nacionalidade, mas de acordo com o critério da residência, o que tem como consequência uma ocorrência menos frequente da discriminação direta, do que da discriminação indireta⁴².

Nesta mesma linha, se uma medida nacional estabelecer uma distinção meramente formal de situações diferenciadas, aplicando-se na realidade um tratamento similar, estamos perante uma discriminação indireta, proibida por ser contrária ao Tratado sobre o Funcionamento da UE⁴³.

O Tribunal de Justiça utilizou este critério, na modalidade de discriminação indireta (por não possuir uma natureza ostensiva), para apreciar a compatibilidade das disposições fiscais nacionais adotadas por determinado Estado-membro, com a finalidade de manterem a coerência do seu sistema fiscal.

De facto, na jurisprudência fundadora do princípio da coerência, o Acórdão *Bachmann*, o TJUE apreciou a compatibilidade de uma medida fiscal belga (que somente permitia a dedução aos rendimentos profissionais de prémios de seguro mediante a subscrição dos contratos perante uma sociedade mutualista reconhecida pelo Reino da Bélgica) com as liberdades fundamentais, nomeadamente a liberdade de circulação de trabalhadores e a livre prestação de serviços, concluindo, o TJUE, que tal limitação provocava um tratamento menos favorável aos trabalhadores que tinham celebrado contratos de seguro noutros Estados-membros, em regra cidadãos de outros Estados da UE, o que configurava uma discriminação indireta⁴⁴

Nos Acórdãos *Schumacker* e *Wielockx* estavam em causa medidas nacionais (alemãs e holandesas, respetivamente) que estipulavam um regime diferenciado baseado na condição residente/não residente. Efetivamente, em ambos os Acórdãos estavam em causa contribuintes sem residência habitual no país onde auferiam grande parte dos seus rendimentos, tendo o TJUE sustentado que um nacional que recebe a maioria dos seus proveitos no Estado-membro

Bulletin for International Taxation, vol. 57, n.º 3, 2003, p. 88; HELMINEN, Marjanna, *EU Tax Law, Direct Taxation*, Amesterdão, IBFD, p. 50.

⁴² ENGLAMAIR, Vanessa E., "The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation", op. cit., pp. 52-53.

⁴³ Acórdão *Sotgiu*, cit., parágrafo 11.

⁴⁴ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 9. Ver infra Ponto 2.1. SITUAÇÃO FACTUAL, DISCRIMINAÇÃO INDIRECTA, da Parte II, por referência à análise ao Acórdão *Bachmann*. Esta discriminação indireta também ficou patente no Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), cit., parágrafo 7.

do seu emprego encontrava-se em situação comparável com um residente desse Estado, pelo que se dava uma discriminação indireta⁴⁵.

Também no Acórdão *Svensson & Gustavsson*⁴⁶ o TJUE averiguou a compatibilidade com o direito europeu de um tratamento fiscal, neste caso luxemburguês, que somente permitia a bonificação de juros (para auxílio social a favor da habitação), quando o empréstimo para a construção, aquisição ou beneficiação de habitação fosse contraído junto de uma instituição de crédito reconhecida ou estabelecida em território luxemburguês, exigindo-se também a ocupação efetiva e permanente da habitação pelo requerente, o que discriminava as instituições de crédito não estabelecidas ou reconhecidas no Luxemburgo, bem como os contribuintes que tivessem contraído um empréstimo nessas instituições⁴⁷.

1.3.3. O CRITÉRIO RESTRIÇÃO: PRINCIPAL CRITÉRIO UTILIZADO PELO TJUE

Mas o critério discriminação não foi o único a ser utilizado pelo Tribunal de Justiça. Com efeito, a sua jurisprudência é clara ao plasmar que as liberdades fundamentais consagradas no TFUE não só proibem os tratamentos nacionais discriminatórios, mas também aqueles, que embora não constituindo uma discriminação, restringem as referidas liberdades⁴⁸.

⁴⁵ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafos 36-38; Acórdão *Wielockx*, cit., parágrafos 20-22. Ver infra Ponto 3.2.1. A COERÊNCIA FISCAL FUNDADA NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, da segunda Parte, referente ao Acórdão *Wielockx*.

⁴⁶ Acórdão de 14 de Novembro de 1995, *Peter Svensson e Lena Gustavsson v Ministro da Habitação e do Urbanismo*, Processo C-484/93, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>.

⁴⁷ *Ibidem*, parágrafos 9-15. Ver também infra Ponto 4.1. A AUSÊNCIA DE VÍNCULO DIRECTO: O ACÓRDÃO *SVENSSON & GUSTAVSSON*, da Parte II.

⁴⁸ A base deste operador surgiu no âmbito da liberdade de circulação de mercadorias, mas que foi posteriormente exportado para as outras liberdades fundamentais, como consta atualmente do art. 34.º do TFUE (art. 28 do TCE), onde se encontra plasmado que são proibidas, entre os Estados-membros as restrições quantitativas à importação, bem como todas as medidas de efeito equivalente. O que se concretizou na prática jurisprudencial com o Acórdão *Dassonville*, onde o TJUE defendeu que as medidas de carácter comercial adotadas pelos Estados-membros que possam obstaculizar (que possuam essa virtualidade) direta ou indiretamente, atual ou potencialmente ao comércio intracomunitário (Acórdão de 11 de Julho de 1974, *Procureur du Roi v Benoît e Gustave Dassonville*, Processo 8/74, parágrafo 5). Neste sentido NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal*

Enquanto que, o critério *(não) discriminação*, como vimos, aponta para a capacidade dos não nacionais concorrerem com os nacionais de determinado Estado-membro nos mesmos termos e condições, por apelo a uma ideia de equidade⁴⁹; uma restrição prende-se indubitavelmente com uma limitação ao acesso a um outro mercado⁵⁰. Esta limitação consubstancia-se em medidas fiscais nacionais que afetem ou tornam menos atrativo o exercício das liberdades fundamentais vertidas no Tratado sobre o Funcionamento da UE, desde que sejam aplicadas de forma não discriminatória, sejam suscetíveis de se encontrarem justificadas por razões imperiosas de interesse geral, sejam adequadas a garantir o objetivo que prosseguem e não ultrapassem o necessário para tal, como resulta da jurisprudência *Gebhard*⁵¹, numa clara coadjuvação da fórmula vertida no Acórdão *Dassonville* com a *rule of reason*⁵². Desta forma, devem ser consideradas como restrições todas as medidas que proíbem, perturbam ou tornam menos atrativo o exercício de uma liberdade⁵³. Assim, todas as disposições fiscais nacionais que criem obstáculos ou dissuadam um contribuinte a aceder ou a sair de um mercado também são proibidas pelo TFUE. Tal dota a aplicabilidade deste critério de uma maior facilidade, comparativamente ao operador *(não) discriminação*⁵⁴, o que explica em grande medida a tendência do Tribunal de Justiça em centrar a sua análise numa vertente restritiva das

Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais, op. cit., pp. 221-222.

⁴⁹ TERRA, Ben J. M./WATTEL Peter J., *European Tax Law*, op. cit., p. 44.

⁵⁰ Idem, *Ibidem*.

⁵¹ Acórdão de 30 de Novembro de 1995, *Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, Processo C-55/94, parágrafo 37, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>.

⁵² Ver próximo ponto: 1.4. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA.

⁵³ Acórdão de 23 de Outubro de 2008, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Processo C-157/07, parágrafo 30, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>, por referência ao Acórdão *Gebhard*.

⁵⁴ De facto, somente as discriminações com base na nacionalidade são proibidas pelo art. 18.º do TFUE, pelo que o âmbito de proteção das liberdades fundamentais no Tratado sobre o Funcionamento da UE é mais amplo, pois, a abordagem *(não) discriminação* pressupõe apenas que os não nacionais, no exercício das liberdades fundamentais, tenham um tratamento igualitário aos nacionais (estando também incluídas as distinções baseadas no critério residência, uma vez que tais diferenciações funcionam essencialmente em detrimento de nacionais de outros Estados-membros, já que os não residentes são geralmente não nacionais), já o operador *restrição* prevê que todos os obstáculos ao exercício dessas liberdades, concretizados por exemplo em disposições fiscais nacionais, têm de ser abolidas. Neste sentido HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law: Direct Taxation*, op. cit., pp. 61-62. BROE, Luc De, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation Conduit and Base Companies*, IBFD, 2008, p. 867.

disposições fiscais nacionais. Mormente a partir dos Acórdãos *Saint-Gobair*⁵⁵ e *Metallgesellschaft*⁵⁶, onde o TJUE voltou a sua análise para uma vertente restritiva, apesar das medidas fiscais nacionais possuírem um conteúdo potencialmente discriminatório, no que em especial concerne ao direito de estabelecimento, tendência esta que se alastrou à liberdade de circulação de capitais no Acórdão *Verkooijen* e posteriormente a todas as outras⁵⁷.

Também este critério foi usado pelo TJUE para aferir da compatibilidade de uma disposição fiscal nacional de um Estado-membro da UE com a finalidade de garantir a coerência do seu sistema fiscal com o direito europeu, *maxime* com as liberdades fundamentais, sendo este o critério fundamentalmente utilizado desde a jurisprudência *Asscher*⁵⁸.

Assim, e em jeito de conclusão deste ponto, se as disposições adotadas pelos Estados-membros a fim de garantirem a coerência dos seus sistemas fiscais conflituarem com as liberdades fundamentais possuirão um carácter discriminatório ou restritivo, pelo que serão, em princípio, proibidas, já que atentam contra as liberdades fundamentais configuradoras do mercado comum e, concomitantemente, com o direito europeu, a não ser que se encontrem justificadas. Ou seja, um tratamento conflituante com o direito europeu pode ser lícito e legítimo, desde que se encontrem preenchidas certas condições. Fica assim patente que, no raciocínio do Tribunal de Justiça, as medidas nacionais derogatórias das liberdades fundamentais poderão se encontrar justificadas se assegurarem um conjunto coerente, que é o próprio sistema fiscal nacional. Já que, a não contemplação da tributação das vantagens levaria a um desequilíbrio do sistema, o que acarretaria a perda de receitas substanciais para os cobres públicos.

Torna-se, assim, necessária a análise do último momento do raciocínio jurisprudencial tradicional do TJUE, ou seja, do método levado por ele a cabo de forma a aferir se uma disposição discriminatória ou restritiva a uma liberdade de circulação se pode encontrar justificada, não violando, dessa forma, o TFUE.

⁵⁵ Acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt Saint-Gobain*, Processo C-307/97, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁵⁶ Acórdão de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft Ltd a.o. v Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General*, Processo C-397/98, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁵⁷ Como salienta BORIA, Pietro, *Diritto Tributario Europeo*, Il Sole 24 Ore, 2005, p. 109

⁵⁸ Embora com algumas exceções, veja-se, por exemplo, o Acórdão *Eurowings* (cit.), no seu parágrafo 40, onde estava em causa uma regulamentação fiscal que reservava uma vantagem fiscal à maioria das empresas que alugavam bens a locadores estabelecidos na Alemanha (Estado-membro em questão), privando sempre dela os que alugavam bens a locadores estabelecidos noutros Estados-membros, o que implicava uma diferenciação de tratamento com base no local de estabelecimento do prestador de serviços, isto é, uma distinção de tratamento tendo por base o critério residência.

1.4. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA

Compete ao Tribunal de Justiça acautelar os postulados do Tratado sobre o Funcionamento da UE, que consagram as liberdades fundamentais de circulação, para que não sejam violadas pelas normas nacionais dos diversos Estados-membros. Qualquer norma restritiva ou discriminatória, que crie obstáculos àqueles princípios, será rejeitada, a menos que esteja justificada por motivos plausíveis contidos no TFUE ou por exigências imperativas de interesse geral.

Deste modo, podemos ter exceções às liberdades de circulação incluídas no Tratado sobre o Funcionamento da UE, ou seja, justificações escritas ou de dentro do catálogo; e as exceções por razões imperiosas de interesse geral, pela aplicação da *rule of reason*, isto é, justificações não escritas ou fora do catálogo⁵⁹.

De facto, um Estado-membro pode justificar uma medida formalmente discriminatória, desde que tal justificação de carácter geral esteja contida no TFUE, ou seja, os seus fundamentos estão plasmados a nível legal. Num primeiro grupo de justificações de carácter geral, aplicáveis portanto a todas as liberdades fundamentais, temos as razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública⁶⁰. Todavia, este grupo de justificações, comuns a

⁵⁹ No referente à terminologia justificações escritas/não escritas WEBER, Dennis, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Kluwer Law International, 2005, p. 16. Já no respeitante a justificações do catálogo/fora do catálogo NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, op. cit., pp. 236-239.

⁶⁰ Com efeito, no campo das liberdades fundamentais, o art. 45.º n.º 3 do Tratado sobre o Funcionamento dispõe que a liberdade de circulação de trabalhadores encontra-se limitada por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública. No que concerne à liberdade de estabelecimento, o art. 52.º do TFUE determina que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que estabeleçam um regime especial para os estrangeiros e que sejam justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública não são incompatíveis com o Tratado. Contudo, este normativo deve ser interpretado restritivamente, para que a sua aplicabilidade somente seja operada mediante uma ameaça real, com um grau de gravidade que

todas as liberdades fundamentais, é de difícil aplicabilidade à tributação direta, sendo inadequadas face a este campo de tributação, uma vez que este não prossegue nenhuma das três finalidades enunciadas diretamente no Tratado, ou seja, a ordem, segurança e saúde pública⁶¹.

Não obstante, o princípio da coerência dos sistemas fiscais, enquanto causa justificativa, não se encontra plasmado expressamente no Tratado sobre o Funcionamento da UE. Na verdade, este princípio pertence a um leque de causas justificativas construídas jurisprudencialmente, fundadas em razões imperiosas de interesse geral, pois configura um interesse fundamental dos Estados-membros, daí ter merecido tutela jurisprudencial por parte do TJUE.

Efetivamente, o princípio da coerência foi construído jurisprudencialmente, como uma causa justificativa fundamentada por razões imperiosas de interesse geral. O Tribunal de Justiça aceitou este princípio, primeiramente no Acórdão *Bachmann* como veremos, como uma causa válida e capaz de justificar uma derrogação ao Tratado sobre o Funcionamento da UE, para a proteção da coerência de determinado sistema fiscal, já que, e como já alertemos, determinadas medidas nacionais adotadas pelos Estados-membros da UE, com a finalidade de garantirem a coerência dos seus sistemas fiscais nacionais, podem configurar um tratamento discriminatório ou restritivo, conflituando, portanto, com uma liberdade de circulação. Mas podem ser justificadas, não violando, deste modo, o TFUE.

O TJUE aceita que um Estado-membro possa justificar um tratamento menos favorável, se tal barreira às liberdades fundamentais seja fundada por razões imperiosas de interesse geral

afete desvantajosamente um dos interesses da coletividade, como resulta claramente do Acórdão *Boucherau* (Acórdão de 27 de Outubro de 1977, *Regina v Pierre Bouchereau*, Processo 30/77, Recueil 1977, p. 1999). Já o art. 62.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE, em referência à livre prestação de serviços, remete diretamente para os artigos 51.º a 54.º, ou seja, as limitações expressamente previstas no TFUE ao direito de estabelecimento. Deste modo, também é aplicável aos serviços o art. 52.º, como foi explanado no parágrafo anterior, sendo que a livre prestação de serviços pode ser limitada por motivos de ordem, segurança e saúde pública. No tocante à livre circulação de capitais, o art. 65.º n.º 1, alínea b) do TFUE permite aos Estados tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou saúde pública.

⁶¹ NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, op. cit., p. 238. DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, op. cit., p. 127; DOURADO, Ana Paula, “Is it *Acte Clair*? General Report on the Role Played by CILFIT in Direct Taxation”, in Ricardo da Palma Borges e Ana Paula Dourado (dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdão, IBFD, 2008, p. 50; GAMMIE, Malcolm, “The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union”, op. cit., p. 92.

(ou razões imperativas de interesse geral). Pois, uma medida nacional restritiva pode-se configurar como essencial e inevitável para proteger uma razão prevista no TFUE ou alegada por um Estado-membro e desenvolvida pelo Tribunal de Justiça, ou seja, para a proteção de um interesse essencial de um Estado-membro, como a manutenção da coerência do seu sistema fiscal⁶².

Porém, como é que o Tribunal de Justiça averigua se determinada disposição fiscal nacional essencial e necessária para garantir a coerência de um sistema fiscal de um determinado Estado-membro se encontra justificada por razões imperiosas de interesse geral?

Na ausência de uma harmonização dos sistemas fiscais nacionais, cabe ao TJUE testar se uma medida nacional, embora restringindo uma liberdade de circulação prevista no TFUE, está legitimada por uma razão imperiosa de interesse geral. Para tal, a aplicação da medida tem de ser capaz de atingir o objetivo a que se propõe e terá de ser proporcional, ou seja, as medidas nacionais devem ser adequadas à realização do objetivo que prosseguem e para o efeito não podem ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo⁶³. Caso contrário, estaria aberto o caminho para uma utilização arbitrária do conceito de razão imperiosa de interesse geral, comprometedor do mercado interno europeu.

Mas que pressupostos terão de estar preenchidos em concreto para a aceitação do princípio da coerência enquanto causa justificativa construída pelo Tribunal de Justiça?

Através do chamado princípio (teste ou doutrina) da *rule of reason*⁶⁴, tal como foi desenvolvido pela primeira vez no Acórdão *Cassis de Dijon* no que concerne à tributação direta⁶⁵. Princípio este que possibilita que uma disposição nacional indiretamente discriminatória ou restritiva possa ser aceite pelo Tribunal desde que,

⁶² TERRA, Ben J. M./WATTEL Peter J., *European Tax Law*, op. cit., p. 31.

⁶³ Acórdão *Kraus*, cit., parágrafo 32; Acórdão de 15 de Dezembro de 1995, *Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL v Jean-Marc Bosman*, Processo C-415/93, parágrafo 104, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão *Gebhard*, cit., parágrafo 37; Acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations SA e Singer v Administration des Contributions*, Processo C-250/95, parágrafo 26, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; Acórdão de 21 de Novembro de 2002, *X e Y v Riksskatteverket*, Processo C-436/00, parágrafo 49, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁶⁴ Para uma perspetiva do teste da *rule of reason* ver ROTH, Elie, "The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation", in *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, vol. 56, n.º 1, pp. 67-140.

⁶⁵ De facto, a primeira aplicação da doutrina da *rule of reason* plasmou-se no campo da fiscalidade indireta, sendo formulada no Acórdão *Dassonville* (cit., pp. 00837 e ss. da Coletânea de 1974) que plasmou que as medidas nacionais restritivas das importações deveriam ser proporcionais e razoáveis tendo em conta os interesses nacionais e não deveriam distorcer arbitrariamente o comércio intracomunitário. Neste sentido CORDEWENER, Axel, *Europäische Grundfreiheiten und Nationales Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 441.

- *Primo*, a medida discriminatória ou restritiva seja aplicada de forma não discriminatória;
- *Secundo*, a medida seja necessária para proteger um interesse público legítimo (por razões imperiosas de interesse geral), como o interesse de um determinado Estado-membro em manter a coerência do seu sistema fiscal;
- *Tertio*, a medida também terá de ser adequada para garantir o objetivo a que se propõe, como a manutenção de um sistema fiscal nacional coerente;
- *Quarto*, as medidas nacionais não podem exceder o necessário para atingir esse objectivo⁶⁶, isto é, se, por exemplo, determinada medida adotada por um Estado-membro violadora das liberdades fundamentais se encontrar abstratamente justificada pelo princípio da coerência do sistema fiscal, esta terá de ser proporcional e necessária a esse mesmo objetivo.

Este teste baseado em quatro critérios, para se aferir da admissibilidade de uma medida restritiva, aplica-se da mesma forma a todas as liberdades de circulação, de modo a fomentar a praticabilidade e a certeza do ordenamento jurídico europeu.

Desta construção também se afere que só as discriminações indiretas podem ser consideradas, pois aplicam de forma indistinta um regime menos favorável a todos os nacionais e não nacionais, isto é, é aplicada independentemente da nacionalidade. Estes tratamentos compartilham assim características semelhantes às barreiras não discriminatórias que possibilitam o exercício das liberdades previstas no TFUE⁶⁷.

Ainda é de referir que as medidas nacionais de carácter restritivo adotadas com a finalidade de assegurar a coerência de um sistema fiscal nacional têm de ser proporcionais, isto é, os seus meios têm de se coadunar com os seus fins. Para tal, e de acordo com a fórmula construída pelo TJUE no Acórdão *Gebhard*, tais medidas terão de ser:

⁶⁶ Como resulta do Acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, *Rewe-ZentralAdvocate-General v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* (chamado regularmente por *Cassis de Dijon*), Processo 120/78, Coletânea da Jurisprudência de 1979 pp. 00649 e ss. No mesmo sentido, Acórdão *Gebhard*, cit., parágrafo 37; Acórdão *Futura*, cit., parágrafo 26; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 49; Acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão v França*, Processo C-334/02, parágrafo 28, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 11 de Março de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'économie, des Finances et de l'industrie*, Processo C-9/02, parágrafo 49, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>. Ver também, TERRA, Ben J. M./WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, op. cit., p. 49.

⁶⁷ GAMMIE, Malcolm, "The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union", op. cit., pp. 92-93.

- I. ... adequadas para garantir a realização do objetivo que prosseguem e
- II. não ultrapassarem o que é necessário para atingir esse objetivo⁶⁸.

Ou seja, têm de estar cumpridos dois requisitos, consubstanciados em dois subprincípios: o da adequação e o da necessidade. De facto, a medida nacional (ingerente das liberdades fundamentais), somente será admitida se for adequada ao objetivo a que se propõe prosseguir, isto é, a restrição terá de ser de natureza simétrica à necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional; também terá de ser objetivamente necessária para prossecução do objetivo proposto, não podendo ultrapassar o estritamente necessário para atingir tal objetivo, no sentido da exigência de utilizar meios menos restritivos, se existirem⁶⁹.

Mas, para além destas duas fórmulas de preenchimento obrigatório, a disposição fiscal atentatória de uma liberdade fundamental, para ser absolutamente admissível, tem de ser proporcionada em sentido estrito. Para tal terá de se dar um juízo de razoabilidade entre os custos e os benefícios da disposição em causa, isto é, entre as desvantagens dos meios relativamente às vantagens do fim⁷⁰.

A doutrina *rule of reason* possibilita, assim, o equilíbrio dos interesses dos Estados-membros, neste caso a manutenção da coerência dos seus sistemas fiscais nacionais (mas existem outros, como veremos adiante⁷¹), contrapostos aos da União Europeia, nomeadamente os consagrados pelas liberdades de circulação⁷². Mas também acentua uma política de aceitação

⁶⁸ Acórdão *Gebhard*, cit., parágrafo 37; no mesmo sentido Acórdão *Kraus*, cit., parágrafo 32.

⁶⁹ Neste sentido Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafos 44-45.

⁷⁰ Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *F. W. L. de Groot v Staatssecretaris von Financiën*, Processo C-385/00, parágrafos 64 e 103, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Comissão v França* (C-334/02), cit., parágrafo 29; Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirection für Tirol*, Processo C-315/02, parágrafo 48, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>. Neste sentido também as Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *OY AA*, apresentadas em 12 de Setembro de 2006, pontos 32, 66, 69-71, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

⁷¹ Com efeito, o TJUE aceita uma série de razões imperiosas de interesse geral (maioritariamente aplicadas no campo da fiscalidade indireta) como justificação de um comportamento discriminatório ou restritivo de uma liberdade fundamental. Neste sentido FURUSETH, Eivind, "Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law?", in *Intertax*, vol. 35, n.º 4, 2007, p. 263-264.

⁷² De facto, o Tribunal de Justiça atribui uma considerável amplitude aos Estados-membros no que concerne a um comportamento contrário ao direito europeu, pois não precisou de forma inequívoca o conteúdo, nem o alcance do conceito de razão imperiosa de interesse geral, como podemos aferir da natureza imprecisa do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais. Tal possibilita a adoção de medidas discriminatórias ou restritivas, desde que fundadas nessas razões. Trata-se de uma verdadeira *cláusula aberta*, que obsta à construção e integração europeia, à coesão das instituições da União. Daí, o Estado-membro deve mostrar que a medida que pretende justificar por estes motivos é adequada e necessária para atingir o seu

de um tratamento discriminatório ou restritivo por parte do Tribunal de Justiça bastante restrita. As reticências do TJUE em aceitar estes tratamentos devem-se certamente ao facto dessa adoção constituir uma derrogação do objeto central do Tratado sobre o Funcionamento da UE, isto é, um mercado interno sem fronteiras. O que se denota também da construção deste grupo de justificações: através de um processo implícito maioritariamente de ponderação abstrata, contrariamente às justificações previstas no Tratado sobre o Funcionamento da UE (de aplicabilidade imediata)⁷³.

Com efeito, estes tipos de exceções ao Tratado devem ser interpretados estritamente, pois a sua aplicação genérica limitaria os direitos dos contribuintes que não se envolveram numa problemática transnacional que ponha em causa a coerência de determinado sistema fiscal. O que efetivamente se dá na prática: com o Tribunal de Justiça a interpretar o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais como uma justificação a tratamentos discriminatórios e restritivos de forma estrita (ou restrita)⁷⁴.

Assim, o princípio da coerência fiscal é aceite pelo TJUE em casos excecionais por razões imperiosas de interesse geral, quando as medidas discriminatórias ou restritivas adotadas pelos Estados-membros são proporcionais ao objetivo por elas prosseguido e interpretadas estritamente, já que a coerência é um elemento objetivo relevante e apto a justificar um tratamento discriminatório ou restritivo a uma liberdade fundamental plasmada no TFUE⁷⁵. Pelo que, em resumo, podemos sustentar que o princípio da coerência, como as demais causas justificativas construídas jurisprudencialmente e fundadas em razões imperiosas de interesse geral, possui um carácter excecional e estrito, necessitando de passar, para a sua

objetivo específico, isto é, terá que demonstrar que essa medida é proporcional. O que implica que se existirem várias medidas adequadas, o Estado deve adotar a menos gravosa (onerosa) e os encargos impostos pela medida não devem ser desproporcionais em relação ao objetivo prosseguido, ou seja, a realização desse objetivo não deve ultrapassar o que é necessário para o atingir. Como decorre da jurisprudência do TJUE: Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 49; Acórdão *Futura*, cit., parágrafo 26; Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Processo C-446/03, parágrafo 35, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, Processo C-196/04, parágrafo 47, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁷³ NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, op. cit., pp. 238-239.

⁷⁴ Neste sentido PANAYI, Christiana H. J. I., *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Kluwer Law Internacional, 2007, p. 145.

⁷⁵ DOURADO, Ana Paula, "Is it *Acte Clair*? General Report on the Role Played by CILFIT in Direct Taxation", op.cit., p. 47.

admissibilidade num caso concreto, por um teste de proporcionalidade, enquanto último estágio da *rule of reason*.

Será seguidamente e sucintamente analisado o quadro jurisprudencial onde o princípio da coerência foi ponderado. Este exame é de um grande interesse, já que acentua, em grande medida, o carácter impreciso da conceção de coerência do sistema fiscal nacional. Nesse sentido, vamos culminar a abordagem destas realidades de um ponto de vista comparativo (de outras causas justificativas com o princípio da coerência), pois muitas das outras justificações alegadas pelos Estados-membros de alguma forma se imiscuem com o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, possuindo pontos em comum com este princípio, embora de forma indireta.

1.5. A EVOLUÇÃO GERAL DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO TJUE E OS SEUS PONTOS DE CONTACTO COM AS RESTANTES CAUSAS JUSTIFICATIVAS

O Tribunal de Justiça apreciou inúmeras vezes o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, o que acentua a natureza deste princípio enquanto interesse legítimo e, portanto, configurado jurisprudencialmente como razão imperiosa de interesse geral.

O primeiro pronunciamento do TJUE neste âmbito deu-se em 1992 com o Acórdão *Bachmann*, onde o argumento da coerência do sistema fiscal nacional foi aceite como causa justificativa a um comportamento discriminatório, violador, portanto, das liberdades fundamentais⁷⁶, uma vez que encontrou na sua factualidade, e sobre a qual nos debruçaremos no início da próxima Parte, um vínculo ou relação direta entre uma vantagem fiscal (no caso a dedutibilidade das contribuições referentes a seguros) e a correlativa tributação posterior (das pensões auferidas pelos segurados)⁷⁷, mantendo-se a coerência do sistema fiscal belga. Esta

⁷⁶ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 28.

⁷⁷ *Ibidem*, parágrafo 21.

doutrina foi seguida pelo TJUE no *Acórdão Comissão v Reino da Bélgica* (Processo C-300/90), nos mesmos contornos e termos do *Acórdão Bachmann*.

Todavia, o Tribunal de Justiça não seguiu uma linha coesa, tendo patenteado todo o seu percurso jurisprudencial onde este princípio foi alegado pela adoção de várias correntes ou linhas jurisprudenciais, por vezes conflituantes e contraditórias.

De facto, o *Acórdão Schumacker* abriu caminho para outro nível de análise deste princípio: o nível convencional, por referência à Convenção Modelo da OCDE, tal como desenvolvido no *Acórdão Wielockx*. Este *Acórdão* repensou o princípio da coerência, deixando de ser considerada a nível individual, passando à sua ponderação a nível global, por remissão para a reciprocidade das disposições vertidas nas Convenções de dupla tributação⁷⁸. Desta forma, dá-se uma nítida redução do alcance desta justificação.

Neste sentido, de encurtamento do seu âmbito, este princípio, enquanto causa justificativa, foi recusado posteriormente pelo Tribunal de Justiça, invocando para o efeito a falta de vínculo direto no regime fiscal em causa, aferido pela consideração de dois critérios: *mesmo contribuinte* e da *mesma espécie de imposto*⁷⁹.

Contudo, no *Acórdão Manninen*, o Tribunal de Justiça operou uma flexibilização de tais critérios, dando-se uma reinterpretção do princípio da coerência. Realmente, sustentou-se nesse *Acórdão* que o vínculo se estabeleça tendo em consideração o objetivo da legislação em causa (como prevenir ou atenuar a dupla tributação económica), estabelecendo-se, assim, uma coerência baseada na consideração da finalidade económica da medida, apesar do argumento da coerência não ter sido aceite em concreto neste caso⁸⁰.

⁷⁸ *Acórdão Wielockx*, cit., parágrafo 24.

⁷⁹ A título de exemplo ver *Acórdão Svensson e Gustavsson*, cit., parágrafo 18; *Acórdão Asscher*, cit., parágrafo 59; *Acórdão* de 28 de Outubro de 1999, *Skatteministeriet v Bent Vestergaard*, Processo C-55/99, parágrafo 24, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>; *Acórdão* de 13 de Abril de 2000, *C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchen*, Processo C-251/98, parágrafo 40, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; *Acórdão* de 6 de Junho de 2000, *Staatssecretaris van Financiën v Verkooijen*, Processo C-35/98, parágrafo 58, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; *Acórdão* de 3 de Outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, Processo C-136/00, parágrafo 37, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; *Acórdão X e Y*, cit., parágrafo 53; *Acórdão* de 7 de Setembro de 2004, *Petri Mikael Manninen*, Processo C-319/02, parágrafos 45 e 46, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁸⁰ Conceção seguida pelo Advogado Geral Poiras Maduro nas suas Conclusões ao *Acórdão Marks & Spencer* (apresentadas em 7 de Abril de 2005, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>).

Com especial incidência no Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)⁸¹, o TJUE voltou ao seu entendimento da coerência como estabelecida entre um vínculo direto entre a tributação e a vantagem fiscal tendo por base os critérios *mesmo contribuinte* e *mesma espécie de imposto*.

Mas, com o Acórdão *Krankenheim*, o teorema *Bachmann* foi recuperado. Efetivamente, o Tribunal de Justiça considerou existir um vínculo direto, bem como pessoal e material, já que o acréscimo das perdas previsto no regime fiscal em causa não podia surgir dissociado da tomada em conta das mesmas num momento anterior⁸².

O princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, enquanto objeto deste estudo é sem dúvida dinâmico, pois, apesar de ter sido aceite como causa justificativa no Acórdão *Bachmann*, a coerência, ou melhor, o sua conceção não foi explanada claramente, tarefa que o Tribunal de Justiça tentou concretizar nos Acórdãos posteriores em que esta razão imperiosa de interesse geral foi alegada, apesar da inconsistência das várias abordagens, como facilmente nos apercebemos das linhas jurisprudenciais a que deu azo.

Para além deste percurso jurisprudencial pouco coeso, que teremos de oportunidade de analisar detalhadamente na Parte II, o princípio da coerência possui também uma natureza imprecisa, pela sua ponderação a nível interno pelos Estados-membros, bem como pela sua imiscuição com outras causas justificativas.

Para esta imprecisão contribui a construção jurisprudencial de outras causas justificativas, também por razões imperiosas de interesse geral, tanto aceites como recusadas pelo TJUE, que se diluem e imiscuem com o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais.

Na verdade, os Estados-membros têm alegado as várias causas justificativas de forma quase indistinta por apelo a uma única categoria, assim, é-nos possível discernir a imprecisão e incerteza patentes no conceito de interesse geral, ou melhor, nas justificações a ele referidas⁸³.

Essa mesma categoria base a que todas as razões imperiosas de interesse geral podem levar, numa visão mais ampla, pode-se reconduzir a uma ideia de coerência. De facto, as outras justificações invocadas por razões imperiosas também poderiam caber no conceito de coerência.

⁸¹ Acórdão de 30 de Janeiro de 2007, *Comissão v Dinamarca*, Processo C-150/04, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

⁸² Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafos 42 e 43.

⁸³ Neste sentido VANISTENDAEL, Frans, “Cohesion: The Phoenix Rises From His Ashes”, op. cit., p. 215.

Como é facilmente perceptível, a finalidade última de um sistema fiscal coerente é incrementar as receitas tributárias, a que se junta uma necessária carência de transparência.

Esta dualidade estabelecida entre o incremento das receitas fiscais e a necessidade de transparência do sistema fiscal nacional mostra vários pontos de contacto entre o princípio da coerência e outras causas de justificação, senão vejamos:

O argumento da coerência do sistema fiscal visa assegurar o as receitas de um determinado Estado-membro, receitas essas que foram subtraídas pela concessão de determinada vantagem fiscal e pela frustração ou dificuldade da sua tributação posterior, quando um contribuinte que as usufrui num determinado sistema fiscal se desloca posteriormente para outra jurisdição jurídico-tributária, o que lhe é lícito pela utilização das liberdades fundamentais plasmadas no TFUE. Assim, a luta contra a redução das receitas fiscais associa-se indubitavelmente à ideia de coerência. Embora este argumento, quando considerado isoladamente, foi rejeitado liminarmente pelo Tribunal de Justiça enquanto objetivo de cariz eminentemente económico. Pelo que não pode ser aceite como razão imperiosa de interesse geral e, dessa forma, justificar uma desigualdade de tratamento, isto é, uma medida incompatível com determinada liberdade fundamental⁸⁴.

De igual forma, a luta contra a evasão e fraude fiscal, consubstanciada em medidas de combate a práticas abusivas, tendo como objetivo a prevenção de esquemas puramente artificiais destinados a atrair benefícios injustificados⁸⁵, dando-se um efetivo corte na afetação de

⁸⁴ Acórdão *Avoir fiscal*, cit., parágrafo 25; Acórdão de 16 de Julho de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, Processo C-264/96, parágrafo 28, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Metallgesellschaft*, cit., parágrafo 59; Acórdão *Saint-Gobain*, cit., parágrafo 51; Acórdão *Verkooijen*, cit., parágrafo 48; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 50; Acórdão *Danner*, cit., parágrafo 56; Acórdão de 26 de Junho de 2003, *Försäkringsctiebolaget Skandia (publ) e Ola Ramstedt v Riksskatteverket*, Processo C-422/01, parágrafo 51, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 18 de Setembro de 2003, *Bosal Holding v Staatssecretaris van Financiën*, Processo C-168/01, parágrafo 42, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Lenz*, cit., parágrafo 40; Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 42.

⁸⁵ Este argumento foi considerado pelo TJUE como razão imperiosa de interesse geral, por diversas vezes admitida, como consta da sua jurisprudência: Acórdão *ICI*, cit., parágrafo 26; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafos 60 e 61; Acórdão *Lankhorst-Hohorst*, cit., parágrafo 37; Acórdão *Lastegrie du Saillant*, cit., parágrafo 50; Acórdão *Marks & Spencer*, cit., parágrafo 57; Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, Processo C-255/02, parágrafo 92, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Cadbury Schweppes*, cit., parágrafos 51 e 55; Acórdão de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, Processo C-524/04, parágrafo 74, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 4 de Dezembro de 2008, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH v Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*, Processo C-330/07, parágrafos 29 e 35, disponível em [44](http://eur-</p></div><div data-bbox=)

recursos financeiros para satisfazer as políticas governamentais, consubstanciadas em prestações típicas dos Estados Sociais de Direito, uma verdadeira quebra das suas receitas orçamentais⁸⁶. Deste modo, a coerência do sistema fiscal nacional é posta em causa, essencialmente pela diminuição das receitas estatais. Face a esta problemática, os regimes fiscais nacionais, bem como as administrações fiscais internas comprometeram-se (e comprometem-se) a lançar mão de várias medidas para a prevenção de tais comportamentos: alguns Estados introduziram no seu ordenamento jurídico normas de combate à evasão e fraude fiscal, enquanto que outros apoiaram-se na jurisprudência do TJUE para extrair doutrinas a fim de diminuir e atenuarem essas condutas⁸⁷. Mas o que releva é que estas medidas, para além de atenuarem e prevenirem a evasão e a fraude fiscal, possibilitam e asseguram a manutenção da coerência do sistema fiscal a nível nacional.

Também os controlos fiscais efetivos⁸⁸, relevam para a coerência dos sistemas fiscais. Com efeito, somente se alcança um sistema fiscal coerente quando exista uma supervisão e

lex.europa.eu e em <http://curia.europa.eu>. Neste sentido ver Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Cadbury Schweppes*, apresentadas em 2 de Maio de 2006, pontos 85 e ss, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

⁸⁶ A fraude fiscal em especial acarreta sérias consequências orçamentais para os Estados-membros, violando o princípio da tributação equitativa e transparente, criando, desta forma, distorções na concorrência, o que provoca o surgimento de obstáculos ao funcionamento do Mercado Interno, como resulta da Resolução do Parlamento Europeu n.º 2008/2033 (INI), de 2 de Setembro de 2008, sobre a estratégia coordenada para melhorar a luta contra a fraude fiscal, publicada no JOUE em 4 de Dezembro de 2009.

⁸⁷ ZALASINSKY, Adam, "Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law", in *Intertax*, vol. 35, n.º 5, 2007, p. 313.

⁸⁸ O TJUE aceitou esta causa justificativa, pois no ordenamento jurídico europeu ainda não se conseguiu eliminar todas as dificuldades de cariz administrativo sofridas por parte das administrações fiscais dos diversos Estados-membros (Acórdão *Cassis de Dijon*, cit., parágrafo 8; Acórdão *Futura*, cit., parágrafo 31; Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Processo C-360/06, parágrafos 39 e ss., disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>). Contudo, os simples inconvenientes administrativos não se configuram causa suficiente para justificar um entrave a uma liberdade fundamental (Acórdão *Comissão v República Francesa* (C-334/02), cit., parágrafo 29; Acórdão de 16 de Setembro de 2004, *Gerard Merida v Bundesrepublik Deutschland*, Processo C-400/02, parágrafo 30, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>), já que o Tribunal de Justiça sustentou que estas dificuldades poderiam ser superadas através dos mecanismos introduzidos pela Diretiva 77/799/CEE de 19 de Dezembro de 1977 do Conselho (Diretiva respeitante à assistência mútua das autoridades competentes dos diversos Estados-membros no que concerne à tributação direta, publicada no JOUE L de 27 de Dezembro de 1977, entretanto revogada, que permitia a obtenção das informações necessárias, comparáveis às existentes entre os serviços fiscais no plano interno. Neste âmbito encontra-se atualmente em vigor a Diretiva 2004/56/CE do Conselho, publicada no JOUE L 127 de 29 de Abril de 2004, entretanto adaptada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, publicada no JOUE L de 20 de Dezembro de 2006, em virtude da adesão da Bulgária e da Roménia à UE. Acerca desta assistência na troca de informações no seio da UE, ver XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina, 2009, pp. 777 a 782).

uma transparência de e entre todas as figuras que compõe o aludido sistema, devendo, de igual modo, este pautar as suas relações com outros sistemas fiscais com as mesmas exigências.

Num segundo grupo, temos abordagens da conceção do princípio da coerência levadas a cabo pelo TJUE, em várias correntes jurisprudenciais, que se agregam ou possuem muitos pontos em comum com outros motivos de interesse geral (tanto aceites como rejeitados).

O Tribunal de Justiça tem vindo a rejeitar constantemente o princípio da reciprocidade enquanto causa justificativa, uma vez que, as liberdades fundamentais não podem ser violadas ou restringidas com fundamento numa Convenção fiscal celebrada entre Estados-membros, por apelo a uma ideia de equilíbrio ou bilateralidade, como resulta do Acórdão *Avoir fiscal*⁸⁹, pois, os direitos que decorrem das liberdades de circulação plasmadas no TFUE são incondicionais, não sendo aceitável que o seu respeito dependa do conteúdo de uma determinada Convenção sobre a dupla tributação⁹⁰. Porém, este argumento foi considerado numa das conceções da coerência fiscal: a coerência na base do cumprimento das obrigações reciprocamente acordadas entre os Estados contratantes, tendo por base a limitação das competências tributárias, tal como foi sustentada no Acórdão *Wielockx*⁹¹. De facto, a ideia de reciprocidade assenta numa medida de igualdade entre Estados, com o objetivo de atingir um equilíbrio, que se materializará num juízo de identidade, isto é, prestações idênticas; ou de equivalência, ou seja, prestações diferentes, mas de valor comparável⁹². Pelo que, um Estado-membro pode renunciar à coerência do seu sistema fiscal pela celebração de Convenções de dupla tributação com outros Estados-membros, mormente pelas disposições convencionais acordadas, pela reciprocidade que se estabelece.

Similarmente, o princípio da territorialidade, como o reconhecimento da necessidade de levar em conta os condicionalismos resultantes da coexistência dos poderes de tributação dos diversos Estados-membros, ou seja, a sua soberania fiscal⁹³, foi aceite pelo TJUE enquanto causa justificativa válida⁹⁴. Também possuindo pontos em comum com a conceção da coerência dos

⁸⁹ Acórdão *Avoir fiscal*, cit., parágrafo 26.

⁹⁰ CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, op. cit., pp. 197-198.

⁹¹ Ver infra Ponto 3.2.1. – A COERÊNCIA FISCAL FUNDADA NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, na Parte II.

⁹² PORTO, Valéria, “A Aplicação do Princípio da Reciprocidade no Direito Internacional Público: da Bilateralidade à Supranacionalidade”, in *Revista de Direito Público*, n.º 26, Março/Abril, 2009, pp. 86 e ss.

⁹³ Conclusões do Advogado Geral Piores Maduro relativamente ao Acórdão *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, ponto 60.

⁹⁴ Acórdão *Marks & Spencer*, cit., parágrafos 42-51; Acórdão *Oy AA*, cit., parágrafos 54-55; Acórdão de 15 de Maio de 2008, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn*, Processo C-414/06, parágrafos 30-33 e 42, disponível em <http://eur->

sistemas fiscais nacionais, uma vez que este princípio cai numa conceção vaga do princípio da coerência, pois a sua estruturação visa a proteção da integridade do sistema fiscal. O Advogado Geral Poiares Maduro, nas suas Conclusões ao Acórdão *Marks & Spencer*⁹⁵, já havia sustentado que um princípio como o da territorialidade, que cai numa proteção da integridade do sistema fiscal, correspondia a um conceito de coerência em sentido amplo, conceito esse construído pela Advogada Geral Juliane Kokott nas suas Conclusões ao Acórdão *Manninen*, como veremos⁹⁶.

Por último, resta-nos referir que o argumento da falta de harmonização fiscal, rejeitado pelo TJUE⁹⁷, também pode corroborar o argumento da coerência, já que se o mercado comum europeu se encontrasse completamente harmonizado ao nível da fiscalidade direta haveria uma prevenção geral das distorções às liberdades fundamentais, através de uma base comum suscetível de eliminar os impedimentos às aludidas liberdades e de igual modo reduziria a interpretação discriminatória das disposições fiscais internas, apesar do princípio da coerência ter como referência todo o espaço europeu⁹⁸. Efetivamente, a coerência interna dos sistemas fiscais dos vários Estados-membros encontra-se inversamente relacionada com a falta de harmonização e, dessa forma, à falta de coleta de impostos a nível transnacional⁹⁹.

lex.europa.eu e em <http://curia.europa.eu>. Neste sentido CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2008, p. 752.

⁹⁵ Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro ao Acórdão *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, já citadas. Para uma análise completa ver infra Ponto 5.3. – AS CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL POIARES MADURO: O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA FISCAL, da Parte II.

⁹⁶ Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>. Para uma ponderação adequada desta problemática ver infra Ponto 5.2. – A AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE COERÊNCIA FISCAL, da Parte II.

⁹⁷ Resulta inequivocamente da doutrina *Bachmann* que a aproximação das legislações nacionais, enquanto condição prévia para a aplicação dos princípios de direito europeu não é operante como causa justificativa de um comportamento discriminatório (Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 11). De facto, uma desigualdade de tratamento no exercício dos direitos concedidos pelo Tratado sobre o Funcionamento da UE não pode ser justificada pela falta de harmonização no campo da fiscalidade direta (Acórdão *Avoir Fiscal*, cit., parágrafo 24; Acórdão de 9 de Dezembro de 1981, *Comissão v Itália*, Processo 193/80, parágrafo 19, Coletânea da Jurisprudência de 1981 pp. 03019 e ss.; Acórdão de 26 de Janeiro de 1993, *Hans Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Processo C-112/91, parágrafo 11, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Acórdão de 9 de Março de 1999, *Centros Ltd v Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, Processo C-212/97, parágrafo 28, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>).

⁹⁸ Neste sentido, VERDONER, Louan, “The Coherence Principle under EC Tax Law”, in *European Taxation*, vol. 49, n.º 5, 2009, p. 280.

⁹⁹ Idem, ibidem.

Pelo exposto, fica patente que o TJUE não utilizou critérios uniformes na apreciação do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, redundando, em muitos pontos, os elementos estruturantes das outras causas de justificação numa ideia geral de coerência.

A tarefa do Tribunal de Justiça de chegar, na sua demanda jurisprudencial, a um conceito de coerência potencialmente aplicável, autónomo e que não fira o direito europeu foi malograda, lançando somente mais incerteza num princípio marcado pela inexatidão, o que se denota perfeitamente pelas constantes mudanças de paradigma neste âmbito.

De seguida, debruçar-nos-emos em pormenor sobre este percurso jurisdicional perpetuador de uma série de modificações à configuração do princípio da coerência dos sistemas fiscais e das causas que contribuíram e presidiram a essas alterações.

Parte II

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO PRINCÍPIO DA
COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS

1. RAZÃO DE ORDEM: O TRAJETO JURISPRUDENCIAL DO TJUE RESPEITANTE AO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS

O percurso jurisprudencial desenvolvido pelo Tribunal de Justiça onde foi invocado o princípio da coerência, é marcado por uma série de avanços e retrocessos. Com efeito, o paradigma do princípio da coerência foi constantemente modificado, o que levou a que a incerteza se estabelecesse. Tal trajeto jurisprudencial demonstra assim a incongruência e inconsistência da abordagem por parte do TJUE, num âmbito já *per se* impreciso e que necessitava de ser precisado.

De facto, o aludido Tribunal não conseguiu seguir uma linha jurisprudencial lógica e coesa o que levou a que a carga de ambiguidade que está subjacente ao princípio da coerência não fosse explicitada a um nível europeu. Assim, os Estados-membros continuaram a alegar a coerência fiscal numa vertente interna, não levando em conta os elementos transnacionais. Efetivamente, os Estados-membros optaram por uma atitude extremamente garantística dos seus sistemas fiscais, como é lógico, protegendo os seus interesses essenciais, nomeadamente o seu direito às receitas tributárias. O que levou a que o princípio da coerência tal como foi construído pelo Tribunal de Justiça carecesse de transparência, clareza, redundando em insegurança jurídica.

Vamos, na presente Parte, abordar todo este percurso jurisprudencial, ou seja, analisar todas as linhas jurisprudenciais enformadoras do trajeto da coerência dos sistemas fiscais nacionais, de forma a retirar as causas ou circunstâncias que relevaram para tantas mudanças de paradigma por parte do Tribunal de Justiça. Mas, tal análise, também se mostra premente para abstrair de cada linha jurisprudencial os elementos que podem contribuir para a construção de um princípio da coerência a nível europeu e o mais preciso possível.

2. O ACÓRDÃO *BACHMANN*: O NASCIMENTO DE UMA NOVA CAUSA JUSTIFICATIVA

No Acórdão *Avoir fiscal* admitiu-se pela primeira vez a proibição de comportamentos discriminatórios no campo da tributação direta¹⁰⁰. Além disso, esta jurisprudência constituiu um dos primeiros casos de aplicação da doutrina da *rule of reason* à tributação direta, no que em particular concerne à recusa do argumento ao risco de evasão fiscal, como resulta do § 25 do aludido Acórdão¹⁰¹. Mas também foi neste Acórdão que se delimitaram de uma forma clara um grande número de justificações motivadas por razões imperiosas de interesse geral, leque que não ficou fechado. Com efeito, a ele também se juntou o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, tal como foi determinado na jurisprudência *Bachmann*.

Este último Acórdão foi a jurisprudência fundadora e precursora do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais, mas não só. Efetivamente, foi por apelo ao Acórdão *Bachmann* que o TJUE ponderou e discutiu este princípio quando invocado pelos Estados-membros, pelo que se trata de um verdadeiro Acórdão padrão ou tipo, ou seja, um teorema de base que permite aferir da existência de um sistema fiscal coerente.

¹⁰⁰ Embora a maioria da doutrina considere esta decisão o primeiro caso a abordar a tributação direta, existe também o entendimento que o primeiro Acórdão neste âmbito foi o caso *Humblet* (Acórdão de 16 de Dezembro de 1960, *Jean – E. Humblet v Estado belga*, Processo n.º 6/60, Coletânea da Jurisprudência de 1960 (edição especial portuguesa, pp. 00545 e ss.)), onde se discutia, devido à isenção dos salários dos funcionários da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço no tocante à tributação direta nos Estados-membros, se tal isenção era total ou se seria com progressão. Nesse sentido O`SHEA, Tom, “Freedom of Establishment Tax Jurisprudence: Avoir Fiscal Re-Visited”, in *EC Tax Review*, vol. 17, n.º 6, 2008, p. 260.

¹⁰¹ Neste sentido CORDEWENER, Axel, *Europäische Grundfreiheiten und Nationales Steuerrecht*, op. cit., pp. 446-447.

Vamos de seguida proceder à análise deste Acórdão, a fim de inteirarmo-nos da construção pioneira e precursora do princípio da coerência fiscal.

2.1. SITUAÇÃO FACTUAL, DISCRIMINAÇÃO INDIRECTA?

O Sr. Bachmann era um cidadão alemão, residente na Alemanha e que subscreveu junto de uma seguradora alemã três apólices de seguro, para cobrir potenciais riscos de vida, velhice, doença e incapacidade.

Com a mudança do Sr. Bachmann para a Bélgica, onde começou a residir e a trabalhar, respetivamente entre 1973 e 1976, este continuou a suportar as cotizações oriundas dos prémios de seguro de doença, invalidez, velhice e do seguro de vida, efetuando tais pagamentos à seguradora alemã, não estabelecida na Bélgica. Mas as Autoridades fiscais belgas (directeur des contributions directes de Bruxelas-I) não permitiram a dedução dos montantes pagos em virtude desses seguros ao rendimento do trabalho. Pois, a legislação belga somente permitia a dedução aos rendimentos profissionais de prémios de seguro se os contratos de seguro fossem celebrados e declarados por uma sociedade mutualista reconhecida pela Bélgica, ou se fossem pagos a seguradoras lá reconhecidas ou estabelecidas, como resultava do art. 54.º do Code des Impôts sur les Revenues (CIR)¹⁰². Já que, a impossibilidade de deduzir os prémios pagos a uma seguradora estabelecida fora da Bélgica compensava-se com a não tributação dos rendimentos resultantes desses prémios.

O Tribunal de Justiça analisou a compatibilidade da disposição legal belga com as liberdades fundamentais, mormente com a liberdade de circulação de trabalhadores, plasmada na altura pelo art. 48.º do Tratado CEE¹⁰³. Sendo que, a situação factual atrás descrita configurava nitidamente um conflito entre o ordenamento jurídico belga e a livre circulação de trabalhadores. O TJUE considerou neste caso que as disposições em causa operavam em detrimento de nacionais de outros Estados-membros, isto é, tratavam menos favoravelmente os trabalhadores que eram, em regra, cidadãos de outro Estado-membro. Tal devia-se ao facto dos

¹⁰² Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 2 e 3.

¹⁰³ Posterior art. 39.º do TCE, actual art. 45.º do TFUE.

trabalhadores de um determinado Estado-membro que trabalhavam, ou que procuravam emprego, noutro Estado-membro, subscreverem normalmente os seus seguros de pensão, invalidez, doença, vida em sociedades do seu país natal¹⁰⁴. O que segundo a doutrina configura uma discriminação indireta¹⁰⁵.

De facto, os prémios de seguro, dedutíveis ao imposto sobre o rendimento, não podiam ser descontados, devido à falta de harmonização fiscal no campo da fiscalidade direta, gerando situações que impossibilitavam a aplicação do art. 48.º n.º 2 do Tratado CEE (posterior art. 39.º n.º 2 do TCE e atual art. 45.º n.º 2 do TFUE), que proibia qualquer discriminação entre os trabalhadores dos diversos Estados-membros, abarcando fatores como o emprego, a retribuição e as demais condições de trabalho.

Não foi possível ao Sr. Bachmann deduzir uma despesa (nomeadamente, as cotizações pagas na Alemanha), somente porque tal despesa foi realizada noutro Estado-membro, que não correspondia ao Estado de onde advinha a totalidade dos seus rendimentos profissionais. Assim, o Sr. Bachmann recebeu um tratamento menos favorável da Administração Tributária belga, pois detinha nacionalidade alemã, o que configurava uma restrição às liberdades fundamentais, ferindo o direito europeu. Existindo, desta forma, também uma restrição à liberdade de prestação de serviços, se o Estado belga impusesse aos seus habitantes contratar um serviço (neste caso, um seguro de doença, invalidez e vida) que tinha como condição o estabelecimento em território belga da seguradora para beneficiar das deduções fiscais do CIR¹⁰⁶.

O TJUE detetou, assim, um tratamento discriminatório, violador do acervo normativo europeu. Pois as disposições belgas, objeto de litígio, opunham-se, em princípio, à livre circulação de trabalhadores e à liberdade de prestação de serviços, tal como estavam plasmadas no Tratado CEE (e atualmente no TFUE). Contudo, esta restrição foi legitimada pela necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal belga.

¹⁰⁴ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 9.

¹⁰⁵ DAHLBERG, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, 2005, p. 129; TOBLER, Christa, *Indirect Discrimination, a Case Study into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*, op. cit., p. 321.

¹⁰⁶ PÉREZ, Armando Miranda, *El Principio de No Discriminación Fiscal en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 2003, p. 300.

2.2. A NECESSIDADE DE SALVAGUARDAR A COERÊNCIA DO SISTEMA FISCAL NACIONAL

Após a consideração pelo Tribunal da violação das mencionadas liberdades fundamentais, aplicou o teste da *rule of reason*, tal como foi construído no Acórdão *Cassis de Dijon*, considerando que a disposição belga podia ser justificada pela necessidade de assegurar a coerência, a nível interno, do sistema fiscal nacional¹⁰⁷. Constituindo um objetivo lícito no âmbito do direito europeu, que, assim, em determinados casos, pode justificar restrições às liberdades de circulação e mesmo medidas discriminatórias¹⁰⁸, validadas por razões imperiosas de interesse geral como vimos na Parte I¹⁰⁹.

Justamente, os Governos da Bélgica, Holanda e Dinamarca sustentaram que a disposição belga impunha-se pela necessidade de assegurar a coerência do seu sistema fiscal. O Tribunal de Justiça, atendeu à alegação dos aludidos Estados e, fazendo referência ao Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), que havia sido proferido naquele dia, conclui existir uma relação ou vínculo (uma *ligação*, nas palavras do Tribunal) entre a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação de somas devidas pelos seguradores no cumprimento de contratos de seguro de velhice e por morte, pois o CIR, no seu art. 32.º, dispunha que as pensões, rendas, capitais ou valores de remição de contratos de seguro de vida encontravam-se isentos de imposto, se a dedução das cotizações não fosse conseguida¹¹⁰.

¹⁰⁷ BERGSTRÖM, Sture et al., *Business Taxation within and Across the Borders of the European Union*, Stockholm Institute for Escandianvian Law, 2009, p. 45.

¹⁰⁸ Para além da coerência fiscal, que acabou por ser aceite enquanto causa justificativa, foram invocados outros argumentos. De facto, o Governo alemão observou que o tratamento discriminatório encontrava-se justificado pela falta de harmonização das legislações fiscais dos Estados-membros, contudo o TJUE recusou este argumento, sustentando que tal ausência de harmonização não podia ser admitida para recusar o reconhecimento da existência de contratos de seguros celebrados com companhias de seguros estabelecidas noutros Estados-membros no momento em que o segurado residia aí (parágrafo 16 do Acórdão *Bachmann*). De igual modo, o Tribunal de Justiça recusou o argumento do Governo belga da necessidade de controlos fiscais efetivos enquanto causa justificativa neste Acórdão, tendo por base o facto de que a impossibilidade de solicitar informações administrativas não podia justificar a impossibilidade de dedução, uma vez que nada impedia as Autoridades Fiscais de pedirem ou exigirem ao interessado as provas que se afigurassem necessárias (§ 20 do Acórdão *Bachmann*).

¹⁰⁹ Ver supra o Ponto 1.4. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS NACIONAIS ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA, da Parte I.

¹¹⁰ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 21.

Realmente, esta coerência resultava da circunstância das perdas de receitas provenientes da dedução das cotizações de seguro devida, englobando os seguros de velhice e por morte, ao rendimento tributável global ser compensada pela tributação das pensões, bem como das rendas ou capitais pelos seguradores, sendo que, quando tal dedução não fosse conseguida, tais somas encontravam-se isentas de imposto¹¹¹.

O TJUE, recordando que tal conceção cabe a cada Estado-membro como vimos na primeira Parte, conclui que a concessão da coerência fiscal pressupõe que em caso do Estado-membro em questão se encontrar obrigado a aceitar a dedução das cotizações de seguro de vida pagas noutro país da UE, então poderá cobrar imposto sobre as somas devidas pelos seguradores¹¹².

Desta forma, a coerência do sistema fiscal belga consistia na existência de uma relação direta, isto é, de um vínculo direto entre a dedutibilidade das contribuições referentes a seguros e a sujeição a imposto sobre o rendimento das pensões recebidas pelo segurado.

O TJUE ainda ponderou a possibilidade da existência de convenções bilaterais entre os Estados-membros que admitiam a dedução das cotizações pagas num Estado-membro contratante que não o cedente da vantagem fiscal e que reconheciam somente a um Estado-membro o poder de tributar as somas a que os seguradores deviam em virtude dos seus contratos. Contudo, advertiu que tal solução era unicamente possível por essa via ou pela consideração de medidas de coordenação ou de harmonização que se afigurassem necessárias¹¹³. O que não foi suficiente para silenciar as críticas, como veremos no ponto seguinte.

Por fim, e como último ponto do percurso preconizado para a efetivação da *rule of reason*, o TJUE aferiu da proporcionalidade da disposição nacional, concluindo que a coerência fiscal não podia ser assegurada por medidas menos restritivas das que foram utilizadas, sendo que qualquer outra disposição para garantia da cobrança, por parte do Estado-membro em questão, do imposto sobre as quantias devidas pelos seguradores em execução dos seus contratos daria lugar a consequências similares às resultantes da impossibilidade de dedução das cotizações (§ 27 do Acórdão *Bachmann*)¹¹⁴. Desta forma, o Tribunal de Justiça aferiu a

¹¹¹ *Ibidem*, parágrafo 22.

¹¹² *Ibidem*, parágrafo 23.

¹¹³ *Ibidem*, parágrafo 26.

¹¹⁴ Esta ponderação da última fase da *rule of reason* não ficou isenta de críticas como veremos infra no ponto 2.4. DEMAIS CRÍTICAS A BACHMANN.

proporcionalidade através do exame ou teste da medida menos restritiva para assim demonstrar que não era admissível, ou possível, uma alternativa menos gravosa¹¹⁵.

Pelo que a disposição belga em causa, relativa aos seguros de velhice e por morte, foi considerada neste caso como justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal.

2.3. REACÇÕES AO ACÓRDÃO *BACHMANN*

Contudo, esta jurisprudência foi duramente criticada e altamente questionada pela doutrina¹¹⁶ por não ponderar ou considerar a Convenção para evitar a dupla tributação aplicável (entre o Estado belga e a Alemanha), limitando a sua análise somente às disposições fiscais belgas, isto é, os autores criticaram o facto de o TJUE falhar por não levar em conta as disposições convencionais.

Deste modo, a doutrina considerou que o Tribunal de Justiça deveria ter ajuizado sobre o direito convencional, concluindo que se podia almejar outra posição, ou seja, a não aplicação ou a inoperabilidade do princípio da coerência do sistema fiscal¹¹⁷.

O próprio Advogado Geral Jean Mischo nas suas Conclusões a este Acórdão¹¹⁸ alertou para o facto da coerência do sistema fiscal belga (*a correlação entre a não dedução dos prémios*

¹¹⁵ Neste sentido NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, op. cit., p. 265.

¹¹⁶ HINNEKENS, L./SCHELPE, D., "Case law, Notes on Bachmann", in *EC Tax Review*, vol. 1, n.º1, p. 58. HINNEKENS, L./SCHELPE, D., "Is Belastingdiscriminatie in de EEG Geoorloofd om Wille van de Coherentie van Het National Belastingstelsel?", in *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, n.º 8/9, 1992, pp. 225-229. DASSESSE, Marc, "The Bachmann Case: A Major Set Back for the Single Market in Financial Services", in *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, Junho de 1992, p. 260. KNOBBE-KEUK, Brigitte, "Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions", in *EC Tax Review*, vol. 3, n.º 3, 1994, pp. 80-81. GOUTHIERE, Bruno, "Removal Discrimination – a Never-Ending Story", in *European Taxation*, 1994, p. 302. DASSESSE, Marc, "The Wielockx and the Svensson Judgments: *Fiscal Cohesion* with a Different Flavour?", in *The EC Tax Journal*, 1995-96, pp. 181 e ss. THÖMMES, Otmar, "Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern", in *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, vol. 19, 1996, p. 99. QUAGHEBEUR, M., "A Bridge over Mudded Waters, Coherence in the Case Law of the Court of Justice of the European Communities Relating to Discrimination Against Non-resident Taxpayers", in *EC Tax Journal*, 1995/1996, pp. 109 e ss.

¹¹⁷ Neste sentido THÖMMES, Otmar, "Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern", op.cit., pp. 81 e ss.

e a não tributação dos capitais construídos por meio desses prémios, nas suas palavras¹¹⁹) não se efetivar neste caso concreto, uma vez que o nexos direto entre a vantagem fiscal (a dedução dos prémios de seguro) e a sua posterior tributação se encontrar prostrado devido à ponderação das convenções sobre dupla tributação celebradas com outros Estados-membros. Com efeito, se um trabalhador de outro Estado-membro (como da Alemanha) a exercer a sua atividade na Bélgica decidisse regressar ao país de origem (onde havia celebrado o contrato de seguro), muito dificilmente seria tributado na Bélgica, graças ao direito convencional, pelo que se torna duvidoso que as autoridades fiscais belgas conseguissem compensar a atribuição do benefício fiscal através da tributação subsequente¹²⁰. Porém, o Tribunal de Justiça não seguiu a posição do Advogado Geral, mal a nosso ver¹²¹, ignorando as disposições convencionais, apesar de (somente e de forma geral) as referir no § 26 do Acórdão em análise, como aliás vimos no ponto anterior.

Efetivamente, é inegável que grande número de críticas deveu-se fundamentalmente ao facto do TJUE não ter conhecido ou reconhecido que a coerência do sistema fiscal belga era *rompida* pela Bélgica nas suas convenções de dupla tributação com alguns Estados-membros¹²², mas não só como veremos de seguida.

2.4. DEMAIS CRÍTICAS A *BACHMANN*

¹¹⁸ Conclusões conjuntas do Advogado Geral Jean Mischo aos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), apresentadas em 17 de Setembro de 1991, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹¹⁹ Apreciação do princípio da coerência numa vertente negativa: de não dedutibilidade e não tributação. A verdade é que o Advogado Geral nunca se referiu explicitamente à coerência, apesar deste princípio se encontrar na lógica das suas Conclusões, como vimos.

¹²⁰ Conclusões conjuntas do Advogado Geral Jean Mischo aos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), cit., § 2 do ponto 24. Neste sentido CUNHA, Patrícia Noiret/VASQUES, Sérgio, *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*, Volume I, Almedina, 2002, p. 62.

¹²¹ E cuja correção foi efetivada pelo Acórdão *Wielockx*, com a ponderação dos elementos convencionais, o que provocou necessariamente uma limitação ao âmbito do princípio da coerência do sistema fiscal, enquanto causa justificativa, como veremos infra no Ponto 3. LIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE JUSTIFICAÇÃO FUNDADA NO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS.

¹²² Neste sentido JIMÉNEZ, A. J. Martín/CARRERO, J. M. Calderón, *Imposición Directa y No Discriminación Comunitarias*, Madrid, Edersa, 2000, pp. 48-49.

Como vimos, o Tribunal de Justiça aceitou o argumento da coerência fiscal neste Acórdão, fazendo-o passar no crivo da proporcionalidade como decorre do § 27 da jurisprudência *Bachmann*, salientado que não existiam medidas alternativas menos restritivas. Mas esta construção do controlo da proporcionalidade não ficou isenta de críticas, estas passaram e alertaram, inclusive, para o facto da interpretação deste princípio ou controlo, como elemento central do teste da *rule of reason*, por parte do Tribunal de Justiça ter sido extraordinariamente flexível¹²³. Neste sentido, a doutrina considerou que esta aplicação do princípio da proporcionalidade neste caso deveu-se a uma mera fundamentação de uma decisão anterior e autónoma e não um verdadeiro controlo¹²⁴.

De facto, até o Advogado Geral Philippe Léger, nas suas Conclusões relativas ao Acórdão *Wielockx*¹²⁵, bem como a doutrina por si citada¹²⁶ foram no sentido de que o mesmo resultado poderia ser alcançado com uma disposição mais respeitadora das liberdades fundamentais, ou seja, através de uma medida menos restritiva, embora não a especificando.

Todavia, as críticas não ficaram por aqui. Com efeito, a doutrina considerou que o Tribunal de Justiça falhou perante uma oportunidade de adotar uma abordagem mais integradora do direito fiscal europeu no seio de um mercado único, que poderia ter compensado o impasse político através da harmonização no seio da União. Pois advieram com este Acórdão considerações fiscais fundamentais no tocante ao local de trabalho, bem como na movimentação do capital, influenciando de forma negativa o mercado interno através da distorção do desenvolvimento harmonizado do referido mercado¹²⁷.

2.5. O ACÓRDÃO *COMISSÃO V BÉLGICA* (C-300/90)¹²⁸

¹²³ THIEL, Ser Vaas van, “Justifications in Community Law for Income Tax Restriction on Free Movement *Acte Clair* Rules that Can Be Readily Applied by National Courts”, op. cit., pp. 89-90.

¹²⁴ FARMER, Paul/LYAL, Richard, *EC Tax Law*, Oxford, Clarendon Press, 1994, pp. 332-333.

¹²⁵ Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Wielockx*, apresentadas em 31 de Maio de 1995, ponto 37, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹²⁶ FARMER, Paul/LYAL, Richard, *EC Tax Law*, op. cit., p. 333. ROTH, W. H., “Case Annotation on *Bachmann*”, in *CMLR*, n.º 30, 1993, p. 387. HINNEKENS, L. /SCHELPE, D., “Case law, Notes on *Bachmann*”, op. cit., p. 58.

¹²⁷ HINNEKENS, L. /SCHELPE, D., “Case law, Notes on *Bachmann*”, op. cit., p. 58.

¹²⁸ Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Comissão v Bélgica*, Processo C-300/90, já citado na Parte anterior.

Datado do mesmo dia do Acórdão *Bachmann*, este Acórdão apresenta uma grande similitude com o primeiro, ao ponto do Advogado Geral Jean Mischo ter juntado a análise de ambos os Processos nas suas Conclusões, apresentadas a 17 de Setembro de 1991, pelo que nos debruçaremos sucintamente sobre esta jurisprudência, tendo por referência o Acórdão *Bachmann*.

Realmente, ambos os Processos incidem sobre a concordância com o direito europeu das disposições fiscais belgas relativas à dedução de certas cotizações de seguros ao imposto sobre o rendimento (da compatibilidade com o CIR, como vimos na análise ao Acórdão *Bachmann*) sob a condição de essas mesmas cotizações serem pagas em território belga, quer a sociedades belgas, quer a sociedades estrangeiras, desde que possuidoras de estabelecimento estável na Bélgica.

Efetivamente, esta ação de incumprimento fundou-se no tratamento discriminatório que advinha dessa condição necessária pela legislação belga para conceder a aludida dedução. Estando portanto em causa uma violação do art. 48.º do Tratado CEE (posterior art. 39.º do TCE e atual art. 45.º do TFUE), já que as disposições fiscais em causa atuavam em detrimento dos trabalhadores que exerciam a sua atividade profissional num Estado-membro e que, posteriormente, trabalharam noutro Estado-membro, pois normalmente subscreviam os seus contratos de seguro de vida com seguradoras estabelecidas no primeiro Estado (§ 7 do Acórdão *Comissão v Bélgica*)¹²⁹.

Perante este quadro, o TJUE ponderou se tal tratamento discriminatório se encontraria justificado por razões imperiosas de interesse geral. As conclusões foram similares ao Acórdão *Bachmann*¹³⁰. Também neste Processo foi alegada a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional, concluindo o Tribunal de Justiça que ao abrigo das disposições fiscais belgas, em causa no litígio, existia um vínculo direto entre a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação das quantias ou somas devidas pelos seguradores aquando da

¹²⁹ Para além de tal tratamento discriminatório, as disposições em causa, como aliás aconteceu na jurisprudência *Bachmann*, operavam a uma restrição à livre prestação de serviços, uma vez que a exigência de estabelecimento da instituição seguradora na Bélgica, para o gozo efetivo das deduções fiscais desencorajava os segurados a se dirigirem a seguradoras estabelecidas noutros Estados-membros (§ 22 do Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90)).

¹³⁰ O Governo belga também alegou neste caso a necessidade de controlos fiscais efetivos, no sentido de justificar o tratamento discriminatório tendo por base a falta de informações necessárias ao controlo dos pagamentos efetuados no seu território. Porém, este argumento foi afastado pelo TJUE, também com fundamento que as autoridades fiscais belgas poderiam exigir ao interessado as provas que se afigurassem necessárias (parágrafo 13 do Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90)).

execução de contratos de seguro de velhice ou por morte, já que as pensões, rendas, capitais ou valor de remição dos seguros de vida encontravam-se isentos de imposto quando a dedução prevista no art. 54.º do CIR, referida às cotizações, não tiver sido obtida, como resulta do art. 32.º do referido diploma legal¹³¹.

Como na jurisprudência *Bachmann*, o TJUE salientou que a perda de receitas resultantes da dedução de cotizações de seguro de vida ao rendimento tributável total era compensada pela tributação de pensões, rendas, bem como capitais em dívida pelos seguradores, sendo que, quando tal dedução não tinha sido obtida, essas quantias ficariam isentas de imposto¹³².

Desta forma, tal coerência pressupunha que, se a Bélgica se encontrasse obrigada a aceitar a dedução das aludidas cotizações pagas noutro Estado-membro, o Estado belga passava a tributar as somas devidas pelos seguradores. Porém, um compromisso de pagamento do imposto por parte da seguradora não se consubstanciava numa garantia suficiente, pois, se tal acordo não fosse cumprido, o Estado-membro de estabelecimento teria de o fazer executar, o que traria necessariamente dificuldades de conhecimento do montante dos pagamentos feitos por seguradores estabelecidos noutro Estado-membro, também podendo ser alegadas razões de ordem pública para impedir a cobrança do imposto. A corroborar esta posição, basta recordar que a possibilidade de depósito de uma caução a acompanhar o compromisso de pagamento pela seguradora se esbater com encargos suplementares para esta, que seriam repercutidos nos prémios de seguro, o que levaria os segurados a perderem o interesse nos contratos de seguro (que, eventualmente, poderiam estar sujeitos a dupla tributação dos montantes devidos em execução dos contratos)¹³³.

Também aqui o TJUE sustentou que a coerência do sistema fiscal belga não poderia ser assegurada por medidas menos restritivas, salientando, face ao exposto, que qualquer outra medida com o intuito de garantir a cobrança do imposto sobre as somas devidas pelos seguradores tomada pelas Administração fiscal belga teria consequências idênticas às resultantes da impossibilidade de dedução das cotizações¹³⁴.

Assim, o argumento da coerência do sistema fiscal foi admitido, como proporcional ao objetivo pretendido, em contornos idênticos ao Acórdão *Bachmann*.

¹³¹ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), cit., parágrafo 14.

¹³² *Ibidem*, parágrafo 15.

¹³³ *Ibidem*, parágrafos 16-18.

¹³⁴ *Ibidem*, parágrafo 20.

Esta linha jurisprudencial pela sua similitude com o Acórdão *Bachmann*, sofreu as mesmas críticas deste último, pelo que remetemos para as reações a esse Acórdão, como vimos nos pontos anteriores.

Contudo, a posição perpetrada pelo Tribunal de Justiça nesta dupla jurisprudencial foi modificada e conseqüentemente limitada na jurisprudência posterior, como analisaremos no ponto seguinte.

3. LIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE JUSTIFICAÇÃO FUNDADA NO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS

Com efeito, o Tribunal de Justiça, na sua jurisprudência imediatamente posterior aos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), onde foi invocado o princípio da coerência (Acórdãos *Schumacker* e *Wielockx*), tomou uma posição de maximização das liberdades fundamentais, minimizando as causas justificativas de tratamentos restritivos das mesmas liberdades alegadas pelos Estados-membros¹³⁵. Para tal, o TJUE limitou o alcance do aludido princípio, iniciando esta nova linha jurisprudencial com o Acórdão *Schumacker*¹³⁶, pela referência a um elemento bilateral que abriu caminho para o Acórdão *Wielockx*¹³⁷, como veremos.

3.1. O ACÓRDÃO *SCHUMACKER*

¹³⁵ Neste sentido GARCIA, Felipe Romero, *El Valor Sistema Tributario: Acerca de Su Integración entre los Principios de la Imposición*, op. cit., pp. 109-110.

¹³⁶ Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt v Roland Schumacker*, Processo C-279/93, já citado na Parte anterior.

¹³⁷ Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, Processo C-80/94, também já citado.

O primeiro caso em que o Tribunal de Justiça limitou a doutrina *Bachmann*, quanto à questão da coerência, foi o Acórdão *Schumacker*. A sua importância prende-se indubitavelmente com o tratamento entre nacionais e não nacionais mediante o critério da residência, partindo da Convenção Modelo OCDE, iniciando-se a consideração do elemento bilateral, do princípio da reciprocidade na apreciação do princípio da coerência, enquanto causa justificativa. Para uma percepção mais congruente, deste Acórdão, vamos apreciar os seus aspetos factuais e as considerações do TJUE neste particular.

Este caso debruçou-se acerca da compatibilidade da legislação alemã com o direito europeu. A lei relativa ao imposto sobre o rendimento alemão, a Einkommensteuergesetz (EStG), operava uma distinção entre os assalariados em função da residência. Sendo que a Alemanha sujeita os seus residentes a uma tributação de base mundial, uma sujeição integral que impõe a estes o pagamento do imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos (n.º 1 do 1.º § da EStG)¹³⁸. Daqui se afere que os trabalhadores sem residência habitual ou domicílio na Alemanha encontravam-se sujeitos a uma tributação parcial, isto é, somente aos rendimentos percebidos naquele Estado.

O TJUE nesta abordagem geral da questão da compatibilidade das diferenças de tratamento fiscal em razão da residência com o direito europeu, considerou que tal regime diferenciado baseado na condição residente/não-residente do contribuinte europeu, nacional de um Estado-membro da UE, justifica-se quando a maior parte dos seus ingressos são obtidos no país da residência¹³⁹.

Porém, o Tribunal de Justiça declarou que um não residente que recebe a maioria do seu rendimento no Estado do seu emprego estava numa situação comparável com um residente desse Estado. Com efeito, o Sr. Schumacker, não tinha auferido rendimentos de natureza significativa no país em que era residente, obtendo a maioria dos seus rendimentos tributáveis de uma atividade exercida no Estado de emprego, assim, o Estado de residência não estava em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da sua situação pessoal ou familiar¹⁴⁰. Não existindo qualquer diferença de carácter objetivo que justificasse a diferença de tratamento para a tomada em consideração das circunstâncias pessoais e familiares para efeitos de tributação.

¹³⁸ Independentemente do Estado de onde são oriundos, correspondendo a um princípio de universalidade, ou seja, de *world-wide-income*. Neste sentido XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, op. cit., pp. 228-229.

¹³⁹ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 33. Ver também CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., p. 678.

¹⁴⁰ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 36.

Consubstanciando-se a discriminação com a não consideração dessas mesmas situações pessoais e familiares quer no Estado da residência, quer no Estado do emprego.

Os Estados-membros que apresentaram alegações defenderam a existência de um vínculo direto entre a tomada em consideração da situação pessoal e familiar e o direito à tributação mundial. Pois, a tomada em consideração destas circunstâncias era matéria do Estado da residência, já que somente este possui o direito àquela tributação. Desta forma, o Estado em cujo território o não residente trabalhava não tinha de levar em conta tais situações, caso contrário, estas seriam consideradas duas vezes, possibilitando ao contribuinte lançar mão dos benefícios fiscais em ambos os Estados¹⁴¹. Devido a esta ligação, a diferença de tratamento servia para assegurar a coerência do sistema fiscal¹⁴².

No mesmo sentido, nas suas Conclusões para este Acórdão¹⁴³, mormente no ponto 62, o Advogado-geral Philippe Léger defendeu que se Alemanha levasse em conta a situação pessoal e familiar do Sr. Schumacker, quanto aos rendimentos obtidos no seu território, tal situação seria tomada em consideração duas vezes, quer no Estado da residência como no Estado do emprego, o que configuraria uma vantagem injustificada. Sublinhando que o art. 24.º n.º 3 da Convenção Modelo OCDE sobre a dupla tributação permite que um Estado contratante não considere as deduções de cariz pessoal aos residentes noutro Estado, tal como o faz em relação aos seus residentes. Desta forma, tal sistema detém uma certa coerência. Contudo, no que concerne à coerência do sistema fiscal nacional, sustentou que a posição do não residente poderia ser equiparada à dos residentes, quando o primeiro obtém os seus rendimentos nas mesmas condições do segundo¹⁴⁴.

Todavia, o facto do Sr. Schumacker não possuir rendimentos tributáveis no seu país de residência, bem como o facto da Administração Fiscal alemã já possuir um acordo de concessão de deduções de carácter pessoal para trabalhadores fronteiriços provenientes da Holanda, parece acentuar a pouca relevância do argumento da coerência neste particular¹⁴⁵.

¹⁴¹ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 40.

¹⁴² LANG, Michael, "The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties", in Wolfgang Gassner, Michael Lang, Eduard Lechner (dir.), *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 1996 p. 28.

¹⁴³ Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger ao do Acórdão *Schumacker*, apresentadas em 22 de Novembro de 1994, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁴⁴ *Ibidem*, ponto 83.

¹⁴⁵ VANISTENDAEL, Frans, "Cohesion: the Phoenix Rises From His Ashes", op. cit., p. 211.

O Tribunal de Justiça não seguiu este argumento da coerência, defendendo que o estado da residência não podia tomar em conta as circunstâncias pessoais e familiares, já que o imposto a pagar era insuficiente. Quando tal acontece, o princípio da equidade impõe que o Estado do emprego tome em consideração a situação pessoal e familiar dos contribuintes não nacionais e não residentes da mesma forma dos residentes nacionais, devendo-lhes ser concedidos os mesmos benefícios fiscais. Assim, o Tribunal concluiu que o tratamento diferenciado não é em nada justificado pela necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal aplicável¹⁴⁶.

Este Acórdão foi o primeiro em que o TJUE partiu da Convenção Modelo OCDE para estabelecer a distinção entre residentes e não residentes. De facto, são os efeitos da Convenção estabelecida entre os Estado alemão e o Estado belga que potenciam o tratamento discriminatório. Da mesma forma, foi neste âmbito convencional que o princípio da coerência foi tratado, como eventual causa justificativa apontada pelos Estados-membros que apresentaram observações e pelo próprio Advogado Geral. Assim, esta decisão do Tribunal de Justiça constitui uma premissa de grande importância para a perceção do Acórdão *Wielockx* e das suas implicações, que trataremos de seguida.

3.2. O ACÓRDÃO *WIELOCKX*

O Tribunal de Justiça, possivelmente influenciado pelas críticas sofridas pela jurisprudência *Bachmann*, e obviamente estendidas ao Acórdão *Comissão v Bélgica* (300/90), redefiniu os contornos do princípio da coerência. Desta forma, chegamos a uma conclusão lógica: as críticas ao referido Acórdão surtiram efeitos.

3.2.1. A COERÊNCIA FISCAL FUNDADA NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

¹⁴⁶ Acórdão *Schumacker*, cit., parágrafo 41 e 42. Ver LANG, Michael, "The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties", op. cit., p. 28-29.

Efetivamente, o Acórdão *Wielockx* operou a uma mudança de conceção da coerência fiscal por apelo às Convenções sobre a dupla tributação, posteriormente confirmada no Acórdão *Danner*. Para inteiramo-nos destas implicações passaremos de seguida à análise da factualidade inerente a este Processo.

O Sr. Wielockx, cidadão e residente na Bélgica, exercia a sua atividade profissional de fisioterapeuta na Holanda, enquanto trabalhador independente, recebendo de tal atividade a totalidade dos seus rendimentos. O Sr. Wielockx constituiu uma reserva-velhice. Mas não lhe foi permitido deduzir os montantes pagos para tal reserva ao seu rendimento tributável, já que a legislação holandesa somente permitia tal benefício aos contribuintes residentes.

Quanto à questão do tratamento diferenciado entre residentes e não residentes remetemos para o Acórdão *Schumacker*, por nós já tratado, seguindo o exemplo do TJUE. Pois, tal como no caso aludido, no presente, o residente e nacional num determinado Estado-membro auferia a totalidade dos seus rendimentos noutro Estado-membro. Desta forma, o Sr. Wielockx encontrava-se objetivamente na mesma posição de um nacional holandês no tocante ao imposto sobre o rendimento¹⁴⁷. Assim, se existisse um tratamento diferenciado em relação a um sujeito passivo residente, a sua situação pessoal e familiar não seria considerada no Estado de emprego, porque não era seu residente, nem no Estado da sua residência, pois não obtém aí quaisquer rendimentos, ficando prejudicado. Como tal, é vítima de uma discriminação, já que não pode constituir uma reserva-velhice dedutível nas mesmas condições de um residente¹⁴⁸.

No Acórdão *Wielockx* o Tribunal de Justiça alertou para o facto da maioria das Convenções fiscais entre Estados-membros seguirem o princípio da tributação em razão da residência, como resulta do art. 18.º da Convenção Modelo OCDE. Com efeito, o Tribunal de Justiça seguiu a posição do Advogado-geral Léger, patente nos pontos 53 e 54 das suas Conclusões para este caso¹⁴⁹, defendendo que a Convenção entre os dois Estados recorre à disposição do art. 18.º da Convenção Modelo OCDE, no sentido de as pensões serem unicamente tributadas no Estado da residência, independentemente de onde as quotizações foram pagas.

¹⁴⁷ Acórdão *Wielockx*, cit., parágrafo 20.

¹⁴⁸ Acórdão *Wielockx*, cit., parágrafo 21 e 22.

¹⁴⁹ Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Wielockx*, apresentadas em 31 de Maio de 1995.

Desta forma, se existia coerência, esta situava-se numa dimensão mais ampla, já que reciprocamente o Estado em que o contribuinte não possuía residência renunciava a receber o imposto sobre as pensões que eram auferidas no estrangeiro, mantendo-se tal, se essas pensões fossem a contrapartida das cotizações que foram admitidas no seu território e que deram lugar à dedução ao imposto sobre o rendimento que ali foi tributado. Dava-se, assim, uma coerência baseada numa convenção bilateral entre os Estados contratantes, não podendo ser invocada, neste caso, como causa justificativa para a recusa da dedução em causa¹⁵⁰.

O princípio da coerência do sistema fiscal não podia ser alegado como possível causa justificativa a um tratamento discriminatório, enquanto razão imperiosa de interesse geral, nestas circunstâncias, já que o próprio Estado abdicou desse princípio com a celebração de uma Convenção fiscal.

Efetivamente, o reposicionamento da noção de coerência fiscal no Acórdão *Wielockx* deveu-se à consideração da coerência fiscal não a nível de uma pessoa individual, que era alcançada através do vínculo direto entre o carácter dedutível das cotizações e a tributação das pensões, mas sim a sua consideração noutra esfera, a da reciprocidade dos normativos a que os Estados contratantes se obrigaram mediante uma Convenção de dupla tributação, isto é, a consideração do elemento bilateral para a apreciação da coerência a um nível global¹⁵¹. Deste modo, a coerência do sistema fiscal foi rejeitada, já que este princípio foi garantido pela Convenção assinada entre a Holanda e a Bélgica¹⁵².

Assim, neste caso, como vimos, existia uma Convenção fiscal celebrada entre os Estados implicados (a Bélgica e a Holanda) que alterava as regras internas *coerentes* que haviam sido alegadas¹⁵³.

Este novo quadro jurisprudencial, construído no Acórdão *Wielockx* com base na reciprocidade das Convenções fiscais, provocou obviamente implicações na aplicabilidade do princípio da coerência tal, como foi sustentado no Acórdão *Bachmann*. Mas como pode a reciprocidade limitar o princípio da coerência?

¹⁵⁰ Acórdão *Wielockx*, cit., parágrafo 25.

¹⁵¹ CARDONA, Marta Marcos, *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, 1.ª edição, Serviços de Publicações da Universidade de Múrcia, 2003, pp. 306-307.

¹⁵² SCHUCH, Josef, "Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?", in Wolfgang Gassner, Michael Lang e Eduard Lechner (dir.), *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 1996, p. 114.

¹⁵³ PRATS, F. A. García, *Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998, p. 198.

O conceito de reciprocidade, no tocante às Convenções sobre a dupla tributação, significa que os Estados contratantes reconhecem direitos e obrigações iguais e equivalentes. Com efeito, a reciprocidade tem sido definida como a relação entre dois Estados que acordam entre si um tratamento igual ou equivalente¹⁵⁴.

Este princípio impõe a aceitação por parte dos Estados contratantes de limitações aos seus direitos soberanos, neste particular, limitações aceites voluntariamente à sua soberania fiscal.

Neste sentido, existindo uma Convenção fiscal, a coerência do sistema fiscal parte do cumprimento recíproco de obrigações mutuamente aceites e acordadas, incidentes sobre o exercício limitado das competências ou atribuições tributárias sobre determinados tipos de rendimentos, não sendo possível, assim, alegar a coerência baseada na correlação entre uma determinada dedução e a tributação subsequente, pois o próprio Estado prescindiu de tal direito por via convencional¹⁵⁵.

De facto, a coerência na esfera da reciprocidade das normas aplicáveis aos Estados contratantes baseia-se em pontos de conexão para repartir a competência fiscal. Assim, perante uma Convenção sobre a dupla tributação que, de comum acordo com a Convenção Modelo da OCDE, atribui o direito a tributar ao Estado da residência, a coerência fiscal não se estabelece em relação a uma mesma pessoa, mediante uma rigorosa correlação entre a concessão de uma vantagem ou benefício fiscal e a posterior tributação, mas estabelecesse a um nível global¹⁵⁶. Dando-se portanto uma reciprocidade restrita entre as duas realidades referidas. O próprio Advogado Geral Philippe Léger alerta para esse facto: *os Estados-membros acordam de uma forma geral, de forma idêntica à Convenção Modelo da OCDE, tributar a contrapartida das deduções ou outras vantagens fiscais no país da residência* (ponto 53 das suas Conclusões ao Acórdão *Wielockx*). Desta forma, conclui que a coerência se situa num nível mais elevado: o das Convenções fiscais, sendo que tal coerência se consubstancia no facto do Estado, como no Acórdão *Wielockx*, tributar a totalidade das pensões auferidas pelos residentes no seu território independentemente do Estado onde as cotizações foram pagas e correlativamente renuncia à cobrança do imposto sobre as pensões pagas noutra Estado-membro, mesmo que sejam

¹⁵⁴ ESPIELL, Gros, "El Tratado de Asunción y Algunas Cuestiones Jurídicas que Plantea", in *Revista Diplomática*, n.º 10, 1991, pp. 106-107.

¹⁵⁵ PRATS, F. A. García, *Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario*, op. cit., pp. 198-199.

¹⁵⁶ Neste sentido TABOADA, Carlos Palao, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, 2009, p. 270. CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., p. 799.

contrapartidas de cotizações pagas no seu território e que havia considerado dedutíveis, redundando numa conceção mais ampla da coerência¹⁵⁷.

Sendo certo que se deu uma rutura do vínculo entre a dedução e a tributação final do rendimento de um contribuinte singular, tal rutura deu-se essencialmente por vontade do Estado, tratando-se de uma rutura paralela, recíproca, em mútuo benefício dos Estados contratantes, resultando num sistema fiscal coerente no seu conjunto, a nível global, tomando em consideração as renúncias e compensações que os Estados-membros obtêm de uma perspetiva integral¹⁵⁸. Pois, como resulta do Acórdão *Bachmann*, um Estado-membro possui a liberdade de basear o sistema ou regime fiscal de um tipo de pensões num princípio de correlação e correspondência entre a dedução de cotizações e a tributação das pensões, como neste caso; correlação esta que funda e baseia a coerência do seu sistema fiscal; mas também pode renunciar ao aludido princípio por via convencional¹⁵⁹.

Deste Acórdão depreendemos que o Tribunal de Justiça inaugurou uma ponderação da compatibilidade com o direito europeu das disposições fiscais nacionais não a um nível isolado, mas levando em conta as Convenções fiscais celebradas pelos Estados-membros envolvidos.

Esta nova consideração do princípio da coerência fiscal foi confirmada pelo Acórdão *Danner*¹⁶⁰. Este último apresentava a nível factual uma enorme similitude ao Acórdão *Bachmann*¹⁶¹, mas o facto de ser posterior, a *Bachmann*, obviamente, e a *Wielockx*, faz toda a diferença¹⁶².

¹⁵⁷ Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Wielockx*, cit., ponto 54. Nesse sentido HINNEKENS, L./SCHELPE, D., “Case law, Notes on Bachmann”, op. cit., p. 62. MARCHESSOU, Philippe, “Los Limites de la Cláusula de No Discriminación del Artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE”, in *Responsa Jurisperitorum Digesta*, Vol. V, 2004, p. 247. PISTONE, Pasquale, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, 2002, p. 125.

¹⁵⁸ MARTÍNEZ, Luis M. Hinojosa, “Reflexiones en Torno al Concepto de Discriminación: los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE”, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 2, 1997, p. 531.

¹⁵⁹ Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Wielockx*, cit., pontos 47 e 51.

¹⁶⁰ Acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, Processo C-136/00, já citado na Parte I.

¹⁶¹ De facto, a regulamentação fiscal finlandesa também impedia ou limitava a dedutibilidade de prémios de seguros de reforma ao rendimento tributável pagos fora da Finlândia, ou seja, as seguradoras estabelecidas noutros Estados-membros (neste caso também na Alemanha), enquanto que permitia tal dedução de prémios quando pagos a seguradores em território finlandês. Assim, o TJUE, tal como no Acórdão *Bachmann*, considerou que estas disposições restringiam a liberdade de prestação de serviços (tal como se encontrava plasmada no art. 49.º do TCE, atual art. 59.º do TFUE). Porém, estes Acórdãos diferem num aspeto essencial: enquanto que no processo *Bachmann* se dava um nexo direto entre a dedutibilidade dos prémios de seguro e a tributação das quantias pagas pelos seguradores (operava-se a uma compensação das deduções dos prémios de seguro e a tributação das pensões); já no Acórdão *Danner* tais deduções de prémios não se efetivaram, pelo que os montantes ficaram isentos de imposto (§ 36 do referido Acórdão), foi aliás com este argumento que a coerência foi afastada, encaixando-se esta

Justamente, o TJUE aplicou de uma forma nítida o seu raciocínio e fundamentação apresentado no Acórdão *Wielockx*, como se depreende do § 43 do Acórdão *Danner*, onde se estabelece que *...a exigência de coerência fiscal se encontra estabelecida ao nível da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes, é transponível para o litígio no processo principal*, por referência ao § 24 do caso *Wielockx*.

Assim, no Acórdão *Danner* o TJUE comprovou que a existência de disposições convencionais altera o alcance da coerência fiscal. Mas também salientou que, apesar da limitação do princípio da coerência tal como foi desenvolvido no Acórdão *Bachmann*, o conceito de coerência ainda é o mesmo na ausência de disposições convencionais relevantes. Pelo que, apesar da recusa do argumento da coerência, a jurisprudência *Danner* confirmou que o teorema construído em *Bachmann* “*is still good law*”¹⁶³, razão pela qual a coerência fiscal, expressa como um vínculo direto entre determinada vantagem fiscal e a sua compensação através da sua tributação futura, continuou como justificação válida e admissível.

Mas quais foram as implicações em concreto da jurisprudência *Wielockx*, tal como foi confirmada no Acórdão *Danner*, no teorema *Bachmann*?

3.2.2. IMPLICAÇÕES NA PRATICABILIDADE DA DOUTRINA *BACHMANN*

No Acórdão *Wielockx* a coerência fiscal original do Acórdão *Bachmann*, como vínculo direto entre a dedutibilidade das pensões e a tributação dos rendimentos de pensões, foi considerada através de uma Convenção sobre a dupla tributação, ou seja, através da

jurisprudência também num âmbito restrito da conceção de coerência, já que não se estabelecia um vínculo direto entre a dedução dos prémios de seguro e a tributação das pensões (§ 37), como veremos infra 4. RECUSA DA JUSTIFICAÇÃO BASEADA NO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS. Neste sentido, SIMPSON, Claire, “The Influence of the European Court – Recent and Forthcoming Tax Cases”, in *GITC Review*, vol. II, n.º 2, 2003, p. 53.

¹⁶² MULTARI, Domenico Antonio, “Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the Bachmann Theorem in the Recent *Krankenheim* Case”, in *EC Tax Students Conference 2009*, celebrada no Institute of Advanced Legal Studies, School of Advanced Study, University of London, em 20 de Março de 2009, p. 8.

¹⁶³ O`SHEA, Tom, *EU Tax and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Ltd., 2008, como foi citado por MULTARI, Domenico Antonio, “Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the Bachmann Theorem in the Recent *Krankenheim* Case”, op. cit., p. 8.

reciprocidade na aplicação das disposições fiscais estabelecidas por cada um dos Estados contratantes. Desta forma, é de salientar que esta mudança de abordagem, em relação ao conceito de coerência do sistema fiscal, levada a cabo pelo Tribunal de Justiça, deve-se em grande parte à existência de uma Convenção fiscal.

Tal redundaria, obviamente, numa redução do âmbito de justificação deste princípio. Como alerta Hinojosa Martínez¹⁶⁴ esta justificação, tal como foi delineada em *Bachmann*, fica circunscrita a um pequeno número de casos, nomeadamente:

- 1) Quando não existe Convenção de dupla tributação celebrada entre o Estado da fonte e o Estado da residência; ou
- 2) Quando exista Convenção bilateral, o Estado da fonte não renuncia ao poder de tributar as pensões ou outros rendimentos devidos no seu território, estabelecendo-se um vínculo direto entre uma dedução e a tributação final de um rendimento.

Desta forma, se determinado Estado invocar o princípio da coerência do seu sistema fiscal como causa justificativa de um tratamento discriminatório terá de provar a presença de um vínculo direto entre o benefício fiscal e a correspondente compensação para o Fisco, desde que o Estado não tenha renunciado a tal coerência mediante uma Convenção bilateral a que se tenha obrigado¹⁶⁵, operando, conseqüentemente, a uma limitação do âmbito do princípio da coerência. Deste modo, a coerência a nível interno, tal como foi construída no Acórdão *Bachmann*, parece encontrar-se superada aquando da existência de disposições convencionais¹⁶⁶.

Mas também é de salientar que apesar desta limitação da coerência por apelo à reciprocidade operada sobremaneira pelo Acórdão *Wielockx*, como vimos, a conceção base do princípio da coerência, isto é, o teorema *Bachmann*, ainda é aplicável e premente para a apreciação deste princípio num caso concreto, para além da sua aplicabilidade na ausência de

¹⁶⁴ MARTÍNEZ, Luis M. Hinojosa, "Reflexiones en Torno al Concepto de Discriminación: los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE", op. cit., p. 531.

¹⁶⁵ BERLIN, B., "Chronique de Jurisprudence Fiscale Européenne", in *RTDE*, Maio de 1993 a Dezembro de 1996, 1997, p. 130. MARTÍNEZ, Luis M. Hinojosa, "Reflexiones en Torno al Concepto de Discriminación: los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE", op. cit., p. 539. CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, op. cit., p. 214. CUNHA, Patrícia Noiret/VASQUES, Sérgio, *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*, op. cit., p. 63.

¹⁶⁶ Neste sentido WATTEL, Peter J., "The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law", in *CMLR*, vol. 33, n.º 2, 1996, pp. 238 e ss.

Convenção ou quando o Estado-membro em questão não tenha renunciado por esse mecanismo à coerência do seu sistema fiscal, como decorre da jurisprudência *Danner*.

4. RECUSA DA JUSTIFICAÇÃO BASEADA NO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS

O reposicionamento e limitação da jurisprudência *Bachmann* operada pelo Acórdão *Wielockx* ainda deixou uma carga de ambiguidade relativamente ao conceito de coerência do sistema fiscal nacional. Realmente, a exigência de um vínculo direto no primeiro Acórdão ou de uma reciprocidade restrita como foi exigida no segundo, entre determinada vantagem fiscal e a consequente tributação ainda possuía um carácter bastante abstrato¹⁶⁷.

Perante este quadro, o Tribunal de Justiça precisou o conceito de coerência fiscal, acabando por levar a uma recusa constante da sua aplicabilidade. Esta nova linha jurisprudencial foi iniciada pelo Acórdão *Svensson & Gustavsson*, que analisaremos de seguida.

4.1. A AUSÊNCIA DE VÍNCULO DIRECTO: O ACÓRDÃO *SVENSSON & GUSTAVSSON*

No Acórdão *Svensson & Gustavsson*¹⁶⁸ o Tribunal de Justiça levou a cabo uma reinterpretação do princípio da coerência fiscal, exigindo-se, a partir daqui, que a relação existente entre as deduções permitidas a nível fiscal e a tributação do rendimento em questão

¹⁶⁷ Neste sentido LANG, Joachim/ENGLISCH, Joachim, "A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay", in Andrea Amatucci e Christoph Trzaskalik (dir.), *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, p. 305.

¹⁶⁸ Acórdão de 14 de Novembro de 1995, *Peter Svensson e Lena Gustavsson v Ministro da Habitação e do Urbanismo*, Processo C-484/93, já citado na Parte I.

seja direta, no sentido de que detenha como referência um único contribuinte e um mesmo imposto.

Esta decisão debruçou-se sobre a compatibilidade de uma disposição luxemburguesa que concedia uma bonificação de juros, para efeitos de um auxílio social a favor da habitação, mediante certas circunstâncias prévias, com o Tratado CE. Para beneficiar de tal bonificação, o interessado teria de ter contraído junto, de uma instituição de crédito reconhecida ou estabelecida no Luxemburgo, um empréstimo para a construção, aquisição ou beneficiação de uma habitação situada no território do Grão-Ducado, também sendo exigido que essa habitação estivesse ocupada de forma efetiva e permanente pelo requerente¹⁶⁹.

Desta forma, o casal Svensson-Gustavsson, por não terem contraído o empréstimo com uma instituição estabelecida ou reconhecida pelo Luxemburgo, não puderam receber a dita bonificação de juros, sendo que a disposição luxemburguesa colidiu com a liberdade de prestação de serviços. Certamente, tal situação traduzia-se num tratamento discriminatório relativamente às instituições de crédito estabelecidas noutros Estados-membros, proibida pelo art. 59.º n.º 1 do TCE (posteriormente integrado no art. 49.º do mesmo Tratado, atualmente art. 56.º do TFUE)¹⁷⁰. Não sendo, portanto, admissível, à luz do direito europeu, a não ser que tal comportamento discriminatório se encontrasse justificado.

Assim, o Tribunal analisou a possível justificação desta discriminação baseada no local de estabelecimento, defendendo que tal só seria possível se o normativo luxemburguês estivesse englobado nas derrogações autorizadas pelo art. 56.º n.º 1, para o qual o art. 66.º do Tratado CE (atual art. 62.º do TFUE) remete, ou pela necessidade de salvaguarda da coerência fiscal, tal não sucedeu num caso nem no outro¹⁷¹.

Realmente, no que em particular concerne à coerência, o Tribunal de Justiça alertou para o facto de não existir qualquer nexos direto entre a cedência da bonificação de juros aos mutuários, por um lado, e o seu financiamento através do imposto cobrado sobre os lucros das instituições de crédito, por outro¹⁷². Não se podendo, portanto, almejar a coerência do sistema

¹⁶⁹ Acórdão *Svensson & Gustavsson*, cit., parágrafo 9.

¹⁷⁰ *Ibidem*, parágrafo 12. Neste sentido WEBER, Dennis, *European Direct Taxation: Case Law and Regulations*, 2.ª edição, Kluwer Law International, 2010, p. 47.

¹⁷¹ Acórdão *Svensson & Gustavsson*, cit., parágrafo 15. Acórdão de 25 de Julho de 1991, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda e outros v Commissariaat voor de Media*, Caso C-288/89, parágrafo 11, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Ver também MOHAMED, Sideek, *European Community Law on the Free Movement of Capital and the EMU*, Kluwer Law International, 1999, pp. 142-143.

¹⁷² Acórdão *Svensson & Gustavsson*, cit., parágrafo 18.

fiscal enquanto causa justificativa, tal como sucedeu no Acórdão *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90), onde existia um nexo direto entre a dedutibilidade das quotizações e a obrigação de pagar imposto sobre os rendimentos das pensões.

Daqui se depreende que a coerência somente era possível se as vantagens e as desvantagens fiscais detivessem um carácter pessoal e substantivo¹⁷³. O argumento da coerência era baseado no facto de quase metade das bonificações de juros serem compensadas por meio do imposto sobre os lucros das instituições de crédito, permitindo ao governo Luxemburguês prosseguir a política de habitação social, ou seja, a coerência era assegurada com o financiamento da ajuda pública à construção, por meio do imposto sobre os benefícios pagos pelas instituições financeiras estabelecidas em território luxemburguês, mas o Tribunal de Justiça não encontrou qualquer vínculo entre ambas as questões¹⁷⁴.

Deste modo, o Tribunal de Justiça impôs um vínculo direto, estabelecido entre a dedutibilidade e a tributação, limitando a doutrina *Bachmann* mais uma vez e culminando, na ausência de tal vínculo, na recusa da aceitação do princípio da coerência do sistema fiscal, tal como o fez nos Acórdãos subsequentes. De facto, na jurisprudência *Svensson & Gustavsson* a coerência não se estabelecia relativamente a uma mesma pessoa cuja tributação se encontrava diferida (circunstância que poderia legitimar um tratamento restritivo desde que evitasse a subtração de fundos aos cofres do Estado-membro em questão), já que a bonificação e a tributação diziam respeito a distintos sujeitos fiscais: aos mutuários e às instituições financeiras, respetivamente; da mesma forma, o regime do diferimento da imposição correspondia de forma integral a outros regimes¹⁷⁵. O TJUE seguiu esta linha e utilizou estes critérios como elementos aferidores da existência de um vínculo direto entre a vantagem fiscal e a sua tributação posterior.

Certamente que o Tribunal foi influenciado a este respeito pelo Advogado Geral Michael B. Elmer (nomeadamente pelos pontos 32 e 33 das suas Conclusões ao Acórdão *Svensson & Gustavsson*), bem como pela doutrina¹⁷⁶, que deixaram claro que uma aplicação mais ampla do

¹⁷³ STEFANER, Markus Christoph, *Freedom of Establishment (Art. 43.º EC Treaty) and Freedom to Provide Services (Art. 49.º EC Treaty) and Tax Law*, Dissertação no âmbito do Curso de Inverno da EUCOTAX 1999/2000, levada a cabo no Instituto Austríaco de Direito Tributário Internacional, 2000, p. 29.

¹⁷⁴ VANISTENDAEL, Frans, “Cohesion: the Phoenix Rises from His Ashes”, op. cit., p. 212. LANDWELL (Abogados y Asesores Fiscales), “El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y la Imposición Directa de los Estados Miembros”, in *Comentarios Jurídicos y Tributarios*, n.º 10, Dezembro, 2005, p. 25.

¹⁷⁵ Ponto 30 das Conclusões do Advogado Geral Michael B. Elmer ao Acórdão *Svensson & Gustavsson*, apresentadas em 17 de Maio de 1995, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁷⁶ DASSESSE, Marc, “The Wielockx and the Svensson Judgments: *Fiscal Cohesion* with a Different Flavour?”, op. cit., p. 185.

princípio da coerência poderia prejudicar a essência do mercado interno, para justificar qualquer diferenciação arbitrária no tratamento fiscal¹⁷⁷.

Assim, o Tribunal de Justiça adotou uma visão mais restrita do princípio da coerência do sistema fiscal nacional com o nítido objetivo de restringir ou limitar as exceções às liberdades fundamentais. Para o efeito delineou dois critérios aferidores do conceito de coerência, de natureza necessária, obrigatória e cumulativa: o *mesmo contribuinte* e a *mesma espécie de imposto*. Só com a verificação destes princípios poderia existir um vínculo ou relação direta entre a cedência de uma vantagem fiscal e a correlativa imposição, eram *conditio sine qua non* do necessário nexu direto que deveria ser estabelecido.

4.2. POSIÇÃO DO TJUE DO ACÓRDÃO *SVENSSON & GUSTAVSSON* ATÉ AO ACÓRDÃO *MANNINEN*

Seguidamente a este Acórdão, o Tribunal de Justiça debruçou-se inúmeras vezes, até ao Acórdão *Manninen*, em litígios respeitantes à fiscalidade direta, sobre a temática da coerência.

Os Estados-membros alegaram, sistematicamente, o princípio da coerência do sistema fiscal enquanto causa justificativa de uma derrogação ao Tratado sobre o Funcionamento da UE por eles perpetrada, contudo, tal argumento também foi reiteradamente rejeitado nos mesmos moldes do Acórdão *Svensson e Gustavsson*¹⁷⁸.

De facto, o Tribunal de Justiça não voltou a encontrar a existência de um vínculo direto entre a concessão de determinada vantagem fiscal e a sua tributação posterior, tendo por base

¹⁷⁷ PISTONE, Pasquale, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, op. cit., pp. 126-127.

¹⁷⁸ Acórdão *Asscher*, cit., parágrafos 55 e ss; Acórdão *ICI*, cit., parágrafo 29; Acórdão *Eurowings*, cit., parágrafo 42; Acórdão *Vestergaard*, cit., parágrafo 24; Acórdão *Baars*, cit., parágrafo 40; Acórdão *Verkooijen*, cit., parágrafos 57 e ss; Acórdão *Metallgesellschaft*, cit., parágrafo 63; Acórdão *Danner*, cit., parágrafo 37; Acórdão *De Groot*, cit., parágrafos 105-109; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 52; Acórdão *Lankhorst-Hohorst*, cit., parágrafo 42; Acórdão *Skandia*, cit., parágrafo 35; Acórdão *Bosal Holding*, cit., parágrafos 29 e ss; Acórdão *Lasteyrie du Saillant*, cit., parágrafos 63 e ss; Acórdão de 1 de Julho de 2004, *Florian W. Wallentin v Riksskatteverket*, Processo C-169/03, parágrafos 21-22, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Ministre des Finances v Jean-Claude Weidert e Elisabeth Paulus*, Processo C-242/03, parágrafos 20-23, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

os critérios *mesmo contribuinte* e a *mesma espécie de imposto*, até à nova construção do princípio da coerência no Acórdão *Manninen*.

5. A REFORMULAÇÃO DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS

Após a análise da reinterpretação restritiva do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais operada pelo Acórdão *Svensson & Gustavsson* e corroborada pela jurisprudência posterior, cabe-nos agora estudar a tendência ulterior levada a cabo pelo Tribunal de Justiça. A nova orientação consubstanciou-se na ampliação do significado da coerência, por apelo ao atendimento da finalidade económica da medida controvertida, exigindo para o efeito que essa medida não se encontre em contradição com os objetivos por ela prosseguidos. Assim, esta conceção de coerência é virtualmente aplicável a impostos e contribuintes distintos, mediante a ponderação das relações sócio-sociedade, tal como foi sustentado no Acórdão *Manninen*, que foi enformado nesta construção pelos Acórdãos *Lasteyrie du Saillant*¹⁷⁹ e *Lenz*¹⁸⁰. Vamos agora analisar o Acórdão *Manninen* enquanto jurisprudência central desta temática, não esquecendo a que o enformou.

5.1. ACÓRDÃO *MANVINEN*: RESTRIÇÃO À LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS E JUSTIFICAÇÃO

A lei finlandesa relativa ao imposto sobre o rendimento (a *tuloverolaki*), no seu § 32, tributava como rendimentos de capitais os dividendos que uma pessoa coletada na Finlândia recebia de uma sociedade finlandesa ou estrangeira cotada na bolsa. Nos termos do § 124 da

¹⁷⁹ Acórdão de 11 de Março de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'économie, des Finances et de l'industrie*, Processo C-9/02, já citado na Parte anterior.

¹⁸⁰ Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirection für Tirol*, Processo C-315/02, também já citado.

mesma lei, tais rendimentos de capitais estavam sujeitos a uma taxa de imposto de 29%. As sociedades estabelecidas na Finlândia também estavam sujeitas a uma taxa de imposto de 29% sobre os seus lucros. De forma a evitar a dupla tributação desses mesmos rendimentos decorrentes da repartição dos dividendos, a disposição finlandesa sobre o crédito fiscal (§ 4, n.º 1 da *laki yhtiöveron hyvityksestä*) concedia, aos acionistas de sociedades estabelecidas na Finlândia, um crédito fiscal igual a 29/71 avos do montante dos dividendos que tinham recebido no exercício fiscal em causa. Porém, este crédito somente era aplicável aos dividendos distribuídos por sociedades finlandesas a contribuintes sujeitos ao pagamento de impostos na Finlândia por obrigação pessoal.

O Sr. Manninen encontrava-se normalmente coletado e era residente na Finlândia, possuindo ações de uma sociedade sueca cotada na bolsa de Estocolmo. Como vimos, os dividendos distribuídos por sociedades estrangeiras a contribuintes finlandeses estavam sujeitos, neste Estado, a uma taxa de 29% de imposto sobre o rendimento que engloba os rendimentos de capitais.

Ora, o Sr. Manninen apresentou requerimento à Comissão Tributária Central finlandesa a fim de saber se os dividendos que recebeu da sociedade sueca eram tributáveis na Finlândia, à luz dos arts. 56.º e 58.º do TCE¹⁸¹. A dita Comissão, através de informação fiscal vinculativa, declarou que o Sr. Manninen não detinha direito a crédito fiscal em relação aos dividendos que lhe foram pagos pela sociedade sueca. Perante este quadro, este último interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (o Korkein hallint-oikeus).

O aludido Tribunal suspendeu a instância e submeteu ao TJUE duas questões prejudiciais: em primeiro lugar, questionava se era contrário ao art. 56.º do TCE (que plasmava a liberdade de circulação de capitais e pagamentos) a disposição finlandesa na qual o beneficiário de um dividendo que era contribuinte regularmente coletado na Finlândia possui o direito a um crédito fiscal em relação ao dividendo pago por uma sociedade por ações domiciliada na Finlândia, mas não no tocante aos rendimentos provenientes de dividendos percebidos de uma sociedade por ações estabelecida na Suécia. Em segundo lugar, e em caso de resposta afirmativa, perguntava-se se o art. 58.º do TCE (onde se encontravam previstas exceções, a nível do Tratado, ao art. 56.º do TCE) podia ser interpretado no sentido do art. 56.º do Tratado CE não restringir o direito finlandês na aplicação de disposições pertinentes relativas ao seu crédito fiscal, uma vez que era requisito para a obtenção desse crédito que a sociedade

¹⁸¹ Atualmente art. 63.º e art. 65.º do TFUE, respetivamente.

que distribuiu o dividendo tivesse pago o imposto correspondente, ou o imposto complementar, na Finlândia, o que não ocorria com os dividendos pagos por sociedades estrangeiras, caso em que não se efetuava qualquer tributação.

Quanto à primeira questão, há que dizer que o efeito do crédito fiscal possuía, como virtualidade, evitar a dupla tributação dos lucros das sociedades que eram distribuídos aos acionistas, conforme a imputação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Pois, a sociedade que distribuiu os dividendos encontrava-se obrigada a tal imputação, no imposto devido pelo acionista a título de imposto sobre o rendimento, onde cabem os rendimentos de capitais. Pela dinâmica própria deste sistema, os dividendos acabam por deixar de ser tributados a nível do acionista. Tal crédito somente é aplicável aos dividendos provenientes de sociedades finlandesas, pelo que os dividendos procedentes de sociedades não residentes auferidos por contribuintes coletados na Finlândia eram tratados desfavoravelmente, já que eram tributados à taxa de 29% a título de imposto sobre o rendimento que incidia sobre os rendimentos de capitais¹⁸².

Convém acrescentar que a Convenção para evitar a dupla tributação em vigor entre os países do Conselho Nórdico não é suscetível de eliminar esse efeito desfavorável, já que a referida Convenção destina-se somente a atenuar os efeitos de uma dupla tributação ao nível do acionista, no tocante aos rendimentos de capitais, não prevendo nenhum sistema de imputação do imposto sobre os rendimentos de sociedades¹⁸³.

Assim, a disposição finlandesa dissuadia os contribuintes normalmente coletados na Finlândia a investir os seus capitais em sociedades sitas noutros Estados-membros. Tal disposição também possui um efeito restritivo relativamente às sociedades sediadas noutros Estados-membros, pois levanta-lhes um obstáculo à recolha de capitais na Finlândia. Com efeito, os capitais provenientes de outros Estados-membros eram tratados de uma forma fiscalmente menos favorável do que os dividendos distribuídos por sociedades com sede na Finlândia, sendo que as ações das sociedades estabelecidas noutros Estados-membros são menos atrativas do que das que possuem sede em território finlandês¹⁸⁴.

¹⁸² Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 20. Ver também CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., p. 846.

¹⁸³ Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 21.

¹⁸⁴ *Ibidem*, parágrafos 22 e 23; Acórdão *Verkooijen*, cit., parágrafo 35; Acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão v França* (C-334/02), cit., parágrafo 24.

De uma forma geral, a aquisição de ações de sociedades estrangeiras pressupunha uma desvantagem fiscal para os residentes em território finlandês e, por outro lado, as sociedades não estabelecidas na Finlândia tinham uma maior dificuldade em obter capital no mercado finlandês.

Pelo exposto, o Tribunal de Justiça concluiu que a disposição finlandesa restringia o exercício da livre circulação de capitais, estando, portanto, proibida pelo art. 56.º do TCE (ao tempo deste Acórdão).

Admitida a existência de uma restrição à livre circulação de capitais, o passo seguinte passa pela averiguação e ponderação se tal restrição se encontra ou não justificada. Desta forma, vamos de seguida analisar a coerência do sistema fiscal enquanto causa justificativa argumentada pelo Governo finlandês.

Apesar de no presente Acórdão o TJUE afirmar que não existia qualquer justificação para o tratamento restritivo em causa, nem de acordo com o estabelecido no art. 58.º do TCE¹⁸⁵, nem mesmo por razões imperiosas de interesse geral, como a perda de receitas fiscais e dificuldades práticas¹⁸⁶ ou a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal, que foi explanada extensamente nesta jurisprudência, sendo reformuladas as suas bases.

¹⁸⁵ Este preceito permite que os Estados-membros concedam um tratamento fiscal diferenciado aos contribuintes em função do local onde está investido o seu capital. O TJUE defendeu, contrariamente aos Governos da Finlândia, França e Reino Unido, que o art. 58.º n.º 1 alínea a) (art. 65.º n.º 1 alínea a) do TFUE, atualmente) não pode ser interpretado no sentido da admissibilidade de qualquer norma fiscal que estabeleça uma distinção entre os contribuintes mediante o local onde os seus capitais são investidos, devendo ser interpretado estritamente, já que a cláusula de derrogação plasmada no n.º 1 do art. 58.º do TCE, para se efetivar, encontra-se limitada pelo n.º 3 desse mesmo art. 58.º (art. 65.º n.º 3 do TFUE), que dispõe que as disposições nacionais contempladas no n.º 1 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária ou restrição dissimulada (§ 28 do Acórdão *Manninen*). O Tribunal de Justiça culmina a sua análise sobre esta causa justificativa rejeitando-a. Tal deve-se ao facto dos rendimentos estarem sujeitos em primeira linha a imposto sobre as sociedades e depois a imposto sobre o rendimento dos beneficiários (já que os dividendos foram distribuídos). Os acionistas tributados na Finlândia, por aí residirem, estariam numa situação comparável independentemente de receberem dividendos de uma sociedade estabelecida neste Estado-membro ou de uma sociedade domiciliada na Suécia (§§ 36 e37 do Acórdão *Manninen*).

¹⁸⁶ O argumento finlandês que a concessão de um crédito fiscal em relação ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas devido noutro Estado-membro levaria a uma perda das suas receitas fiscais relativamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas noutro Estado-membro foi rejeitado pelo TJUE, que lembrou que tal argumento não era suscetível para justificar uma restrição a uma liberdade fundamental, fazendo remissão para o § 59 do Acórdão *Verkooijen*, § 56 do Acórdão *Danner* e § 50 do Acórdão *X e Y* (Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 49). Quanto ao argumento esgrimido pelo Governo finlandês e do Reino Unido da existência de diversos obstáculos de ordem prática que se oponham à atribuição do crédito fiscal, o Tribunal de Justiça sustentou que tal causa não era suscetível de justificar um tratamento restritivo, já que um crédito fiscal concedido a um acionista normalmente coletado na Finlândia, que tenha auferido dividendos de uma sociedade sediada na Suécia, deve ter em conta o imposto que foi realmente pago pela sociedade estabelecida nesse Estado-membro, facto decorrente das regras gerais

De facto, no que respeita à coerência do sistema fiscal nacional enquanto causa justificativa, o Tribunal de Justiça não a aceitou e enunciou as diferenças em relação aos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), nos quais a referida causa de justificação foi aceite face a um tratamento discriminatório ou restritivo a uma liberdade fundamental. Mas a pedra de toque, neste particular, prende-se com a reformulação do princípio da coerência dos sistemas fiscais.

Nesta problemática, o Tribunal de Justiça começou por recordar que a coerência fiscal exige a demonstração de uma relação ou vínculo direto entre o benefício fiscal em causa e a compensação através de uma determinada tributação ou cobrança, efetuada no quadro do mesmo imposto¹⁸⁷. O TJUE não refere neste Acórdão, ao contrário da sua jurisprudência imediatamente anterior (como nos Acórdãos *Baars e Verkooijen e Gustavsson*), que esta relação se deva produzir no contexto do mesmo imposto e do mesmo sujeito passivo. Tal posicionamento prende-se seguramente com a opinião da Advogada Geral Juliane Kokott, mais precisamente no parágrafo 54 das suas Conclusões¹⁸⁸, onde fez remissão para o parágrafo 30 do Acórdão *Bosal*, que dispunha que *quando não existe esse nexos direto, por se tratar, por exemplo, de tributações diferentes ou do tratamento fiscal de contribuintes diferentes, o argumento da coerência do sistema fiscal não pode ser invocado*, daqui Kokott conclui, no parágrafo 55 das suas Conclusões, que os critérios *mesmo contribuinte e mesma espécie de imposto* podem constituir indícios (embora fortes), ao invés de requisitos necessários e cumulativos, da existência de um vínculo direto entre a vantagem (benefício) fiscal e um encargo da mesma natureza.

O TJUE considerou esta posição, defendendo que tendo em conta o objetivo prosseguido pela disposição fiscal finlandesa, a coerência encontra-se garantida enquanto se mantiver a correlação entre a vantagem fiscal (o benefício fiscal concedido) ao acionista e o imposto sobre as pessoas coletivas devido. Portanto, neste caso a concessão a um acionista coletado, normalmente, na Finlândia e possuidor de ações de uma sociedade sediada na Suécia, de um crédito fiscal que seria calculado em função do imposto sobre as pessoas coletivas devido por

para o cálculo da matéria coletável e da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas nesse último Estado-membro. Sendo assim, as dificuldades alegadas quanto à determinação do imposto efetivamente pago não podem ser tidas em conta (Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 54).

¹⁸⁷ Acórdão *Svensson & Gustavsson*, cit., parágrafo 18; Acórdão *Asscher*, cit., parágrafo 58; Acórdão *ICI*, cit., parágrafo 29; Acórdão *Vestergaard*, cit., parágrafo 24; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 52.

¹⁸⁸ Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004.

ele, na Suécia, não coloca em causa a coerência do regime fiscal finlandês¹⁸⁹. Apesar desta solução esbater-se nas dificuldades de controlo administrativo, no que em particular concerne à determinação do imposto efetivamente pago.

Daqui se afere que a única diferença de tratamento que poderia estar justificada pelo princípio da coerência do sistema fiscal finlandês encontrar-se-ia no facto da dedução correspondente aos dividendos estrangeiros se limitasse ao imposto sobre as sociedades estrangeiras que o tivessem suportado¹⁹⁰.

De uma forma geral, na análise de uma eventual discriminação ou tratamento restritivo na tributação de dividendos distribuídos a acionistas, deve-se ter em conta não somente a tributação do acionista individualmente considerado, mas também a tributação subjacente dos dividendos a nível da sociedade, ou seja, a nível societário. Enquadrando-se a coerência na virtualidade referente a impostos e contribuintes distintos, como são exemplo as relações estabelecidas entre o sócio e a sociedade.

Desta forma, efetivou-se uma nítida ampliação do princípio da coerência, mas quais foram as causas que levaram a esta mudança de paradigma e as suas concretas implicações relativamente ao percurso jurisprudencial efetivado pelo Tribunal de Justiça até este Acórdão?

5.2. A AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE COERÊNCIA FISCAL

Como vimos, no Acórdão *Manninen* a conceção restritiva do princípio da coerência do sistema fiscal flexibiliza-se, pelo menos em teoria¹⁹¹, já que o TJUE admite que a disposição finlandesa que se baseia nessa relação direta estabelecida entre o benefício fiscal e a cobrança complementar, confere um vínculo, uma vez que o crédito fiscal concedido ao acionista

¹⁸⁹ Acórdão *Manninen*, cit., parágrafo 46. Neste sentido OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe, “La Solución Italiana a la Doble Imposición Intersocietaria y su Possible Aplicación al Ordenamiento Tributario Español”, in *Cronica Tributaria*, n.º 133, 2009, pp. 160-161.

¹⁹⁰ BLANCO, Cristina García-Herrera/MOLINA, Pedro Manuel Herrera, “STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿El Golpe de Gracia a la Deducción por Doble Imposición de Dividendos?”, in *Papeles de Trabajo*, IEF, 2004, pp. 6-7.

¹⁹¹ A conceção de coerência fiscal foi foco de muita atenção por parte do Tribunal de Justiça, sendo-lhe concedida uma enorme relevância, contudo, tal relevância operou-se somente a nível teórico, já que a nível prático foi praticamente inoperante desde o Acórdão *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90), ambos datados de 1992, até ao Acórdão *Krankenheim*, de 2008.

normalmente coletado na Finlândia calcula-se em função do imposto sobre o rendimento das sociedades (pessoas coletivas) devido pela sociedade estabelecida nesse Estado-membro incidente sobre os benefícios que distribui¹⁹².

Com efeito, a doutrina criticou o Tribunal de Justiça pela sua visão demasiadamente restrita, relativamente à coerência do sistema fiscal, reclamando uma maior sensibilidade em relação aos princípios, instituições e mecanismos que preservam a justiça e integridade dos ordenamentos jurídico-tributários, existindo uma crença generalizada, entre essa doutrina, de que a coerência pode existir entre a carga tributária doméstica e o crédito fiscal concedido aos acionistas sobre a distribuição dos dividendos¹⁹³. Por isso, a inovação deste Acórdão prendeu-se com a aceitação do princípio da coerência de uma forma mais ampla. Esta conceção é bem ilustrada nas Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott. De facto, foi a primeira Advogada Geral a defender esta posição, mormente no ponto 61 das suas Conclusões, onde sustenta a operacionalidade do princípio da coerência, já que através da situação factual atrás descrita pode existir, a título excecional, um nexo justificado pela coerência fiscal quando a tributação de um sujeito passivo seja compensada por uma isenção concedida a outro sujeito passivo. Para tal é preciso preencher duas condições necessárias:

- i. *A tributação incida, senão sobre o mesmo contribuinte, pelo menos sobre o mesmo rendimento ou facto;*
- ii. *O enquadramento jurídico do sistema assegure que o benefício fiscal só favoreça um sujeito passivo na mesma medida que um encargo efetivamente suportado por outro sujeito passivo.*

¹⁹² BLANCO, Cristina García-Herrera/MOLINA, Pedro Manuel Herrera, “STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿El Golpe de Gracia a la Deducción por Doble Imposición de Dividendos?”, op. cit., p. 6.

¹⁹³ CARRERO, José Manuel Calderón, “Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el Caso Marks & Spencer”, in *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 10, 2006, p. 132. LANG, Joachim/ENGLISCH, Joachim, “A European Legal Order Based on Ability to Pay”, op. cit., p. 305. STARINGER, Claus, “Pending Cases Filed by Austrian Courts: The Holböck Case”, in Michael Lang, Josef Schuch e Claus Staringer (dir.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2006, pp. 23-24. ENGLISCH, Joachim, “Dividend Taxation and Fiscal Cohesion (Part II)”, in *European Taxation*, 2004, pp. 355 e ss. WATTEL, Peter J., “Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality”, in *EC Tax Review*, vol. 12, n.º 4, 2003, p. 200. VARONO, Carlos de Pablo, *La Tributación del Sócio en el IRPF*, EDERSA, 2002, p. 457. SCHÖN, Wolfgang, “Die Abzugsschranken des § 3c EStG Zwischen Verfassungs und Europarecht”, in *Finanz-Rundschau*, 2001, p. 389. JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín/CARRERO, José Manuel Calderón, *Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*, op. cit., p.186. STANGL, “Der Begriff der Steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Baars und Verkooijen”, in *SWI*, 2000, pp. 465 e ss.

Daqui vemos, que neste caso, era proposto ao Tribunal de Justiça uma perspetiva mais ampla quando aplicasse o argumento da coerência, ponderando, no caso de dividendos, ambos os níveis: o dos acionistas e o da sociedade¹⁹⁴.

Neste sentido, e retomando a análise da Advogada Geral, esta sustentou que a observância destes critérios ou condições de aplicabilidade do princípio da coerência eram tão eficazes para a não invocação da coerência de forma ilimitada quanto o critério do mesmo contribuinte. Referindo, para corroborar tal posição, o facto de se aplicarem os aludidos critérios aos Acórdãos *Verkooijen* e *Svensson e Gustavsson* não se poderia chegar a uma justificação baseada na coerência do sistema fiscal, já que, a título de exemplo, no primeiro dos Acórdãos referidos faltava o nexo económico, pois não se tratavam dos mesmos rendimentos¹⁹⁵.

Mas a Advogada Geral foi mais longe ao entender que os critérios base para aferir da existência de um vínculo direto até este Acórdão (*mesmo contribuinte e mesma espécie de imposto*) como meros indícios, fortes apesar de tudo, da existência de tal vínculo de natureza direta entre a concessão de uma determinada vantagem ou benefício fiscal e a correspondente tributação subsequente, como vimos¹⁹⁶. O que se consubstanciou numa atenuação da rigidez interpretativa do conceito de coerência do sistema fiscal dos referidos critérios de carácter obrigatório e cumulativo na jurisprudência anterior, pelo que, à luz desta construção, é admissível a um Estado-membro a invocação deste princípio enquanto causa justificativa, mesmo sem a aplicação dos critérios da identidade de contribuintes e de tributação¹⁹⁷.

Mas como então o TJUE aferiu da existência de um nexo direto nesta jurisprudência?

Como vimos, no ponto anterior, o Tribunal de Justiça verificou a existência do referido vínculo através ou mediante os objetivos da legislação em causa, mormente, como se deduz do § 44 do Acórdão *Manninen*, para prevenir ou atenuar a dupla tributação económica (dos lucros das sociedades que eram distribuídos aos acionistas). Esta ponderação foi extraída principalmente da jurisprudência *Lasteyrie du Saillant*, que sustentava que a coerência se devia extrair dos objetivos prosseguidos pelas disposições fiscais nacionais em questão¹⁹⁸, posição

¹⁹⁴ STARINGER, Claus, "Pending Cases Filed by Austrian Courts: the Holböck Case", op. cit., pp. 23-24.

¹⁹⁵ Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *Manninen*, cit., pontos 62 e 63.

¹⁹⁶ *Ibidem*, ponto 55.

¹⁹⁷ Conclusões do Advogado Geral Paolo Mengozzi ao Acórdão *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007, ponto 62, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁹⁸ Efetivamente, a principal inovação constante desta jurisprudência foi o facto da coerência do sistema fiscal dever-se verificar em relação ao objetivo prosseguido pela disposição fiscal controvertida. Não existindo dúvidas de que, através desta nova conceção da coerência fiscal se protege em maior medida a integridade dos sistemas fiscais nacionais. Foi esta nova linha

também corroborada no Acórdão *Lenz*¹⁹⁹, bem como no Acórdão *Amurta*²⁰⁰, este último posterior a *Manninen*. Este novo posicionamento jurídico do Tribunal de Justiça, protegendo em maior grau, a coerência ou integridade dos sistemas fiscais, poderia constituir uma resposta conciliadora às críticas formuladas por um sector relevante da doutrina, que reclamava por uma maior flexibilidade do TJUE²⁰¹, como vimos na análise do Acórdão *Manninen*. De facto, está patente, na atual jurisprudência do Tribunal de Justiça, a ideia de não contradição entre o objetivo da norma em questão e a sua execução prática e efetiva no ordenamento jurídico nacional em causa²⁰².

Perante isto, o novo enfoque da coerência encontrava-se na consideração da finalidade económica da medida, entendida como a eliminação da dupla tributação económica, o que não se dava com a disposição finlandesa ao eliminar somente a dupla tributação económica a nível interno e não a nível europeu (no espaço do mercado comum)²⁰³.

Há ainda que salientar que esta linha jurisprudencial foi seguida em Acórdãos posteriores, onde se salientam o Acórdão *Keller Holding*²⁰⁴, *Deutsche Shell*²⁰⁵ e *Papillon*²⁰⁶, em todos eles a coerência foi ponderada pela existência de um vínculo direto tendo por base os objetivos da regulamentação em causa, tal como aconteceu no Acórdão *Manninen* e *Marks & Spencer* (nomeadamente nas Conclusões do Advogado Geral Piores Maduro). Assim, os

jurisprudencial que enformou o Acórdão *Lenz* e, seguidamente, o Acórdão *Manninen*, que plasmava que o argumento baseado na necessidade de salvaguardar a coerência de um sistema fiscal deve ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação fiscal em questão (§ 67 do Acórdão *De Lasteyrie du Saillant*, § 37 do Acórdão *Lenz*, § 43 do Acórdão *Manninen*).

¹⁹⁹ Para além desta confirmação, o Acórdão *Lenz* lançou pela primeira vez luz sobre a reformulação do princípio da coerência do sistema fiscal, lançando os pressupostos para o Acórdão *Manninen*, dispondo que, apesar de estarem em causa duas tributações distintas, com diferentes contribuintes, *a regulamentação fiscal austríaca não faz depender a obtenção das vantagens fiscais em causa de que beneficiam os contribuintes residentes na Áustria a título dos seus rendimentos de capitais de origem austríaca da tributação dos lucros das sociedades a título do imposto sobre as sociedades* (§ 36 do Acórdão *Lenz*).

²⁰⁰ Acórdão de 8 de Novembro de 2007, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, Processo C-379/05, parágrafo 47, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²⁰¹ CARRERO, José Manuel Calderón, "Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el Caso Marks & Spencer", op. cit., p. 132.

²⁰² CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., p. 846.

²⁰³ Neste sentido ver a Intervenção do Professor Frans Vanistendael no IEF, Madrid, em 21 de Janeiro de 2005.

²⁰⁴ Acórdão *Keller Holding*, cit., parágrafo 40.

²⁰⁵ Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Deutsche Shell GmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Processo C-293/06, parágrafos 37-39, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²⁰⁶ Acórdão de 27 de Novembro de 2008, *Société Papillon v Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique*, Processo C-418/07, parágrafo 43, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

benefícios desta construção jurisprudencial ampla do princípio da coerência também estão patentes nesta jurisprudência²⁰⁷. Contudo, como veremos adiante, para uma análise da aplicabilidade e precisão do princípio da coerência vamos partir da jurisprudência *Krankenheim*²⁰⁸, que corroborou uma concepção mais estrita da coerência e que pensamos ser a mais adequada.

Diante destas questões signatárias de uma nova ponderação do efeito real das disposições fiscais a abordagem do TJUE neste Acórdão foi desenvolvida e implementada por referência ao espaço europeu e não a um nível meramente nacional²⁰⁹. Desta posição não podemos retirar outra conclusão senão a referência ao princípio da territorialidade, tal como foi sustentado no Acórdão *Marks & Spencer*, e principalmente, no que toca ao enfoque da coerência, nas Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro à mesma decisão, temática sobre a qual nos debruçaremos de seguida.

5.3. AS CONCLUSÕES DO ADVOGADO GERAL POIARES MADURO: O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA FISCAL

O Acórdão *Marks & Spencer*²¹⁰ torna-se imprescindível para uma ponderação dos elementos estruturados no Acórdão *Manninen*, principalmente na posição adotada pelo Advogado Geral Poiares Maduro nas suas Conclusões a este caso, como veremos.

²⁰⁷ A resenha a esta corrente ulterior é necessária, pois subsistiu com outras correntes, nomeadamente com a ponderação restrita do conceito de coerência, que foi adotado posteriormente ao Acórdão *Marks & Spencer* (infra Ponto 6. RETORNO À VISÃO ESTREITA DA COERÊNCIA: O ACÓRDÃO COMISSÃO V DINAMARCA (C-150/04) E A SUA LINHA ENFORMADORA), o que denota a pouca consistência do TJUE em seguir uma linha coesa neste âmbito.

²⁰⁸ Ver infra Ponto 7. O RENASCIMENTO DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA VÁLIDA: O ACÓRDÃO *KRANKENHEIM*.

²⁰⁹ LENAERTS, Koenraad, "United in Diversity: also in Fiscalibus", in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders, Festschrift in Honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, 2008, p. 627.

²¹⁰ A Marks & Spencer era uma sociedade constituída e registada no Reino Unido (nomeadamente na Inglaterra e no País de Gales) que se estabeleceu noutros Estados-membros a partir de 1975. Contudo, uma tendência para o incremento dos prejuízos, ou seja, num cenário de crise económica a Marks & Spencer anunciou, em 2001, a cessação das suas atividades comerciais na Europa, com exceção da filial estabelecida em França que havia sido cedida a terceiros. Perante este quadro a sociedade-mãe

Mas, primeiramente, cumpre fazer uma análise ao princípio da territorialidade como foi estruturado neste Acórdão, que na opinião de Poiães Maduro não era aplicável, estando tal argumento antes ligado à coerência do sistema fiscal. Vamos então debruçar-nos sobre o objeto do litígio.

Efetivamente, perante um tratamento restritivo, consubstanciado neste caso na exclusão do benefício da dedução de prejuízos sofridos pelas filiais da Marks & Spencer por não exercerem as suas atividades económicas no Reino Unido, coube ao Tribunal de Justiça ponderar se tal estaria justificado por razões imperiosas de interesse geral. Assim, como já decorria do Acórdão *Futura*, o Estado-membro de estabelecimento de uma sociedade-mãe, de um grupo de sociedades, ao tributar as sociedades residentes pelo seu rendimento global e as não residentes pelos ganhos ou lucros provenientes das suas atividades no referido Estado-membro, estava a agir de acordo com o princípio da territorialidade, como havia sido consagrado pelo direito fiscal internacional e reconhecido pelo direito europeu²¹¹.

Não obstante, o facto do Reino Unido não tributar os lucros das filiais não residentes da Marks & Spencer (sediada no seu território) não pode justificar *per se* a recusa da dedução dos prejuízos das sociedades residentes.

Ora, o Reino Unido, bem como os demais Estados-membros que apresentaram observações, apresentou três justificações para corroborar o argumento da territorialidade:

requereu no Reino Unido uma dedução de grupo pelos prejuízos sofridos pelas suas filiais na Bélgica, Alemanha e França em quatro exercícios (entre 31 de Março de 1998 e 31 de Março de 2001). Porém tal dedução foi indeferida, já que uma dedução de grupo apenas poderia ser concedida em relação a prejuízos registados na Grã-Bretanha e as aludidas filiais exerciam as suas atividades noutros Estados-membros (nem possuíam estabelecimentos estáveis no Reino Unido). Indeferimento este impugnado pela Marks & Spencer, mas que também não teve provimento, então coube recurso para o High Court of Justice, que suspendeu a instância e remeteu ao Tribunal de Justiça a título prejudicial uma questão no sentido de apurar se tal tratamento diferenciado obstruía o direito de estabelecimento, como se encontrava plasmado no art. 43.º do TCE, conjuntamente com o art. 48.º do TCE (atuais arts. 49.º e 54.º do TFUE). Perante isto o TJUE lembrou que o direito de estabelecimento visa assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado de acolhimento, mas também impede que o Estado de origem obstaculize o estabelecimento noutro Estado-membro dos seus cidadãos ou das sociedades constituídas de acordo com a sua legislação. Desta forma, a exclusão do benefício da dedução do seu lucro tributável (que representava uma vantagem de tesouraria) dos prejuízos sofridos pelas filiais estabelecidas noutro Estado-membro e que não exerciam atividades económicas no Estado da sociedade-mãe pode colocar entraves ao exercício do direito de estabelecimento por parte dessa sociedade, bem como dissuadi-la a criar filiais noutro país da UE, pelo que o TJUE concluiu que nos encontrávamos perante uma restrição ao art. 43.º e 48.º, ambos do TCE (§§ 33 e 34 do Acórdão *Marks & Spencer*). Para uma consideração global deste Acórdão ver O`SHEA, Tom, "Tribunal Finds in Favor of Marks & Spencer", in *Tax Notes International*, vol. 54, n.º 9, Junho 1, 2009, pp. 739 e ss. LANG, Michael, "Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?", in *European Taxation*, 2006, pp. 421-430.

²¹¹ Acórdão *Marks & Spencer*, cit., parágrafo 39; Acórdão *Futura*, cit., parágrafo 12.

primeiramente, sustentou que lucros e prejuízos eram duas faces da mesma moeda em matéria fiscal, pelo que deviam ser tratadas simetricamente no tocante ao mesmo sistema fiscal, para assim se repartir equilibradamente o poder tributário entre os Estados-membros interessados; em segundo lugar, defendeu que pela tomada em conta dos prejuízos no Estado da sociedade-mãe, estes poderiam ser duplamente utilizados; em terceiro e último lugar, alegou que poderia existir um risco de evasão fiscal se os prejuízos não fossem levados em conta no Estado da filial (devido a eventuais transferências de prejuízos dentro de um grupo de sociedades, como veremos)²¹².

Quanto à primeira justificação, o TJUE lembrou que a redução das receitas fiscais não poderia justificar um tratamento restritivo. Contudo, o Reino Unido já havia feito uma resenha a esta fundamentação, com a qual o Tribunal de Justiça concordou: a repartição do poder tributário entre os Estados-membros podia levar à aplicação das suas disposições fiscais unicamente às atividades económicas das sociedades estabelecidas nos outros Estados-membros. De facto, se as sociedades pudessem escolher o país onde efetivassem a dedução dos seus prejuízos (no Estado onde se encontravam estabelecidos ou noutra Estado-membro) levaria a uma distorção da *repartição equilibrada do poder tributário*, pois a matéria coletável seria aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo²¹³.

Relativamente à dupla consideração ou utilização dos prejuízos o TJUE admitiu que os Estados-membros devem poder impedir tal utilização, uma vez que esse risco opera se a dedução de grupo for aplicada aos prejuízos das filiais estabelecidas noutra Estado-membro²¹⁴.

No tocante à última justificação, o risco de evasão fiscal dava-se com a possibilidade de transposição dos prejuízos de uma filial não residente para uma sociedade residente, o que comportava o risco de serem organizadas transferências de prejuízos no interior de um grupo de sociedades para sociedades estabelecidas nos Estados-membros que aplicavam taxas de imposto mais elevadas e onde, correlativamente, o valor fiscal dos prejuízos possuía um maior impacto. Desta forma, o facto de se terem excluído da dedução de grupo os prejuízos sofridos pelas filiais não residentes impedia tais práticas²¹⁵.

Assim, o TJUE, ponderando as três justificações no seu conjunto concluiu que a regulamentação em causa se encontrava justificada por razões imperiosas de interesse geral.

²¹² Acórdão *Marks & Spencer*, cit., parágrafo 43.

²¹³ *Ibidem*, parágrafos 44, 45 e 46.

²¹⁴ *Ibidem*, parágrafos 47 e 48.

²¹⁵ *Ibidem*, parágrafos 49 e 50.

Mas perante a factualidade atrás descrita, o Advogado Geral Poiares Maduro, nas suas Conclusões ao Acórdão *Marks & Spencer*²¹⁶, seguiu o novo paradigma da coerência, como havia sido construído no Acórdão *Manninen*. Deste modo, defendeu o conceito de coerência sugerido pela Advogada Geral Juliane Kokott nas suas Conclusões ao referido Acórdão.

Contudo, o princípio da coerência foi somente invocado pelo Advogado Geral nas suas Conclusões, o que surpreendeu um sector da doutrina com a não referência deste conceito na letra do Acórdão²¹⁷. Realmente, era de esperar que neste caso, devido à argumentação do Advogado Geral, o princípio da coerência fiscal fosse o centro da fundamentação do TJUE. Parece que o Tribunal de Justiça não se referiu ao mencionado princípio de forma deliberada, provavelmente pelo seu carácter vago. Todavia, sem uma referência explícita, ele foi obviamente considerado na lógica do Acórdão²¹⁸.

Quanto às Conclusões, para chegar à ponderação da coerência fiscal Poiares Maduro teve de afastar o argumento baseado no princípio da territorialidade²¹⁹, o que trouxe importantes implicações na tomada em conta do efeito real das disposições fiscais nacionais por referência ao mercado interno e não a uma situação puramente interna.

Segundo o Advogado Geral, o princípio da territorialidade exige simplesmente levar em conta a distribuição do poder tributário, nas suas palavras *os condicionalismos que resultam da coexistência das soberanias fiscais dos Estados-membros*, condicionalismos esses que lançam sobre os Estados-membros a obrigação de contemporizar com as soberanias fiscais em concurso (concorrentes), mas que acabam também por impedir o Tribunal de Justiça de distorcer a aludida distribuição do poder de imposição na ausência de disposições legais harmonizadas²²⁰.

²¹⁶ Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro ao Acórdão *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005.

²¹⁷ HERZIG, Nobert/WAGNER, Thomas, “EuGH-Urteil *Marks & Spencer* – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte”, in *Deutsches Steuerrecht*, 2006, p. 7. HEY, Johana, “Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* und die Zukunft der Deutschen Organschaft”, in *GmbHR-Runschau*, 2006, p. 121. LANG, Michael, “The *Marks & Spencer* Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word”, in *European Taxation*, 2006, p. 60. Como foram citados por LANG, Michael, “Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?”, op. cit., p. 424.

²¹⁸ LANG, Michael, “The *Marks & Spencer* Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word”, op. cit., p. 60.

²¹⁹ Entendido pelo Reino Unido, nas suas alegações no Processo em causa, como a não concessão de uma vantagem ou benefício fiscal onde não possui poder tributário, conceção errada como se denota do Acórdão *Futura*, onde ficou disposto que o princípio da territorialidade era aplicável no direito europeu.

²²⁰ Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro ao Acórdão *Marks & Spencer*, cit., ponto 60.

Deste modo, conclui que o princípio da territorialidade tem como escopo prevenir e, conseqüentemente, evitar os conflitos de competências fiscais, entre os diversos Estados-membros. Porém, lembra que o dito princípio não pode ser alegado pelos Estados-membros para se eximirem das suas obrigações a nível europeu (fruto da sua vinculação ao direito da União). Com efeito, com a subscrição dos Tratados sujeitaram-se voluntariamente ao acervo de liberdades fundamentais, necessárias para a construção de um mercado único, pelo que, na estruturação dos seus sistemas fiscais, devem levar em conta as situações transnacionais. E, sendo caso disso, devem adaptar os seus sistemas de forma a se encontrarem em conformidade com as referidas situações, não podendo ser entendida a soberania fiscal, como refere Poiães Maduro, como um princípio de *autarcia fiscal*, no sentido dos Estados-membros se dispensarem ou eximirem dos condicionalismos específicos da sua vinculação ao ordenamento jurídico europeu²²¹.

Foi assim formulado um conceito de coerência do sistema fiscal possuindo como objetivo a proteção da integridade dos regimes fiscais dos Estados-membros, tendo como limite não obstruir a integração dos sistemas fiscais nacionais no mercado comum. Ou seja, para um funcionamento harmonioso destas duas realidades é necessária uma *dupla neutralidade*, estabelecida entre a neutralidade das disposições fiscais nacionais, perante o exercício das liberdades fundamentais, e a neutralidade exigida do referido exercício diante os dispositivos fiscais configuradores dos sistemas fiscais. Isto porquê? Pela natureza do princípio da coerência fiscal, que visa corrigir os efeitos da extensão das liberdades de circulação aos sistemas fiscais, normalmente da responsabilidade dos Estados-membros. Tal para que a lógica do mercado interno não ponha em causa a razão configuradora da coerência do sistema fiscal nacional, sistema esse cuja conceção fica a cabo de cada Estado-membro (como resulta do § 23 do Acórdão *Bachmann*), pelo que é lógico que os Estados-membros se interessem e pretendam a integridade, bem como a equidade dos seus ordenamentos jurídico-fiscais²²².

Daqui concluímos que o conceito da coerência reside em todos os sistemas fiscais inseridos no mercado comum, ou seja, pode ser avaliado a nível do espaço europeu e não em referência a um único sistema fiscal nacional, posição ausente no Acórdão²²³.

²²¹ Ibidem, ponto 62.

²²² Ibidem, pontos 66 e 67.

²²³ Neste sentido VANISTENDAEL, Frans, "Cohesion: The Phoenix Rises from His Ashes", op. cit., p. 221

O Advogado Geral continua a sua análise recordando, no ponto 68 das suas Conclusões, citando o Acórdão *Lenz*²²⁴, que o princípio da coerência deve ser aferido da tomada em conta das disposições fiscais em causa, na lógica da finalidade uma regulamentação fiscal como critério aferidor da existência de um vínculo direto e necessário entre determinada vantagem fiscal e a sua compensação por certo tributo, ou seja, como pressuposto para a operacionalidade da coerência enquanto causa justificativa.

Mais uma vez, como no Acórdão *Manninen*, podemos discernir que o novo alcance ou enfoque da coerência fiscal situa-se no atendimento da finalidade económica da disposição nacional, pela conexão entre a vantagem fiscal e a tributação. Assim, também aqui é seguido o raciocínio da Advogada Geral Kokott no ponto 57 das suas Conclusões ao Acórdão *Manninen*, onde sustentou que as exigências estreitas do mesmo contribuinte e do mesmo imposto podiam levar a resultados arbitrários, sendo necessária uma flexibilização destes critérios demasiadamente rígidos, e por vezes impertinentes relativamente aos objetivos prosseguidos pelas disposições fiscais nacionais, o que levou o Advogado Geral Poiares Maduro a propor a adoção do critério da *finalidade da regulamentação em causa*, atendendo à finalidade e lógica do sistema em causa²²⁵. Sendo, desta forma, reconhecido o princípio da coerência mesmo quando estejam envolvidos diferentes contribuintes.

Mas tal lógica foi enformada por uma *dupla neutralidade*, que levou a uma ponderação do princípio da coerência a uma escala europeia, isto é, o referido princípio não foi estabelecido relativamente a um só sistema fiscal, como vimos, mas perante todo o mercado comum.

5.4. UM CONCEITO VAGO DE COERÊNCIA FISCAL?

Para uma plena aplicabilidade do princípio da coerência do sistema fiscal, olhando para os Acórdãos em que foi invocado, temos de nos demarcar de uma visão demasiadamente ampla²²⁶. De facto, uma interpretação extensiva do princípio da coerência fiscal, tal como foi

²²⁴ Acórdão *Lenz*, cit., parágrafo 37.

²²⁵ Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro relativas ao Acórdão *Marks & Spencer*, cit., ponto 71.

²²⁶ A Advogada Geral Christine Stix-Hackl, nas suas Conclusões ao Acórdão *Centro di Musicologia Stauffer* (apresentadas em 15 de Dezembro de 2005, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>), já havia alertado, nos pontos 105-107, para a possibilidade de

sustentada nos Acórdãos *Manninen* e *Marks & Spencer*, apesar dos seus benefícios no tocante à sua consideração do equilíbrio a nível europeu, também lança uma maior carga de ambiguidade sobre a sua conceção.

Perante este estado de coisas somos levados a concluir que o princípio de coerência estava a evoluir para um conceito vago e amplo de integridade do sistema fiscal nacional²²⁷. E isto porquê? Pela consideração do princípio da integridade do sistema fiscal nacional, consubstanciado num equilíbrio entre as soberanias fiscais. Efetivamente, o TJUE concedeu uma maior proteção aos interesses dos Estados-membros, ao referir-se à necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os vários Estados-membros e a necessidade de prevenir o risco de evasão fiscal²²⁸. Porém, esta conceção foi adotada como causa justificativa própria: o princípio da territorialidade, como resultou do Acórdão *Marks & Spencer*, apesar do posicionamento do Advogado Geral Poiares Maduro, como vimos.

Realmente, a nosso ver, a conceção de coerência do sistema fiscal nacional tal como foi formulada pelo TJUE, determina-se num conceito mais restrito.

Mas, devemos considerar extensíveis os contributos da linha jurisprudencial efetivada pelos Acórdãos *Manninen* e *Marks & Spencer* quanto à aplicação do princípio da coerência fiscal a nível europeu, no sentido de uma equivalência entre os diversos sistemas fiscais de forma a eliminar a dupla tributação ou a não tributação. Contudo, a falta de harmonização na fiscalidade direta dificulta o trabalho do Tribunal de Justiça, pois este não consegue evitar resultados que levem à aludida dupla tributação ou à não tributação²²⁹.

Achamos favorável a perceção da coerência dos sistemas fiscais nacionais de acordo com uma *dupla neutralidade* estabelecida entre as disposições nacionais para com o exercício das liberdades de circulação e entre tal exercício e os elementos dos sistemas fiscais nacionais. Somente desta forma conseguimos alcançar um conceito de coerência fiscal estabelecido a um

uma interpretação restritiva ou extensiva do princípio da coerência. Neste sentido ver infra Ponto 6.2. REACÇÕES AO RETORNO À VISÃO ESTREITA DA COERÊNCIA.

²²⁷ Neste sentido COMBRUGGE, S. van, "The Concept, History and Significance of European Tax Law", in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, pp. 239 e 253.

²²⁸ Neste sentido PEETERS, Bruno, "The Fiscal Aspects of the Free Movement of Workers in the EC Context", in Sijaak J. J. M. Jansen (dir.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market, Past and Future*, Kluwer International Law, 2011, p. 96.

²²⁹ Como salientou LANG, Michael, "Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions", in *EC Tax Review*, vol. 18, n.º 3, 2009, pp. 113 e ss.

nível europeu, isto é, referente todo o espaço da União, levando em conta os elementos transnacionais enformadores das liberdades fundamentais.

De facto, perante a necessidade de um conceito de coerência fiscal a nível europeu, tal tarefa seria ineficaz se não se desse uma *dupla neutralidade*, que contribui eficazmente para o equilíbrio entre a concessão de determinada vantagem fiscal e a tributação posterior a um nível transnacional, no sentido de não obstaculizar à integração dos sistemas fiscais no mercado interno. Assim, esta neutralidade terá de ser estabelecida para que os Estados-membros não lancem mão do expediente da coerência, de forma a se oporem aos objetivos da integração europeia, mas somente quando tal seja necessário para a preservação da sua coerência, nos termos como foi definida pelo TJUE, já que, como alertou o Advogado Geral Poiares Maduro, no ponto 67 das suas Conclusões ao Acórdão *Marks & Spencer*, esta posição serve para evitar que os nacionais dos Estados-membros lancem mão das liberdades fundamentais para retirarem vantagens não ligadas ao exercício dessas liberdades, ou seja, para que não se caia num esquema artificial.

Porquanto, temos de considerar que o aludido equilíbrio tem de ser consagrado tanto para com as liberdades fundamentais, como do exercício destas em relação aos sistemas fiscais nacionais. Será perante o respeito desta mutualidade que terá de ser encontrado o vínculo direto (pessoal e material) entre um benefício fiscal e a sua imposição. Vínculo que a existir concilia-se perfeitamente com estas duas realidades: a nacional e a europeia, desde que os Estados-membros não utilizem abusivamente o argumento da coerência de forma a beneficiar das diferenças entre as regulamentações nacionais de forma puramente artificial.

Demarcamos a nossa posição unicamente desta *dupla neutralidade* estabelecida entre sistemas fiscais e liberdades fundamentais e destas relativamente aos sistemas fiscais nacionais. Realmente, o Tribunal de Justiça tem vindo a sustentar que os Estados-membros não têm de levar em conta as consequências desfavoráveis noutros Estados-membros em virtude da aplicação das suas medidas fiscais²³⁰.

Então como chegar a um resultado unitário quanto aos critérios de tributação em situações transnacionais?

²³⁰ Acórdão *Scorpio*, cit., parágrafo 54; Acórdão 13 de Março de 2007, *Thin Cap Group Litigation*, cit., parágrafo 52; Acórdão *Oy AA*, cit., parágrafo 52; Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 49; Acórdão de 11 de Setembro de 2008, *Hans Eckelkamp v Estado Belga*, Processo C-11/07, parágrafos 65 e ss, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 12 de Fevereiro de 2009, *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*, Processo C-67/08, parágrafos 31 e ss, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

Na falta de harmonização fiscal em relação à fiscalidade direta, resta-nos fazer apelo às Convenções sobre a dupla tributação, estabelecendo um sistema coerente em seu respeito, ou renunciando à coerência do seu sistema fiscal por via convencional. Pelo que a coerência pode não resultar do regime fiscal em causa, mas sim da repartição de competências tributárias estabelecida a nível convencional. Esta construção baseada na jurisprudência *Wielockx* e corroborada pelo Acórdão *Danner* possuiu uma enorme importância a nível prático, como vimos.

Desta forma, não caímos numa conceção vaga e ampla de integridade do sistema fiscal, mas de numa conceção restrita da coerência com respeito ou baseada nos elementos convencionais e ponderada à luz das liberdades fundamentais.

O próprio Tribunal de Justiça voltou ao seu entendimento restrito do princípio da coerência. Todavia, este retorno à sua visão tradicional, tal como tinha sido construída no Acórdão *Svensson e Gustavsson*, deveria ter levado em conta esta *dupla neutralidade*, tal como foi sustentada nos Acórdãos *Manninen* e *Marks & Spencer*, o que não aconteceu como veremos de seguida.

6. RETORNO À VISÃO ESTREITA DA COERÊNCIA: O ACÓRDÃO COMISSÃO V DINAMARCA (C-150/04) E A SUA LINHA ENFORMADORA

No lapso temporal decorrido entre os Acórdãos *Manninen* e *Marks & Spencer* e o Acórdão *Krankenheim*, o argumento da coerência foi invocado com especial ênfase no Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)²³¹.

Nesta linha jurisprudencial, o Tribunal de Justiça voltou ao seu raciocínio ou posição mais tradicional, consubstanciada num vínculo direto entre a tributação e o benefício fiscal,

²³¹ Acórdão de 30 de Janeiro de 2007, *Comissão v Dinamarca*, Processo C-150/04, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>. Para uma visão geral desta jurisprudência WEBER, Dennis, *European Direct Taxation: Case Law and Regulations*, op. cit., pp. 54-55. O'SHEA, Tom, "Commission v. Denmark: Can Cohesion Work as a Justification?", in *Tax Notes International*, vol. 46, n.º 1, 2007, pp. 43-46.

estabelecido pelos critérios *mesmo contribuinte* e *mesma espécie de imposto*²³². Retiramos esta conclusão da análise jurisprudencial posterior, onde foi exigido esse vínculo²³³.

Esta fase jurisprudencial, recuperada de uma anterior como vimos, é marcada pela não consideração da conceção ampla do princípio da coerência, ou, pelo menos, dos elementos das outras linhas jurisprudenciais que se poderiam coadunar com esta construção, pelo que o Tribunal de Justiça falhou mais uma vez em buscar uma solução mais conciliadora neste âmbito, o que redundou, novamente, em incerteza e imprecisão.

Para uma ponderação adequada do retorno à uma visão estreita ou restrita do princípio da coerência vamos analisar esta causa justificativa em concreto, tal como foi sustentado no Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)²³⁴.

²³² Neste sentido, WATHELET, M., "Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?", in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, pp. 923-924.

²³³ Acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, Processo C-446/04, parágrafo 93, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 26 de Outubro de 2006, *Comissão v Portugal*, Processo C-345/05, parágrafo 29, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Thin Cap Group Litigation*, cit., parágrafo 68; Acórdão de 29 de Março de 2007, *Rewe Zentralfinanz eG v Finanzamt Köln-Mitte*, Processo C-347/04, parágrafo 62, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Hollmann*, cit., parágrafo 56; Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, *Hans-Dieter Jundt e Hedwig Jundt v Finanzamt Offenburg*, Processo C-281/06, parágrafo 68, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²³⁴ Neste caso, as disposições fiscais dinamarquesas distinguem duas categorias de planos de pensões. Na primeira categoria era permitido a dedutibilidade ou a isenção fiscal das contribuições pagas, enquanto na segunda categoria tal não era admissível. Para beneficiar destas vantagens, quanto à tributação das pensões, o plano de pensões devia ser subscrito com companhias de seguros de vida estabelecidas na Dinamarca, ou que exercessem a sua atividade em território dinamarquês, através de estabelecimento estável ou sucursal. A questão que se colocava era se a disposição nacional dinamarquesa relativa à dedutibilidade ou isenção dos planos de pensões, no quadro do cálculo do rendimento tributável, era compatível com as liberdades fundamentais enformadoras do mercado interno. O Tribunal de Justiça sustentou que a situação atrás descrita constituía um entrave à liberdade de prestação de serviços (§§ 37 a 40 do Acórdão em *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)), livre circulação de trabalhadores (§§ 41 e 42), bem como ao direito de estabelecimento (§§ 43 e 44 do mesmo Acórdão). Contudo, o TJUE lembrou que constitui jurisprudência assente que estas disposições, apesar de perturbarem ou tornarem menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado de Funcionamento, podem ser admitidos em circunstâncias excepcionais, como são as razões imperiosas de interesse geral, desde que adequadas e necessárias (proporcionais) ao objetivo prosseguido (Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), cit., parágrafo 46; Acórdão de 7 de Setembro de 2006, *N v Inspectuer van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Processo C-470/04, parágrafo 40, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>).

6.1. A COERÊNCIA DO SISTEMA FISCAL NO ACÓRDÃO *COMISSÃO V DINAMARCA* (C-150/04)

Neste processo, a Dinamarca invocou que o tratamento diferenciador, consubstanciado na possibilidade de beneficiar de uma dedutibilidade ou isenção fiscal de contribuições pagas para planos de pensões somente a seguradoras estabelecidas em território dinamarquês, se poderia encontrar justificado pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional.

Em relação a este argumento constitui jurisprudência reiterada que é exigido um vínculo direto entre um benefício ou vantagem fiscal e a correspondente desvantagem²³⁵. Porém, o TJUE não conseguiu encontrar esse vínculo direto no presente caso, observando que a mudança de residência do interessado poderia atentar contra a coerência do sistema fiscal, entre o pagamento das contribuições para um plano de pensão e o pagamento das correlativas prestações, sendo este o principal facto atentatório da coerência fiscal e não tanto o facto da instituição gestora dos aludidos planos de pensões se encontrar situada fora da Dinamarca²³⁶.

Então, se um residente em território dinamarquês subscrevesse um plano de pensão e, em razão disso, beneficiasse de vantagens fiscais relativamente às contribuições suportadas nesse plano e, posteriormente, transferisse a sua residência para outro Estado-membro, a Dinamarca perdia o poder de tributar as prestações correlativas às contribuições deduzidas ou isentas, se tivesse firmado uma Convenção sobre a dupla tributação com o Estado para onde foi transferida a residência do interessado, seguindo o Modelo OCDE, o qual dispõe que a tributação das pensões privadas efetiva-se no Estado da residência. O que não resultava do facto da sociedade gestora se encontrar estabelecida fora da Dinamarca²³⁷.

Todavia, nada impedia que a Dinamarca exercesse o seu poder tributário relativamente a um contribuinte ainda residente no referido país aquando da concessão de planos de pensões por uma instituição gestora estabelecida noutro Estado-membro, como contrapartida de

²³⁵ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), cit., parágrafo 70; Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), cit., parágrafo 14; Acórdão *Svensson e Gustavsson*, cit., parágrafo 18; Acórdão *ICI*, cit., parágrafo 29; Acórdão *Vestergaard*, cit., parágrafo 24; Acórdão *Comissão v Bélgica* (478/98), cit., parágrafo 35; Acórdão *X e Y*, cit., parágrafo 52.

²³⁶ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), cit., parágrafo 71.

²³⁷ *Ibidem*, parágrafo 72. Ver também O`SHEA, Tom, “*Commission v. Denmark: Can Cohesion Work as a Justification?*”, op. cit., p. 44.

contribuições cuja dedução ou isenção a Dinamarca autorizou. Somente se a transferência da residência de um contribuinte para fora da Dinamarca fosse em momento anterior ao pagamento das prestações podia acarretar dificuldades para este Estado, nomeadamente na tributação das prestações concedidas, violando dessa forma a coerência do sistema fiscal no âmbito das pensões privadas. Assim, a disposição não garantia a coerência do sistema fiscal dinamarquês e recusando-se a vantagem fiscal quando as contribuições eram pagas por uma instituição gestora estabelecida noutro Estado-membro, a regulamentação não poderia estar justificada²³⁸.

Esta posição foi em sentido contrário à sustentada pela Advogada Geral Christine Stix-Hackl nas suas Conclusões a este Acórdão, nas quais sustentou que, neste caso, se dava efetivamente um vínculo direto entre a possibilidade de dedução das despesas com os regimes de pensões e a tributação das prestações pagas pelas instituições responsáveis pela gestão de planos de pensões. De facto, no sistema fiscal dinamarquês, as prestações pagas a residentes na Dinamarca eram tributadas mediante as contribuições suportadas, se essas prestações fossem ou não deduzidas dos rendimentos tributáveis dos beneficiários²³⁹.

Só que esta simetria, como foi apelidada pela Comissão, não era suficiente para justificar o tratamento restritivo, já que as disposições em causa eram excessivas, isto é, poderiam ter sido alcançadas por medidas menos restritivas²⁴⁰.

Então a que se ficou a dever o posicionamento do Tribunal de Justiça?

Na interpretação rígida dos critérios *mesmo contribuinte* e *mesma espécie de imposto*, no sentido de não admitir o princípio da coerência por considerar que nada impedia a Dinamarca de tributar as prestações pagas a um contribuinte ainda residente no seu território no momento da concessão de tais prestações, como já tivemos hipótese de frisar. Assim, esta linha jurisprudencial não aproveitou a construção efetivada no Acórdão *Manninen*, centrada na averiguação da existência de um nexo direto entre determinada vantagem fiscal e a sua imputação posterior por referência aos objetivos prosseguidos pela regulamentação fiscal em causa.

Esta nova linha jurisprudencial em que se busca um vínculo direto como foi exigido na Jurisprudência *Svensson e Gustavsson* até ao Acórdão *Manninen* foi corroborada por um

²³⁸ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), cit., parágrafos 73 e 74.

²³⁹ Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl ao Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), apresentadas em 1 de Junho de 2006, ponto 82, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>.

²⁴⁰ *Ibidem*, pontos 83 e 84.

conjunto Acórdãos: Centro de Musicologia Stauffer (§§ 52-56)²⁴¹ *FII Group Litigation* (§ 93); *Comissão v Portugal* (C-345/05) (§§ 28-30); *Thin Cap Group Litigation* (§ 68); *Rewe* (§§ 61-64); *Hollman* (§§ 56-59); *Jundt* (§§ 68-70); *Heinrich Bauer Verlag* (§§ 37-39)²⁴². Em todos estes Acórdãos o Tribunal de Justiça concluiu que não se dava um vínculo direto entre a vantagem fiscal e a tributação, no sentido anteriormente construído, como já referimos.

6.2. REACÇÕES AO RETORNO À VISÃO ESTREITA DA COERÊNCIA

Perante esta retoma à linha anterior ao Acórdão *Manninen*, denotamos que o TJUE voltou a lançar a incerteza quanto ao princípio da coerência. Nesta esteira, a Advogada Geral Christine Stix-Hackl, no ponto 77 das suas Conclusões ao Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), referiu-se ao conceito de coerência fiscal como difuso, devido ao enquadramento pouco convincente deste princípio. Com efeito, a mesma Advogada Geral já tinha deixado em aberto a possibilidade de interpretação restritiva ou extensiva: num sentido estreito concebida como a compensação de uma desvantagem fiscal por uma vantagem da mesma natureza e num sentido amplo onde a coerência se estabeleceria entre as atividades públicas com o território nacional²⁴³. Mas em que denota preferir o sentido interpretativo mais estreito ou restrito.

Daqui podemos retirar que o Tribunal de Justiça revelou alguma inconsistência quanto à jurisprudência anterior (Acórdão *Manninen* e *Marks & Spencer*). Embora tal retorno a uma visão mais restrita do princípio da coerência se mostre mais adequada para uma precisão do seu conteúdo, precisão essa que se plasmou, na prática, com o Acórdão *Krankenheim*.

²⁴¹ Acórdão de 14 de Setembro de 2006, *Centro de Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften*, Processo C-386/04, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²⁴² Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Processo C-360/06, já citado na primeira Parte.

²⁴³ Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl ao Acórdão *Centro di Musicologia Stauffer*, cit., pontos 105, 106 e 107.

7. O RENASCIMENTO DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DOS SISTEMAS FISCAIS ENQUANTO CAUSA JUSTIFICATIVA VÁLIDA: O ACÓRDÃO *KRANKENHEIM*

No Acórdão *Krankenheim* o Tribunal de Justiça defendeu que o regime fiscal alemão, que admitiu a tomada em conta das perdas sofridas por parte de um estabelecimento estável situado noutro Estado-membro (Áustria) de uma sociedade sediada na Alemanha, a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstadt* (de agora em diante *KR Wannsee*), e que posteriormente previu, para cálculo do imposto sobre o rendimento dessa sociedade, a recuperação das perdas sofridas através do acréscimo das mesmas à matéria coletável quando o mesmo estabelecimento realizasse lucros, não se opunha ao art. 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE). A extrema importância do Acórdão *Krankenheim* demarca-se em dois pontos fulcrais, a saber: a manutenção da coerência como foi construída no Acórdão *Bachmann*, o que nas palavras da doutrina se demarcou como *uma tendência na jurisprudência do TJUE mostrando a consistência do princípio da coerência do sistema fiscal quando devidamente discutido e invocado*²⁴⁴; e como segundo ponto, a admissibilidade desta causa justificativa por *passar* no teste ou crivo da proporcionalidade.

Veremos de seguida os particulares contornos deste Acórdão, essencial para a perceção do princípio da coerência na atualidade, começando pela análise da sua factualidade.

7.1. O ACÓRDÃO *KRANKENHEIM*: FACTOS, JULGAMENTO E JUSTIFICAÇÃO

A *KR Wannsee* era uma sociedade por quotas alemã, possuindo a sua sede em território alemão e que explorou atividades económicas através de um estabelecimento estável na Áustria, num período compreendido entre 1982 a 1994.

Até ao final do ano de 1990 a *KR Wannsee* registou perdas no estabelecimento que possuía em território austríaco. As autoridades fiscais alemãs levaram estas perdas em conta

²⁴⁴ MULTARI, Domenico Antonio, “Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the *Bachmann* Theorem in the Recent *Krankenheim* Case”, op. cit., p. 9.

para efeitos de determinação da matéria coletável da sociedade-mãe, isto é, na tributação dos lucros desta na Alemanha de 1982 a 1990. Porém, entre 1991 a 1994 o estabelecimento estável realizou lucros. Tais lucros foram acrescentados em 1994 ao rendimento total da KR Wannsee, aumentando os ganhos da sociedade para esse mesmo ano. Desta forma, as autoridades fiscais alemãs tributaram num momento posterior os montantes que haviam sido, num momento anterior, deduzidos à tributação na Alemanha como perdas provenientes do estabelecimento sito na Áustria.

Na Áustria, a KR Wannsee teve de pagar imposto relativamente aos anos de 1992 e 1993. Ao fazê-lo as autoridades fiscais austríacas não levaram em conta as perdas anteriormente sofridas, pois a Áustria somente admite a dedução das perdas dos estabelecimentos estáveis situados no seu território a título subsidiário, quando tais perdas não possam ser deduzidas no país onde se encontra a sociedade-mãe e da qual o estabelecimento depende.

A KR Wannsee opôs-se ao acréscimo dos lucros realizados pelo seu estabelecimento na Áustria aos seus rendimentos produzidos na Alemanha, impugnando a liquidação correspondente aos anos de 1992 a 1994, solicitando a dedução dos montantes aditados à matéria coletável do tributo liquidado na Alemanha. O recurso foi fundamentado com o facto do acréscimo à matéria coletável dos lucros do estabelecimento, como foi sustentado pelas autoridades fiscais alemãs, ser ilegal, uma vez que a legislação austríaca limitava o reporte de perdas a sete anos. O tribunal fiscal alemão de primeira instância de Berlim (Finanzgericht) rejeitou o recurso contra a administração fiscal alemã (o Finanzamt), exceto em relação ao ano de 1994. O Finanzamt recorreu em última instância para o Bundesfinanzhof (tribunal superior em matéria fiscal), o qual submeteu a questão ao Tribunal de Justiça.

O Tribunal de Justiça debruçou-se a título prévio quanto à vinculação da Áustria ao Acordo EEE, relativamente ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1994 e o dia 31 de Dezembro do mesmo ano, já que o dito país aderiu à União Europeia no dia 1 de Janeiro de 1995²⁴⁵. O TJUE rejeitou o argumento da KR Wannsee de que as regras de dedução de prejuízos eram incompatíveis com o art. 31.º do Acordo EEE, já que diziam respeito ao exercício de 1994 e a Áustria tomou parte do Acordo EEE em 1 de Janeiro de 1995, com a sua entrada na UE²⁴⁶.

²⁴⁵ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 23.

²⁴⁶ Neste sentido O`SHEA, Tom, "German Loss Deduction and Reintegration Rules and the ECJ", in *Tax Notes International*, vol. 53, n.º 11, 2009, p. 967.

O TJUE definiu que o alcance do art. 31.º do Acordo EEE, que proíbe restrições à liberdade de estabelecimento, é idêntico ao plasmado no art. 43.º do TCE (atual art. 49.º do TFUE), desta forma, ambas as disposições devem ser interpretadas de forma uniforme²⁴⁷.

De seguida, o Tribunal passou à análise da eventual existência de uma restrição ao direito de estabelecimento plasmado no art. 31.º do Acordo EEE, constatando que a liberdade de estabelecimento compreende o direito das sociedades constituídas em conformidade com o regime jurídico de um Estado-membro e que detenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal no espaço europeu, a exercer a sua atividade noutro Estado-membro através de uma filial, sucursal ou agência²⁴⁸. Com efeito, ao abrigo do Tratado CE (em vigor à altura), quando uma sociedade exerce a liberdade de estabelecimento, o Estado-membro de acolhimento deve garantir o benefício do tratamento nacional²⁴⁹. Sendo que constituem restrições todas as medidas que proibam ou tornem menos atrativo o exercício desta liberdade, mesmo que a sociedade opere noutro Estado-membro através de um estabelecimento estável²⁵⁰.

Ora, o Tribunal de Justiça sustentou que as disposições que permitiam que as perdas sofridas pelo estabelecimento estável fossem levadas a cabo para o cálculo da matéria coletável da sociedade principal constituíam uma vantagem a essa mesma sociedade de quem dependia o estabelecimento e, conseqüentemente, suscetível de afetar a liberdade de estabelecimento. De facto, de acordo com a disposição alemã em questão, todos os prejuízos sofridos pelo estabelecimento estável na Áustria foram deduzidos, inicialmente, dos lucros realizados pela sociedade principal, de uma forma idêntica a um estabelecimento situado na Alemanha²⁵¹. Todavia, o benefício consubstanciado nessa vantagem fiscal foi retirado num segundo momento, quando as perdas foram reintegradas²⁵². Daqui se afere que a Alemanha trata as sociedades

²⁴⁷ Acórdão *Keller Holding*, cit., parágrafo 49; Acórdão de 1 de Abril de 2004, *Bellio F.Ili Srl v Prefettura di Treviso*, Processo C-286/02, parágrafo 34, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 24.

²⁴⁸ Acórdão *Saint Gobain*, cit., parágrafo 35; Acórdão de 14 de Dezembro de 2000, *AMID v Estado Belga*, Processo C-141/99, parágrafo 20, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Keller Holding*, cit., parágrafo 29; Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 28.

²⁴⁹ Acórdão *ICI*, cit., parágrafo 21; Acórdão de 6 de Dezembro de 2007, *Columbus Container Services BVBA v Bielefeld-Innenstadt*, Processo C-298/05, parágrafo 33, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 29. Neste sentido, O`SHEA, Tom, "National Treatment", in *The Tax Journal*, n.º 26, 2009, pp. 22-23.

²⁵⁰ Acórdão *Lidl Belgium*, cit., parágrafo 20; Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafos 30 e 31.

²⁵¹ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafos 34 e 35.

²⁵² *Ibidem*, parágrafo 36.

residentes com estabelecimentos estáveis noutros Estados-membros de uma forma menos favorável do que aquele de que beneficiam as sociedades residentes que possuem um estabelecimento em território alemão²⁵³.

Desta forma, este tratamento fiscal menos favorável equivalia a uma restrição ao direito de estabelecimento previsto no art. 31.º do Acordo EEE, a menos que possuísse uma justificação.

Efetivamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça sustenta que uma restrição às liberdades fundamentais, neste caso em particular do direito de estabelecimento, somente será admissível se, primeiramente, for justificada por razões imperiosas de interesse geral, de seguida, se for adequada e necessária a prosseguir o objetivo em causa e, finalmente, se satisfazer o critério da proporcionalidade em sentido estrito²⁵⁴.

Neste caso, o TJUE aceitou a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal como causa válida para justificar disposições que obstaculizem ao exercício das liberdades de circulação plasmadas no TFUE, conforme a doutrina *Bachmann*²⁵⁵. Com efeito, a Alemanha argumentou que esta regulamentação do seu ordenamento jurídico era necessária para garantir a coerência do sistema fiscal, uma vez que os rendimentos provenientes do estabelecimento estável situado na Áustria, eram tributados nesse país e não no Estado-membro da sede da sociedade principal, ou seja, a Alemanha, como estipulava a Convenção sobre a dupla tributação celebrada entre os dois Estados²⁵⁶. Assim, a Alemanha só levou em conta as perdas do estabelecimento estável sito em território austríaco, com a condição de elas poderem ser reintegradas em data posterior, nomeadamente quando o referido estabelecimento realizasse lucros.

O Tribunal de Justiça sublimou que esta reintegração das perdas prevista pelo sistema fiscal alemão não podia ser dissociada da sua tomada em conta num momento anterior, sendo que tal reintegração, no caso de uma sociedade com um estabelecimento estável noutro Estado-membro em relação ao qual o Estado da sociedade principal não possuía poder de tributação, refletia, em consequência, uma lógica simétrica, deduzindo apenas as perdas que foram reintegradas. Assim, dava-se um vínculo direto, pessoal e material entre os dois elementos do

²⁵³ Ibidem, parágrafos 37 e 38; Acórdão *Lidl Belgium*, cit., parágrafo 25. Neste sentido O`SHEA, Tom, "German Loss Deduction and Reintegration Rules and the ECJ", op. cit., p. 968.

²⁵⁴ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 40.

²⁵⁵ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 28.

²⁵⁶ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 41.

mecanismo fiscal em causa, já que a referida reintegração constituía o complemento lógico da dedução anteriormente concedida²⁵⁷.

Podemos conceber todo este esquema em três etapas principais:

- I. Dispondo que tal reintegração não podia estar dissociada da anterior dedução;
- II. Assegurando que a mesma reintegração refletia uma lógica simétrica, devido à Convenção germano-austríaca, que não permitia à Alemanha tributar os rendimentos do estabelecimento estável na Áustria;
- III. E último lugar, qualificando o vínculo estabelecido como direto, pessoal e material²⁵⁸.

Estas três etapas plasmam claramente a aceitação desta justificação por parte do Tribunal de Justiça.

Deste modo, a restrição resultante da reintegração das perdas encontra-se justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal alemão, sendo que a regulamentação alemã alcançou o seu objetivo.

Para além disso, a restrição é perfeitamente proporcional, nas várias vertentes deste princípio. Realmente, o TJUE determinou que as regras relativas às deduções e reintegrações foram adequadas a atingir o seu objetivo, já que somente as perdas deduzidas foram reintegradas²⁵⁹. Decidindo o Tribunal que a restrição era proporcional ao objetivo proposto, uma vez que as perdas foram reintegradas unicamente até ao montante dos lucros obtidos²⁶⁰.

De uma forma geral, neste Acórdão, o TJUE sustentou que o art. 31.º do Acordo EEE em nada impede a dedução levada a cabo na Alemanha e a posterior reintegração dessa mesma dedução dos prejuízos sofridos pelo estabelecimento estável.

²⁵⁷ Ibidem, parágrafo 42. A este respeito O' SHEA, Tom, "German Loss Deduction and Reintegration Rules and the ECJ", op. cit., p. 968. WEBER, Dennis, *European Direct Taxation: Case Law and Regulations*, op. cit., p. 76. BROEK, Harm J. van den, "EU Mergers and Exit Taxes", in Karin E. M. Beck e Christine Osterloh-Konrad (dir.), *Unternehmensnachfolge*, Munique, Springer, 2009, p. 166.

²⁵⁸ Ver MULTARI, Domenico Antonio, "Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the Bachmann Theorem in the Recent *Krankenheim* Case", op. cit., 2009, pp. 5 e 9.

²⁵⁹ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 44.

²⁶⁰ Ibidem, cit., parágrafo 45.

7.2. A RETOMA DO TEOREMA *BACHMANN*

Pelo que vimos, o Acórdão *Krankenheim* retomou o entendimento do princípio da coerência como havia sido defendido no Acórdão *Bachmann*, bem como no Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), onde Tribunal de Justiça aceitou a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal dos Estados-membros como causa válida para justificar disposições que consubstanciam um tratamento discriminatório ou restritivo ao exercício das liberdades fundamentais, tal como estão atualmente plasmadas no TFUE. No primeiro destes Acórdãos, o Tribunal de Justiça defendeu que a coerência do sistema fiscal (belga nesse caso) não poderia ser assegurada por uma medida menos restritiva do que a que estava em causa²⁶¹. O TJUE explicitou que a perda das receitas resultantes da dedução das cotizações de seguros de vida ao rendimento total tributável era compensada pela tributação das pensões, rendas ou capitais em dívida por parte dos seguradores²⁶².

Desde esta jurisprudência, o TJUE tem-se mostrado relutante a encontrar um vínculo direto entre a concessão da dedução do particular e a tributação do rendimento futuro para o qual a dedução é relativa. Restringindo este princípio por referência a um nível superior de bilateralidade, isto é, a um nível de uma Convenção fiscal, ao invés de um nível de um contribuinte individualmente considerado, como resulta do Acórdão *Wielockx* e confirmado pelo Acórdão *Danner*. A jurisprudência subsequente rejeitou liminarmente esta causa justificativa, como tivemos a oportunidade de analisar, com o fundamento da ausência do aludido vínculo ou nexos diretos.

O Acórdão *Krankenheim* é um claro exemplo, dos poucos, onde se dá um vínculo direto. Com efeito, à luz da Convenção celebrada entre a Alemanha e a Áustria, os lucros provenientes de estabelecimentos estáveis situados em território austríaco detidos por sociedades sediadas na Alemanha seriam tributados na Áustria e não na Alemanha. Contudo, a legislação austríaca não continha nenhuma disposição que previsse a transferência das perdas sofridas pelos estabelecimentos estáveis situados no seu território quando a sociedade, no seu todo, produzia lucros, na medida em que esse estabelecimento sofresse prejuízos. Prescrevendo a legislação alemã que as deduções podiam ser deduzidas do rendimento total da sociedade principal na

²⁶¹ Acórdão *Bachmann*, cit., parágrafo 27.

²⁶² *Ibidem*, parágrafo 22.

Alemanha, se fossem levadas em conta novamente numa data posterior, quando o estabelecimento estável produzisse lucros. O Tribunal de Justiça constatou que o acréscimo do montante das perdas do estabelecimento estável aos resultados da sociedade principal, da qual era dependente, tornava-se necessário para garantir a coerência do sistema fiscal alemão, pois o dito acréscimo tratava-se de um complemento indissociável, assim como lógico à sua tomada em conta num momento anterior²⁶³.

Deste modo, no Acórdão *Krankenheim* existiam realmente disposições que permitiam a dedução das perdas, bem como a sua reintegração. Se tais disposições existiam, o TJUE teve de levá-las em conta para determinar se as regras fiscais alemãs violavam ou não o art. 31.º do Acordo EEE. Estas disposições eram parte integrante do sistema fiscal alemão, pelo que o Tribunal de Justiça determinou que as regras eram necessárias para garantir a coerência do sistema fiscal da Alemanha²⁶⁴.

Perante isto, é-nos forçoso concluir que, de facto, existia um nexó direto entre a reintegração dos prejuízos e a dedução anteriormente concedida, dando-se uma verdadeira relação de natureza intrínseca à dedução de perdas que havia sido concedida em momento anterior.

Tal vínculo direto foi mesmo apelidado, pelo Tribunal de Justiça, como pessoal e material. *Pessoal* possivelmente no sentido de que o nexó tem de envolver o mesmo sujeito, já *material* pode deter como significado o envolvimento do mesmo tipo de fatores económicos²⁶⁵.

Como vimos, o acréscimo de perdas previsto nas disposições fiscais alemãs não poderia encontrar-se dissociado da sua tomada em conta em momento anterior, pelo que dava-se efetivamente uma *lógica simétrica*²⁶⁶, devido ao facto da Alemanha, enquanto Estado-membro da residência da sociedade-mãe, não possuir qualquer direito de tributação sobre o estabelecimento estável em território austríaco, o que aliás estava plasmado a nível convencional, respeitando-se

²⁶³ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 54.

²⁶⁴ Neste sentido, O`SHEA, Tom, "German Loss Deduction and Reintegration Rules and the ECJ", op. cit., p. 969. Para uma vista sobre os casos em que não existe a consagração destas disposições nos respetivos sistemas fiscais, mormente nos Acórdãos *Marks & Spencer* e *Lidl Belgium*, O`SHEA, Tom, "EU Cross-Border Loss Relief: Which View Will Prevail?", in *Tax Notes International*, n.º 14, 2008, pp. 104 e ss.

²⁶⁵ Ver MULTARI, Domenico Antonio, "Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the Bachmann Theorem in the Recent *Krankenheim* Case", op. cit., p. 9.

²⁶⁶ Acórdão *Krankenheim*, cit., parágrafo 42. No fundo, a exigência dos critérios mesmo contribuinte e mesma espécie de imposto, como foram analisados supra no Ponto 6. RETORNO À VISÃO ESTREITA DA COERÊNCIA: O ACÓRDÃO *COMISSÃO V DINAMARCA* (150/04) E A SUA LINHA ENFORMADORA, desta Parte.

assim a jurisprudência *Wielockx*, no sentido da não renúncia por parte da Áustria ao seu poder de tributação.

Desta forma, existe realmente um equilíbrio, pois a dedução de perdas ao lucro tributável era de carácter esporádico ou temporário. Se não estivesse em causa esta dedução de carácter provisório não estaríamos perante um sistema fiscal coerente.

De um modo geral, o Tribunal de Justiça demonstra que a coerência do sistema fiscal ainda configura uma justificação válida a um tratamento de natureza restritiva, desde que exista um vínculo direto, refletindo uma relação complementar entre um benefício fiscal e o imposto a pagar, como um *complemento indissociável e lógico*²⁶⁷.

Assim, na nossa convicção se tal vínculo existir, ou se se der, o TJUE não se pode demarcar de aceitar o princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais enquanto causa justificativa válida a um tratamento restritivo levado a cabo por um Estado-membro, como aconteceu no Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08)²⁶⁸, que trataremos de seguida.

7.3. ECOS DA JURISPRUDÊNCIA *KRANKENHEIM*: O ACÓRDÃO *COMISSÃO V BÉLGICA* (C-250/08)

No pronunciamento mais recente no âmbito do princípio da coerência dos sistemas fiscais, o Tribunal de Justiça voltou a admitir a admissibilidade deste princípio enquanto causa de justificação²⁶⁹, nos moldes arquitetados em *Krankenheim*, pelo que temos de reiterar a ideia subjacente a estes Acórdãos: da pertinência do teorema *Bachmann*, embora corrigido, quando se estabeleça a nível fáctico um vínculo direto de natureza pessoal e material entre determinada vantagem fiscal e a imputação posterior, senão vejamos:

²⁶⁷ Acórdão *Krankenheim*, parágrafo 54.

²⁶⁸ Acórdão de 2 de Dezembro de 2011, *Comissão v Bélgica*, Processo C-250/08, já citado na Parte anterior.

²⁶⁹ É de salientar que também aqui o TJUE considerou que a medida em causa era adequada para atingir o seu objetivo (a coerência do sistema fiscal belga), pois funcionava de modo perfeitamente simétrico, já que somente os direitos de registo anteriormente pagos no sistema fiscal belga podiam ser deduzidos (Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), § 80). De igual modo a medida também se mostrou completamente proporcionada ao objetivo prosseguido, uma vez que se encontrava patente uma limitação à dedução (um teto máximo de 12.000,00 €) que permitiu conservar o carácter de benefício fiscal do regime controvertido, por não se tratar de uma isenção dissimulada (Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), § 81).

Neste Acórdão, o Tribunal de Justiça debruçou-se, a pedido da Comissão Europeia, sobre a compatibilidade de uma disposição fiscal belga com o direito europeu. Tal disposição era o art. 61/3 do Código dos Direitos de Registo, de Hipoteca e de Custas Judiciais (*Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten*), conforme a alteração pelo decreto de 1 de Fevereiro de 2002 pela Região da Flandres (de agora em diante *Wb. Reg.*), que introduziu um regime de *transferibilidade* dos direitos de registo. Este regime estabelecia que, no caso da compra de um imóvel destinado à habitação por uma pessoa singular com o objetivo de lá fixar a sua residência principal, eram dedutíveis os direitos de registo a pagar por esse imóvel dos direitos de registo suportados pela residência anterior, vendida para a aquisição da nova habitação, desde que tal nova aquisição tivesse sido realizada no prazo de dois anos ulteriores à venda do antigo imóvel e que este se localize na Região da Flandres.

Como o próprio Reino da Bélgica reconheceu, os beneficiários desta dedução somente poderiam ser pessoas singulares que tinham a sua residência principal na Região da Flandres que, ao abrigo e segundo o disposto no art. 63/1 do *Wb. Reg.*, compraram uma nova habitação a fim de ser a sua residência principal nessa mesma região. Assim, o regime da transferibilidade excluía as pessoas que comprassem pela primeira vez um imóvel para residência principal na Região da Flandres e que, para tal, tivessem vendido a sua residência principal noutro Estado-membro para financiar a nova aquisição, da possibilidade de beneficiarem da redução de direitos de registo²⁷⁰

Ora, é jurisprudência consagrada pelo TJUE, que as disposições nacionais passíveis de impedir ou limitar a aquisição de um imóvel situado noutro Estado-membro podem ser consideradas restrições à liberdade de circulação de capitais²⁷¹. Desta forma, o art. 61/3 da *Wb. Reg.* ao instituir um regime de transferibilidade leva a uma restrição à referida liberdade fundamental consagrada, na altura, no art. 56.º do TCE (atual art. 63.º do TFUE) e art. 40.º do Acordo EEE, pois excluiu do benefício nele previsto a compra de imóveis com capitais advenientes de um outro Estado-membro²⁷².

²⁷⁰ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), cit., parágrafos 38-39.

²⁷¹ Acórdão de 22 de Janeiro de 2009, *Finanzamt Speyer-Germersheim v STEKO Industriemontage GmbH*, Processo C-377/07, parágrafo 24, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>; Acórdão de 15 de Outubro de 2009, *Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrain Fernandez v Finanzamt Stuttgart - Körperschaften*, Processo C-35/08, parágrafo 21, disponível em <http://eur-lex.europa.eu> e em <http://curia.europa.eu>.

²⁷² Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), cit., parágrafos 31, 35 e 45.

O Governo belga, apoiado pelo Governo húngaro, alegou que esta restrição à livre circulação de capitais encontrava-se justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal da Bélgica.

Pois, como foi sustentado pelo Reino da Bélgica, o art. 61/3 do Wb. Reg. permitia que os direitos de registo suportados pela aquisição na Região da Flandres de uma residência principal fossem imputados em certas condições, até um limite de 12.500,00 €, nos direitos de registo devidos na aquisição de uma nova habitação para residência principal nessa região. Como a Bélgica não tinha o direito de tributação sobre a operação de compra anterior noutro Estado-membro²⁷³, pelas pessoas que pretendiam estabelecer residência principal na Flandres, a configuração desta vantagem fiscal refletia uma lógica simétrica. Pelo que, se essas pessoas beneficiassem do regime de transferibilidade na obtenção de um imóvel na Região da Flandres, iriam retirar vantagens indevidas de um sistema fiscal ao qual a aquisição imobiliária anterior, fora do território belga, não estava sujeita. Assim, dava-se efetivamente um vínculo entre benefício fiscal e o tributo inicial²⁷⁴, uma vez que estava em causa um mesmo contribuinte (que pagou os direitos em causa e que era elegível à dedução) e um mesmo imposto²⁷⁵.

O Tribunal de Justiça culmina a sua análise neste particular referindo que estas duas condições: mesmo contribuinte e mesma tributação eram suficientes para se estabelecer um nexó direto, por referência à lógica simétrica que o sistema fiscal belga refletia. Este raciocínio foi influenciado pela jurisprudência *Krankenheim*, para a qual o TJUE remete por analogia, nomeadamente para o seu § 42²⁷⁶. Neste parágrafo o Tribunal, como vimos no ponto anterior, apelidou o vínculo direto estabelecido naquele Acórdão como pessoal (por envolvimento do mesmo contribuinte) e material (por envolvimento dos mesmos fatores económicos), o que se aplica *mutatis mutandis* a esta jurisprudência, por remição expressa do TJUE.

²⁷³ Respeitando-se, assim, a jurisprudência *Wielockx*, pois virtualmente o Estado da fonte manterá sempre o seu direito de tributação sobre a operação de compra anterior, apesar de neste caso não terem sido invocados elementos convencionais em concreto, tal afere-se em abstrato da não tributação de transmissão da propriedade do imóvel noutro Estado-membro.

²⁷⁴ Apesar da Advogada Geral Eleanor Sharpston nas suas Conclusões a este Acórdão ter sustentado a inadmissibilidade do princípio da coerência do sistema fiscal nacional, por considerar que não se dava um vínculo direto entre a cobrança de direitos de registo pela compra de uma habitação a fim de ser residência principal e a redução da quantia tributada pela compra de uma residência principal, argumentação que não colheu (Conclusões da Advogada Geral Eleanor Sharpston ao Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), apresentadas em 21 de Julho de 2011, pontos 79 e ss, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>).

²⁷⁵ Conclusões da Advogada Geral Eleanor Sharpston ao Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), cit., parágrafos 72-74.

²⁷⁶ *Ibidem*, parágrafos 73 e 76.

8. A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA COERÊNCIA PERANTE O QUADRO JURISPRUDENCIAL ANALISADO

Pela análise levada a cabo conseguimos discernir com facilidade que o conceito de coerência possui um carácter marcadamente ambíguo e impreciso. O que contribuiu para a consideração deste princípio, pelas diversas correntes observadas pelo Tribunal de Justiça, em três níveis diferenciados: a nível interno, convencional e europeu.

Efetivamente, este princípio é visto pelas Administrações fiscais dos diversos Estados-membros de uma perspetiva interna, por apelo a uma ideia de equilíbrio de natureza proporcional entre uma determinada vantagem fiscal e a sua tributação posterior. Conceito esse, que, do nosso ponto de vista, é enformado por um critério iminentemente compensatório. Possuindo, assim, um carácter restritivo, como vimos.

Porém, esta construção somente é possível quando o Estado-membro em questão não tenha abdicado da coerência do seu regime fiscal, por apelo a mecanismos convencionais, isto é, pela celebração de Convenções fiscais que alterem as regras internas coerentes. Neste caso, o princípio da coerência não se estabelece a um nível pessoal, mas num âmbito mais amplo: o da reciprocidade das disposições convencionais, como resulta dos §§ 24 e 25 do Acórdão *Wielockx* e § 43 do Acórdão *Danner*.

Por fim, se o princípio da coerência não for afastado por via da reciprocidade das disposições convencionais a que os Estados-membros, eventualmente, se tenham obrigado, este tem de se coadjuvar com o direito europeu, através do respeito por uma *dupla neutralidade* entre as disposições nacionais e as liberdades de circulação e entre estas e os sistemas fiscais nacionais, de forma a corrigir os efeitos da extensão das liberdades fundamentais aos sistemas fiscais nacionais, cujos pressupostos ou elementos estruturantes são, por via de regra, da competência dos Estados-membros, pelo que se opera a uma importante *função corretiva*, desde que o mercado comum não seja posto em causa (conforme os pontos 66 e 67 das Conclusões do Advogado Geral Poireres Maduro ao Acórdão *Marks & Spencer*).

Então, perante um quadro jurisprudencial conflituante, conseguimos vislumbrar um conceito de coerência mais integrador, mas será legítimo defender que o princípio da coerência

do sistema fiscal nacional poderá ainda consubstanciar uma causa justificativa válida a um tratamento fiscal discriminatório ou restritivo?

Na nossa opinião, poderá efetivamente constituir uma justificação válida, tendo por base o primeiro dos Acórdãos que se debruçou sobre esta temática: o Acórdão *Bachmann*. Com efeito, o aludido Acórdão, ainda constitui o Acórdão tipo, um verdadeiro teorema base para aferir se alguma disposição nacional conflitua com o Tratado sobre o Funcionamento da União.

Contudo, não nos podemos debruçar sobre esta jurisprudência de um ponto de vista isolado, como vimos. Sendo necessária uma visão integradora do acervo jurisprudencial do Tribunal de Justiça no tocante ao princípio da coerência fiscal nacional, de forma a conciliar todas as correntes jurisprudenciais. Com uma visão deste género conseguimos vislumbrar o teorema *Bachmann* de uma forma mais completa e especificada, a nosso ver, com capacidade de silenciar as críticas.

De facto, podemos construir um âmbito de justificação do princípio da coerência fiscal de acordo com o Acórdão *Wielockx*, com a consideração das Convenções para evitar a dupla tributação, ou seja, com as disposições de cariz convencional. Utilizando para tal, não poderia ser de outra forma, as circunstâncias descritas por Hinijosa Martinez²⁷⁷ no sentido da aplicabilidade da justificação baseada na coerência do sistema fiscal: no caso de não existir uma Convenção fiscal entre o Estado da fonte e o Estado da residência, o que na prática é muito difícil de acontecer; mas essencialmente, no caso de existir tal Convenção, se o Estado da fonte mantiver o direito de tributar os rendimentos devidos no seu território, como se plasmou na prática no Acórdão *Krankenheim*. Só neste caso poderá ser estabelecido um vínculo direto entre determinada vantagem fiscal e a sua imposição posterior, pois não se deu uma renúncia ao poder de tributar, ou seja, uma limitação à sua soberania fiscal.

Desta forma, a construção jurisprudencial quanto a este princípio, operada pelo Acórdão *Wielockx*, encontra-se perfeitamente coadjuvada com o argumento da coerência fiscal que nos propomos a defender.

Perante este cenário, e para a aplicabilidade do argumento da coerência, temos de encontrar um equilíbrio, isto é, uma relação direta entre a concessão de uma determinada vantagem fiscal e a sua tributação posterior, aferida mediante dois critérios obrigatórios e cumulativos: o *mesmo contribuinte* e a *mesma espécie de imposto*, conforme a jurisprudência

²⁷⁷ Ver supra Ponto 3.2.2. – IMPLICAÇÕES NA PRATICABILIDADE DA DOCTRINA BACHMANN, onde o autor é citado.

Svensson & Gustavsson (bem como nos Acórdãos que se seguiram, até *Manniner*²⁷⁸). Mas, tal equilíbrio deve refletir uma simetria lógica materializada num vínculo direto tendo como critérios enformadores o seu carácter pessoal e material, no sentido de um mesmo sujeito e de um mesmo tipo de fatores económicos, como foi sustentado no Acórdão *Krankenheim* e, posteriormente, confirmado no Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08). Deste modo, dá-se uma aplicação mais rigorosa do Acórdão *Bachmann*. Pois, temos de encontrar um *complemento indissociável e lógico*, no sentido do conceito de coerência do sistema fiscal construído pelo TJUE, como vimos no ponto anterior, para o qual remetemos.

Assim, a coerência fiscal pode justificar um tratamento restritivo a uma liberdade fundamental desde, que as disposições nacionais sejam adequadas, necessárias e proporcionais em sentido restrito, ou seja, preencham o princípio da proporcionalidade como último estágio da *rule of reason*, no sentido de não poderem ser conseguidos os objetivos propostos com medidas menos restritivas e que tais medidas se mostrem perfeitamente adequadas a tais objetivos. Ora, se o aludido vínculo direto se verificar como o precisamos, então o tratamento restritivo funcionará de forma absolutamente simétrica, pelo que as medidas serão proporcionais. Mas com a observância escrupulosa de uma *dupla neutralidade*, consubstanciada no respeito mútuo entre o acervo das liberdades fundamentais (do direito europeu, portanto) com os sistemas fiscais nacionais e entre estes últimos para com as primeiras.

Deste modo, com o preenchimento das circunstâncias atrás enumeradas, o Tribunal de Justiça não se pode denegar a aceitar esta justificação. Apesar de uma óbvia limitação no tocante ao alcance da coerência fiscal, esta justificação é perfeitamente plausível, pelo que podemos afirmar que o paradigma da doutrina *Bachmann* ainda é aceitável e eficaz.

²⁷⁸ Exigência retomada também no Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), bem como pela jurisprudência que o enformou e a subsequente, até ao Acórdão *Krankenheim*.

CONCLUSÕES

- i. O conceito de coerência possui uma carga de ambiguidade e imprecisão inerente. Pelo que temos de considerar tal conceito por apelo a uma ideia geral de equilíbrio, isto é, não somente numa vertente meramente interna, mas também numa consideração de todo o espaço europeu. De facto, a coerência dos sistemas fiscais como é alegada pelos Estados-membros é compreendida de uma forma puramente interna, perceptível através dos motivos alegados pelos Estados-membros, podendo conflitar com o direito europeu, por não ponderarem a tributação dos rendimentos a um nível transnacional. Pelo que é premente uma abordagem a nível do mercado único, construída a partir de uma análise jurisprudencial e doutrinal.
- ii. Nessa medida, o Tribunal de Justiça construiu o seu próprio conceito de coerência, materializado como um equilíbrio de cariz proporcional e compensatório entre uma determinada vantagem fiscal, concedida num certo momento, e a sua compensação por uma imposição posterior. Desta forma, um sistema fiscal coerente é marcado por uma renúncia ao seu direito de cobrança, com a convicção clara que a receita perdida será alcançada e realizada num momento posterior, consubstanciando, esta conceção, um enfoque restrito da coerência fiscal.
- iii. De facto, uma conceção demasiadamente ampla poderia levar a um conceito vago e cada mais impreciso de integridade do sistema fiscal. Contudo, alguns elementos de uma conceção extensiva são pertinentes, nomeadamente a *dupla neutralidade* que deve pautar as relações entre os sistemas fiscais nacionais e as liberdades fundamentais, de forma que o argumento da coerência não seja alegado para a obtenção de vantagens indevidas por esquemas artificiais.
- iv. Assim, e para efeitos de uma correta perceção do princípio da coerência dos sistemas fiscais nacionais devemos lançar mão da jurisprudência do Tribunal de Justiça de uma forma integradora, isto é, por uma ponderação de todo o acervo jurisprudencial

elaborado pelo aludido Tribunal, não só para aferir do seu conceito como construído pelo TJUE, assim como para apreciar da aplicabilidade prática do referido princípio.

- v. Com efeito, temos de considerar o efeito das Convenções para evitar a dupla tributação, no sentido do Acórdão *Wielockx*. De facto, o conceito amplo de coerência fiscal, tal como foi considerado, por apelo à reciprocidade das disposições convencionais a que os Estados se obrigam por essa via, é pertinente e aplicável, uma vez que somente podemos partir para uma preservação da coerência dos sistemas fiscais, se o Estado em causa não tiver prescindido do seu sistema fiscal nacional coerente.
- vi. Se tal não tiver acontecido, um Estado-membro pode alegar a coerência do seu sistema fiscal se existir um vínculo direto, pessoal (mesmo sujeito passivo) e material (mesmo tipo de fatores económicos) entre determinada vantagem fiscal e a sua tributação posterior, no sentido do conceito construído pelo TJUE, como vimos no ponto ii destas Conclusões.
- vii. Perante este quadro se o Tribunal de Justiça se deparar com uma situação factual respeitadora destas circunstâncias não se pode negar a aceitar esta causa justificativa. Pelo que, a construção jurisprudencial elaborada no Acórdão *Bachmann* ainda é válida e aceitável, apesar de precisada e especificada.

BIBLIOGRAFIA

- ADAMCZYK, Lukasz, "The Agreement on the Free Movement of Persons and Its Potential Impact on Direct Taxes Systems of EU Member States", in *Intertax*, vol. 35, n.º 3, 2007, pp. 183-201.
- ALMENDRAL, Violeta Ruiz, "Entre la Discriminación y la Armonización: el Régimen Fiscal del No Residente en España a la Luz del Derecho Comunitario", in *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 307, 2008, pp. 3-68.
- ANDRES, Gerd/HENDRICKS, Barbara, *Rules on the Supply of Work or Services in relation to the EU Freedom of Services and Establishment*, Federal Ministry of Finance (Germany), Berlin, 2006.
- AÑOVEROS, Jaime García, *Manual del Sistema Tributario Español*, 8.ª Edición, Madrid, Civitas, 2000.
- BALDONI, Emiliana, "The Free Movement of Persons in the European Union: A Legal-historical Overview", in *PIONEUR*, Working Paper n.º 2, 2003, pp. 1-19.
- BARENTS, René, *Directory of EC Case Law on Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2009.
- , "The Single Market and National Tax Sovereignty", in Sjaak J. J. M. Jansen (dir.), *Fiscal Sovereignty of Member States in an Internal Market: Pass and Future*, Kluwer Law International, 2011, pp. 51-72.
- BLANCO, Cristina García-Herrera/MOLINA, Pedro Manuel Herrera, "STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿El Golpe de Gracia a la Deducción por Doble Imposición de Dividendos?", in *Papeles de Trabajo*, IEF, 2004, pp. 1-11.

- BERGSTRÖM, Sture et al., *Business Taxation within and Across the Borders of the European Union*, Stockholm Institute for Escandinavian Law, 2009.
- BERLIN, B., “Chronique de Jurisprudence Fiscale Européenne”, in *RTDE*, Maio de 1993 a Dezembro de 1996, 1997, pp. 130 e ss.
- BOADA, Joan Elias/SOLER, Monserrat Millet, “El Mercado Interior Europeo”, in Joaquim Muns (dir.), *Lecturas de Integración Económica*. La Unión Europea, 3.ª edição, Universitat de Barcelona, 2005, pp. 173-216.
- BORIA, Pietro, *Diritto Tributario Europeo*, Il Sole 24 Ore, 2005.
- BROE, Luc De, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation Conduit and Base Companies*, IBFD, 2008.
- BROEK, Harm J. van den, “EU Mergers and Exit Taxes”, in Karin E. M. Beck e Christine Osterloh-Konrad (dir.), *Unternehmensnachfolge*, Springer, 2009, pp. 133 e ss.
- CAMPOS, João Mota de/CAMPOS, João Luiz Mota de, *Manual de Direito Europeu – O sistema Institucional, a Ordem Jurídica e o Ordenamento Económico da União Europeia*, Coimbra Editora, 2010.
- CARDONA, Marta Marcos, *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, 1.ª edição, Serviços de Publicações da Universidade de Múrcia, 2003.
- CARRERO, José Manuel Calderón, “Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el Caso Marks & Spencer”, in *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 10, 2006, pp. 111-137.
- CARRERO, José Manuel Calderón et al., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, 1.ª edição, Wolters Kluwer España, 2008.
- CERIONI, Luca, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, Edward Elgar Publishing, 2007.
- CHALMERS, Damian et al., *European Union Law*, Cambridge University Press, 2006.
- CHRISTOPH, Markus Stefaner, *Freedom of Establishment (Art. 43 EC Treaty) and Freedom to Provide Services (Art. 49 EC Treaty) and Tax Law*, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, 2000.

- COMBRUGGE, S. van, “The Concept, History and Significance of European Tax Law”, in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, pp. 239 e ss.
- CORDEWENER, Axel, *Europäische Grundfreiheiten und Nationales Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.
- CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006.
- CUNHA, Patrícia Noiret/VASQUES, Sérgio, *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*, Volume I, Almedina, 2002.
- DAHLBERG, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, 2005.
- DASSESE, Marc, “The Bachmann Case: A Major Set Back for the Single Market in Financial Services”, in *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, Junho de 1992, pp. 257-262.
- , “The Wielockx and the Svensson Judgments: *Fiscal Cohesion* with a Different Flavour?”, in *The EC Tax Journal*, 1995-96, pp. 181-185.
- DERZI, Misabel A. Machado/LOBATO, Valter/SANTIAGO, Igor Mauler, “A Concorrência Tributária e a Empresa, 22.º Relatório para o Presidente da República”, in *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 3.º, Janeiro/Junho de 2005, pp. 441e ss.
- DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra Editora, 2010.
- , “Is *it Acte Clair*? General Report on the Role Played by CILFIT in Direct Taxation”, in Ricardo da Palma Borges e Ana Paula Dourado (dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, Amesterdão, IBFD, 2008, pp. 13-70.
- ENGLISCH, Joachim, “Dividend Taxation and Fiscal Cohesion (Part II)”, in *European Taxation*, 2004, pp. 355 e ss.
- , “Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms”, in *Intertax*, vol. 38, n.º 4, 2010, pp. 197-221.

- ENGLAMAIR, Vanessa E., “The Relevance of Fundamental Freedoms for Direct Taxation”, in Michael Lang et al. (dir.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2.^a edição, Spiramus, 2010, pp. 41-80.
- ESPIELL, Gros, “El Tratado de Asunción y Algunas Cuestiones Jurídicas que Plantea”, in *Revista Diplomática*, n.º 10, 1991, pp. 104 e ss.
- FARMER, Paul/LYAL Richard, *EC Tax Law*, Oxford, Clarendon Press, 1994.
- FERNANDEZ, Néstor Carmona, *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, 2003.
- FURUSETH, Eivind, “Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law?”, in *Intertax*, volume 35, n.º 4, 2007, pp. 256-287.
- GAMMIE, Malcolm, “The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union”, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, n.º 3, 2003, pp. 86-98.
- GARCÍA, Felipe Romero, *El Valor Sistema Tributario: a cerca de Su Integración entre los Principios de la Imposición*, Cádiz, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005.
- GINER, Luis Alfonso Martínez, “Una Nueva Discriminación de los Establecimientos Permanentes: el Incentivo Fiscal por el Mantenimiento o Creación del Empleo”, in *Cronica Tributária: Boletim de Actualidad 4/2010*, IEF, 2010, pp. 3-9.
- GONZÁLEZ, Antonio Jiménez, *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, 2004.
- GONZÁLEZ, Eusebio, “El Sistema Tributario Español: Hipótesis de Racionalización y Homogeneización”, in Ives Gandra Martins (dir.), *O Estado do Futuro*, S. Paulo, Pioneira, 1998, pp. 174-191.
- GOUTHIERE, Bruno, “Removal Discrimination – a Never-Ending Story”, in *European Taxation*, 1994, pp. 296 e ss.
- GUERRA, Pulido/TELLA, Fálcon y, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2009.
- GUTMANN, Daniel, “Marks & Spencer Case: Proposals for an Alternative Way of Reasoning”, in *EC Tax Review*, volume 12, n.º 3, 2003, pp. 154-158.

- HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law: Direct Taxation*, Amsterdão, IBFD, 2009.
- HERZIG, Nobert/WAGNER, Thomas, “EuGH-Urteil *Marks & Spencer* – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte”, in *Deutsches Steuerrecht*, 2006, pp. 1-12.
- HEY, Johana, “Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* und die Zukunft der Deutschen Organschaft”, in *GmbHHR-Runschau*, 2006, pp. 113-123.
- HINNEKENS, L./SCHELPE, D., “Case law, Notes on *Bachmann*”, in *EC Tax Review*, vol. 1, n.º 1, 1992, p. 49-62.
- HINNEKENS, L./ SCHELPE, D., “Is Belastingdiscriminatie in de EEG Geoorloofd om Wille van de Coherentie van Het National Belastingstelsel?”, in *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, n.º 8/9, 1992, pp. 225-229.
- JIMÉNEZ, A. J. MARTÍN/CARRERO, J. M. Calderón, *Imposición Directa y No Discriminación Comunitarias*, Madrid, Edersa, 2000.
- KENT, Penelope, *Law of the European Union*, 4.ª edição, Pearson Education, 2009.
- KIEKEBELD, Ben J./SMIT, Daniël S., “Freedom of establishment and Free Movement of Capital in association and Partnership Agreements and Direct Taxation”, in *EC Tax Review*, vol. 16, n.º5, 2007, pp. 216-230.
- KNOBBE-KEUK, Brigitte, “Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions”, in *EC Tax Review*, vol. 3, n.º 3, 1994, pp. 74-85.
- LANDWELL (Abogados y Asesores Fiscales), “El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y la Imposición Directa de los Estados Miembros”, in *Comentarios Jurídicos y Tributarios*, n.º 10, Dezembro, 2005, pp. 1-26.
- LANG, Michael, “The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties”, in Wolfgang Gassner, Michael Lang, Eduard Lechner (dir.), *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 1996, pp. 15-32.
- , “*Marks & Spencer* – More Questions than Answers: an Analysis of the Opinion Delivered by Advocate General Maduro”, in *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 2, 2005, pp. 95-100.

——, “Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?”, in *European Taxation*, 2006, pp. 421-430.

——, “The *Marks & Spencer* Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word”, in *European Taxation*, 2006, pp. 54 e ss.

——, “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions”, in *EC Tax Review*, vol. 18, n.º 3, 2009, pp. 98-113.

LANG, Michael et al., *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 2004.

LANG, Joachim/ENGLISCH, Joachim, “A European Legal Order Based on Ability to Pay”, in Andrea Amatucci e Christoph Trzaskalik (dir.), *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, pp. 251-336.

LARRUCEA, José António Girón, *La Unión Europea. La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario*, Sevilla, Universidade de Sevilla, 2002.

LEHNER, Moris, “Limitation of the National Power of Taxation by the Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Clauses of the EC Treaty”, in *EC Tax Review*, vol. 9, n.º 1, 2000, pp. 5-15.

LENAERTS, Koenraad – “*United in Diversity. also in Fiscalibus*”, in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders, Festschrift in Honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, 2008, pp. 527 e ss.

LLORCA, Salvador Trinxet, *European Union Direct Taxes*, Asset Protection Publishing, 2010.

LYONS, T., “Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality, Direct Taxation and the European Court of Justice”, in *EC Tax Journal*, 1995/1996, pp. 27-51.

MARCHESSOU, Philippe, “Los Limites de la Cláusula de No Discriminación del Artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE”, in *Responsa Iurisperitorum Digesta*, Vol. V, 2004, pp. 235-250.

MARTIN, Nuria Beloso, “La Construcción de un Espacio Social Europeo”, in M. Susana Nonetto e M. Teresa Piñero (dir.), *Ciudadanía y Costos Sociales, los Nuevos Marcos de Regulación*, Madrid, Kykinson, 2004, pp. 87-147.

- MARTÍNEZ, Luis M. Hinojosa, “Reflexiones en Torno al Concepto de Discriminación: los Obstáculos Fiscales a la Libre Circulación de Personas en la CE”, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 2, 1997, pp. 511-548.
- MERKS, Paulus, “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, in *Intertax*, vol. 34, n.º 5, 2006, pp. 272-281.
- MOHAMED, Sideek, *European Community Law on the Free Movement of Capital and the EMU*, Kluwer Law International, 1999.
- MULTARI, Domenico Antonio, “Loss Recapture Rule and Coherence of the Tax System: the Bachmann Theorem in the Recent *Krankenheim* Case”, in *EC Tax Students Conference 2009*, celebrada no Institute of Advanced Legal Studies, School of Advanced Study, University of London, em 20 de Março de 2009, pp. 1-11.
- NAVARRO, Fernando Martos et al., “Las Comunidades Europeas. Las Libertades Básicas del Sistema Comunitario. Las Instituciones Comunitarias y su Funcionamiento”, in *Personal Laboral, Grupos I y II – Xunta de Galicia*, 2.ª ed., 2006.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade/A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Libertades Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- O`SHEA, Tom, “*Commission v. Denmark*: Can Cohesion Work as a Justification?”, in *Tax Notes International*, vol. 46, n.º 1, 2007, pp. 43-46.
- , “The UK` s CFC Rules and the Freedom of Establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC Subsidiaries, Tax Avoidance or Tax Mitigation?”, in *EC Tax Review*, vol. 16, n.º 1, 2007, pp.13-33.
- , *EU Tax and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Ltd., 2008.
- , “EU Cross-Border Loss Relief: Which View Will Prevail?”, in *Tax Notes International*, n.º 14, 2008, pp. 104-108.
- , “Freedom of Establishment Tax Jurisprudence: Avoir Fiscal Re-Visited”, in *EC Tax Review*, volume 17, n.º 6, 2008, pp. 259-275.

- , “German Loss Deduction and Reintegration Rules and the ECJ”, in *Tax Notes International*, vol. 53, n.º 11, 2009, pp. 967-969.
- , “National Treatment”, in *The Tax Journal*, n.º 26, 2009, pp. 22-23.
- , “Tribunal Finds in Favor of *Marks & Spencer*”, in *Tax Notes International*, vol. 54, n.º 9, Junho 1, 2009, pp. 739 e ss.
- OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe, “La Solución Italiana a la Doble Imposición Intersocietaria y su Possible Aplicación al Ordenamiento Tributario Español”, in *Cronica Tributaria*, n.º 133, 2009, pp. 160 e ss.
- PANAYI, Christiana H. J. I., *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Kluwer Law Internacional, 2007.
- PEETERS, Bruno, “The Fiscal Aspects of the Free Movement of Workers in the EC Context”, in Sijaak J. J. M. Jansen (dir.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market, Past and Future*, Kluwer International Law, 2011, pp. 73-98.
- PELKMANS, Jacques, “Economic Concept and Meaning of the Internal Market”, in Jacques Pelkmans, Dominik Hanf e Michele Chang, P.I.E. Peter Lang (dir.), *The EU Internal Market in Comparative Perspective: Economic, Political and Legal Analyses*, P.I.E. Peter Lang, 2008, pp. 29-76.
- PEREIRA, M. H. Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.
- PÉREZ, Armando Miranda, *El Principio de No Discriminación Fiscal en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financeiro y Tributario, 2003.
- PÉREZ, Armando Miranda, “Fiscalidad Indirecta, No Discriminación y Derecho Comunitario”, in *Revista de la Facultad de Derecho de México*, n.º 242, 2004, pp. 129-163.
- PISTONE, Pasquale, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law Internacional, 2002.
- , “The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, in *Intertax*, vol. 34, n.º 5, 2006, pp. 234-244.

- , “Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario”, in *Intertax*, vol. 35, n.º 2, 2007, pp. 75-81.
- , “The Need for Tax Clarity and the Application of the *Acte Clair* Doctrine to Direct Taxes”, in *Intertax*, vol. 35, n.º 10, 2007, pp. 534-536.
- PORTO, Valéria, “A Aplicação do Princípio da Reciprocidade no Direito Internacional Público: da Bilateralidade à Supranacionalidade”, in *Revista de Direito Público*, n.º 26, Março/Abril, 2009, pp. 86-103.
- PRATS, F. A. García, *Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998.
- QUAGHEBEUR, M., “A Bridge over Mudded Waters, Coherence in the Case Law of the Court of Justice of the European Communities Relating to Discrimination Against Non-resident Taxpayers”, in *EC Tax Journal*, 1995/1996, pp. 109 e ss.
- RODRÍGUEZ, Isabel Encabo, “Los Sistemas Fiscales”, in Manuel J. Lagares Calvo (dir.), *Manual de Hacienda Pública*, Madrid, Tomo I, IEF, 1995, pp. 593 e ss.
- ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings Systems?*, Amesterdão, IBFD, 2002.
- ROTH, Elie, “The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation”, in *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, vol. 56, n.º 1, pp. 67-140.
- ROTH, W. H., “Case Annotation on Bachmann”, in *CMLR*, n.º 30, 1993, pp. 387 e ss.
- SCHNITGER, A., “The CLT-UFA Case and the *Principle of Neutrality of Legal Form*”, in *European Taxation*, vol. 44, n.º 12, 2004, pp. 522-527.
- SCHÖN, Wolfgang, “Die Abzugsschranken des § 3c EStG Zwischen Verfassungs und Europarecht”, in *Finanz-Rundschau*, 2001, pp. 381-392.
- SCHUCH, Josef, “Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?”, in Wolfgang Gassner, Michael Lang e Eduard Lechner (dir.), *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, 1996, pp. 87-124.

- SIMPSON, Claire, “The Influence of the European Court – Recent and Forthcoming Tax Cases”, in *GITC Review*, vol. II, n.º 2, 2003.
- SMIT, Daniël S., “Capital Movements and Direct Taxation: The Effect of the Non-discrimination Principles”, in *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 3, 2005, pp. 128-139.
- STAHL, Kristina, “Free Movement of Capital between Member States and Third Countries”, in *EC Tax Review*, vol. 13, n.º 2, 2004, pp. 47-56.
- STANGL, “Der Begriff der Steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Baars und Verkooijen”, in *SWI*, 2000, pp. 463 e ss.
- STARINGER, Claus, “Pending Cases Filed by Austrian Courts: The Holböck Case”, in Michael Lang, Josef Schuch e Claus Staringer (dir.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2006, pp. 9-28.
- STEFANER, Markus Christoph, *Freedom of Establishment (Art. 43.º EC Treaty) and Freedom to Provide Services (Art. 49.º EC Treaty) and Tax Law*, Dissertação no âmbito do Curso de Inverno da EUCOTAX 1999/2000, levada a cabo no Instituto Austríaco de Direito Tributário Internacional, 2000.
- TABOADA, Carlos Palao, *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, 2009.
- TERRA, Ben J. M./WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2008.
- THIEL, Servaas van, “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules that Can Be Ready Applied by National Courts”, in Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, 2008.
- THÖMMES, Otmar, “Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern”, in *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, vol. 19, 1996, pp. 81 e ss.
- TOBLER, Christa, *Indirect Discrimination, a Case Study into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*, Intersentia, 2005.
- TRACHTMAN, Joel P., *The International Law of Economic Migration, Toward the Fourth Freedom*, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 2009.

- VÁCHA, Juan Carlos Galindo, *Derecho Europeo de Sociedades*, Pontificia Universidad Javeriana, 2002.
- VANISTENDAEL, Frans, “The Consequences of Schumacker and Wielockx: Two Steps Forward in the Tax Procession of Echnacht”, in *CMLR*, vol. 33, 1996, pp. 255-269.
- , “Cohesion: The Phoenix Rises from His Ashes”, in *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 4, 2005, pp. 208-222.
- , “Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?”, in *EC Tax Review*, vol. 15, n.º 4, 2006, pp. 192-195.
- VARONO, Carlos de Pablo, *La Tributación del Sócio en el IRPF*, EDERSA, 2002.
- VERDONER, Louan, “The Coherence Principle under EC Tax Law”, in *European Taxation*, vol. 49, n.º 5, 2009, pp. 274-282.
- VIITALA, Tomi, *Taxation of Investment Funds in the European Union*, Amesterdão, IBFD, 2005.
- WATHELET, M., “Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?”, in Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens (dir.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, pp. 923 e ss.
- WATTEL, Peter J., “Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality”, in *EC Tax Review*, vol. 12, n.º 4, 2003, pp. 194-202.
- WATTEL, Peter J., “The EC Court’s Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, in *CMLR*, vol. 33, n.º 2, 1996, pp. 225 e ss.
- WEATHERILL, Stephen, “The Internal Market”, in Steve Peers e Angela Ward (dir.), *The EU Charter of Fundamental Rights: Politics, Law and Policy*, Hart Publishing, 2004, pp. 183-210.
- WEBER, Dennis, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: a Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Kluwer Law International, 2005.
- , *European Direct Taxation: Case Law and Regulations*, 2.ª edição, Kluwer Law International, 2010.

WENTHOLT, Klaartje, “The Dutch General Act on Equal Treatment”, in I. J. J. Burgers, Klaartje Wentholt e Pauline C. Westerman (dir.), *Non Discrimination and Diversity*, Boom Juridische Uitgevers, 2000, pp. 43-66.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição, Almedina, 2009.

ZALASINKY, Adam, “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Law”, in *Intertax*, vol. 35, n.º 5, 2007, pp. 310-321.

—, “Law and Facts and Interpretative Jurisdiction of the ECJ in Preliminary Rulings in Direct Tax Matters”, in Pasquale Pistone (dir.), *Legal Remedies in European Tax Law*, Amesterdão, IBFD, 2009, pp. 125-138.

LISTA DE JURISPRUDÊNCIA UTILIZADA

Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, *Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost*, Processo 152/73.

Acórdão de 11 de Julho de 1974, *Procureur du Roi v Benoît e Gustave Dassonville*, Processo 8/74.

Acórdão de 3 de Dezembro de 1974, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Processo 33/74.

Acórdão de 27 de Outubro de 1977, *Regina v Pierre Bouchereau*, Processo 30/77.

Acórdão de 7 de Fevereiro de 1979, *J. Knoors v Staatssecretaris van Economische Zaken*, Processo 115/78.

Acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, *Rewe-Zentral/Advocate-General v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (chamado regularmente por Cassis de Dijon)*, Processo 120/78.

Acórdão de 9 de Dezembro de 1981, *Comissão v Itália*, Processo 193/80.

Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão v República Francesa (Avoir fiscal)*, Processo 270/83.

Acórdão de 27 de Setembro de 1988, *A Rainha v HM Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust Plc*, Processo 81/87.

36Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Klaus Biehl v Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg*, Processo C-175/88.

Acórdão de 3 de Outubro de 1990, *Processo-crime contra Marc Gaston Bouchoucha*, Processo C- 61/89.

Acórdão de 18 de Outubro de 1990, *Massam Dzodzi v Estado Belga*, Processos apensos C-297/88 e C-197/89.

Acórdão de 8 de Novembro de 1990, *Elisabeth Johanna Pacifica Dekker e Stichting Vormingscentrum voor Jonge Volwassenen (JVJ – Centrum) Plus*, Processo C-177/88.

Acórdão de 8 de Novembro de 1990, *Krystyna Gmurzynska-Bscher, Galerie Gmurzynska v Oberfinanzdirektion Köln*, Processo C-231/89.

Acórdão de 11 de Junho de 1991, *Comissão v França*, Processo C-307/89.

Acórdão de 10 de Dezembro de 1991, *Merci Convenzionali Porto di Genova*, Processo C-179/90.

Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Hans-Martin Bachmann v Estado Belga*, Processo C-204/90.

Acórdão de 16 de Dezembro de 1992, *Stoke-on-Trent/B&Q*, Processo C-169/91.

Acórdão de 26 de Janeiro de 1993, *Hans Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Processo C-112/91.

Acórdão de 31 de Março de 1993, *Dieter Kraus v Land Baden-Wuerttemberg*, Processo C-19/92.

Acórdão de 13 de Julho de 1993, *The Queen v Inlan Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, Processo C-330/91.

Acórdão de 23 de Fevereiro de 1994, *Ingetraut Scholz v Opera Universitaria di Cagliari e Cinzia Porcedda*, Processo C- 419/92.

Acórdão de 24 de Março de 1994, *Comissão v Bélgica*, Processo C-80/92.

Acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services Bv v Saatssecretaris van Financiën*, Processo C-1/93.

Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt v Roland Schumacker*, Processo C-279/93.

Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, Processo C-80/94.

Acórdão de 14 de Novembro de 1995, *Peter Svensson e Lena Gustavsson v Ministro da Habitação e do Urbanismo*, Processo C-484/93.

Acórdão de 15 de Dezembro de 1995, *Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBC v Jean-Marc Bosman*, Processo C-415/93.

Acórdão de 30 de Novembro de 1995, *Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, Processo C-55/94.

Acórdão de 27 de Junho de 1996, *P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën*, Processo C-107/94.

Acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations SA, Singer v Administration des Contributions*, Processo C-250/95.

Acórdão de 17 de Julho de 1997, *A Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Processo C-28/95.

Acórdão de 16 de Julho de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, Processo C-264/96.

Acórdão de 9 de Março de 1999, *Centros Ltd v Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, Processo C-212/97.

Acórdão de 29 de Abril de 1999, *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Estado Helénico)*, Processo C-311/97.

Acórdão de 14 de Setembro de 1999, *Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-AuBenstadt*, Processo C-391/97.

Acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt Saint-Gobain*, Processo C-307/97.

Acórdão de 26 de Outubro de 1999, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund*, Processo C-294/97.

Acórdão de 28 de Outubro de 1999, *Skatteministeriet v Bent Vestergaard*, Processo C-55/98.

Acórdão de 13 de Abril de 2000, *C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchen*, Processo C-251/98.

Acórdão de 16 de Maio de 2000, *Patrick Zurstrassen v Administration des Contributions Directes*, Processo C-87/99.

Acórdão de 6 de Junho de 2000, *Staatssecretaris van Financiën v Verkooijen*, Processo C-35/98.

Acórdão de 14 de Dezembro de 2000, *AMID v Estado Belga*, Processo C-141/99.

Acórdão de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft Ltd a.o. v Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General*, Processo C-397/98.

Acórdão de 20 de Setembro de 2001, *Rudy Grzelczyk v Centre Public d'Aide Sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve*, Processo C-184/99.

Acórdão de 11 de Julho de 2002, *Marie-Nathalie d'Hoop v Office National de l'Emploi*, Processo C-224/98.

Acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, Processo C-136/00.

Acórdão de 21 de Novembro de 2002, *X e Y v Riksskatteverket*, Processo C-436/00.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *F. W. L. de Groot v Staatssecretaris von Financiën*, Processo C-385/00.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*, Processo C-324/00.

Acórdão de 12 de Junho de 2003, *Arnoud Gerritse v Finanzamt NeuKölln-Nord*, Processo C-234/01.

Acórdão de 2 de Outubro de 2003, Processo C-148/02.

Acórdão de 26 de Junho de 2003, *Försäkringsctiebolaget Skandia (publ) e Ola Ramstedt v Riksskatteverket*, Processo C-422/01.

Acórdão de 18 de Setembro de 2003, *Bosal Holding v Staatssecretaris van Financiën*, Processo C-168/01.

- Acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão v França*, Processo C-334/02.
- Acórdão de 11 de Março de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l`économie, des Finances et de l`industrie*, Processo C- 9/02.
- Acórdão de 1 de Abril de 2004, *Bellio F.Ili Srl v Prefettura di Treviso*, Processo C-286/02.
- Acórdão de 29 de Abril de 2004, *Heikki Antero Pusa v Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö*, Processo C-224/02.
- Acórdão de 1 de Julho de 2004, *Florian W. Wallentin v Riksskatteverket*, Processo C-169/03.
- Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirection für Tirol*, Processo C-315/02.
- Acórdão de 15 de Julho de 2004, *Ministre des Finances v Jean-Claude Weidert e Elisabeth Paulus*, Processo C-242/03.
- Acórdão de 7 de Setembro de 2004, *Petri Mikael Manninen*, Processo C-319/02.
- Acórdão de 16 de Setembro de 2004, *Gerard Merida v Bundesrepublik Deutschland*, Processo C-400/02.
- Acórdão de 12 de Julho de 2005, *Egon Schempp v Finanzamt München*, Processo C-403/03.
- Acórdão de 8 de Setembro de 2005, *J. E. J. Blanckaert v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Processo C-512/03.
- Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty`s Inspector of Taxes)*, Processo C-446/03.
- Acórdão de 19 de Janeiro de 2006, *Margaretha Bouanich v Skatteverket*, Processo C-265/04.
- Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, Processo C-255/02.
- Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, *Hans Jürgen Ritter-Coulais e Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Germersheim*, Casco C-152/03.

Acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, *CLT-UFA*, Processo C-253/03.

Acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, *Finanzamt Offenbach am Main-Land v Keller Holding*,
Processo C-471/04.

Acórdão de 7 de Setembro de 2006, *N v Inspectuer van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*,
Processo C-470/04.

Acórdão de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schewepes Overseas
Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, Processo C-196/04.

Acórdão de 14 de Setembro de 2006, *Centro de Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt
München für Körperschaften*, Processo C-386/04.

Acórdão de 3 de Outubro de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt
Hamburg-Eimsbüttel*, Processo C-290/04.

Acórdão de 26 de Outubro de 2006, *Comissão v Portugal*, Processo C-345/05.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Franked Investment Income Group Litigation v
Comissioners of Inland Revenue*, Processo C-446/04.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation v Comissioners
of Inland Revenue*, Processo C-446/04.

Acórdão de 30 de Janeiro de 2007, *Comissão v Dinamarca*, Processo C-150/04.

Acórdão de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v
Commissioners of Inland Revenue*, Processo C-524/04.

Acórdão de 22 de Março de 2007, *Raffaele Talotta v Estado Belga*, Processo C-383/05.

Acórdão de 29 de Março de 2007, *Rewe Zentralfinanz eG v Finanzamt Köln-Mitte*, Processo C-
347/04.

Acórdão de 18 de Julho de 2007, *État du Grão Ducado do Luxemburgo v Hans Ulrich Lakebrink
e Katrin Peters-Lakebrink*, Processo C-182/06.

Acórdão de 18 de Julho de 2007, *Oy AA*, Processo C-231/05.

Acórdão de 11 de Setembro de 2007, *Comissão das Comunidades Europeias v República Federal da Alemanha*, Processo C-318/05.

Acórdão de 11 de Setembro de 2007, *Herbert Schwarz e Gootjes-Schwarz v Finanzamt Bergisch Gladbach*, Processo C-76/05.

Acórdão de 11 de Outubro de 2007, *Erika Waltraud Ilse Hollmann v Fazenda Pública*, Processo C-443/06.

Acórdão de 8 de Novembro de 2007, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, Processo C-379/05.

Acórdão de 6 de Dezembro de 2007, *Columbus Container Services BVBA v Bielefeld-Innenstadt*, Processo C-298/05.

Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, *Hans-Dieter Jundt e Hedwig Jundt v Finanzamt Offenburg*, Processo C-281/06.

Acórdão de 15 de Maio de 2008, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn*, Processo C-414/06.

Acórdão de 11 de Setembro de 2008, *Hans Eckelkamp v Estado Belga*, Processo C-11/07.

Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Deutsche Shell GmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hmburg*, Processo C-293/06.

Acórdão de 2 de Outubro de 2008, *Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Processo C-360/06.

Acórdão de 23 de Outubro de 2008, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Processo C-157/07.

Acórdão de 27 de Novembro de 2008, *Société Papillon v Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique*, Processo C-418/07.

Acórdão de 4 de Dezembro de 2008, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH v Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*, Processo C-330/07.

Acórdão de 22 de Janeiro de 2009, *Finanzamt Speyer-Germersheim v STEKO Industriemontage GmbH*, Processo C-377/07.

Acórdão de 12 de Fevereiro de 2009, *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*, Processo C-67/08.

Acórdão de 15 de Outubro de 2009, *Grundstücksgemeinschaft Busley e Cibrain Fernandez v Finanzamt Stuttgart - Körperschaften*, Processo C-35/08.

Acórdão de 20 de Janeiro de 2011, *Comissão v Grécia*, Processo C-155/09.

Acórdão de 16 de Junho de 2011, *Comissão v Áustria*, Processo C-10/10.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2011, *Comissão v Bélgica*, Processo C-250/08.

CONCLUSÕES DOS ADVOGADOS GERAIS UTILIZADAS

Conclusões conjuntas do Advogado Geral Jean Mischo aos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), apresentadas em 17 de Setembro de 1991.

Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao do Acórdão *Schumacker*, apresentadas em 22 de Novembro de 1994.

Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Wielockx*, apresentadas em 31 de Maio de 1995.

Conclusões do Advogado Geral Michael B. Elmer ao Acórdão *Svensson & Gustavsson*, apresentadas em 17 de Maio de 1995.

Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004.

Conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro relativas ao Acórdão *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005.

Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl ao Acórdão *Centro di Musicologia Stauffer*, apresentadas em 15 de Dezembro de 2005.

Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger ao Acórdão *Cadbury Schweppes*, apresentadas em 2 de Maio de 2006.

Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl ao Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), apresentadas em 1 de Junho de 2006.

Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao Acórdão *OY AA*, apresentadas em 12 de Setembro de 2006.

Conclusões do Advogado Geral Paolo Mengozzi ao Acórdão *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007.

Conclusões da Advogada Geral Eleanor Sharpston ao Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), apresentadas em 21 de Julho de 2011.