

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA FISCAL NO DIREITO EUROPEU

Aislane Oliveira Teixeira

Dissertação de Mestrado
em Ciências Jurídico-Financeiras

Lisboa, 2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO

2º Ciclo de Estudos

O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA FISCAL NO DIREITO EUROPEU

Aislane Oliveira Teixeira

Dissertação de Mestrado na Área de Ciências
Jurídico-Financeiras apresentado à Faculdade
de Direito da Universidade de Lisboa.

Orientação: Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha

Lisboa, 2018

Aos meus pais e amigos por sempre terem acreditado no meu sucesso. Ao meu orientador, Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, pelas sugestões, disponibilidade e apoio que sempre demonstrou.

O Princípio da Coerência Fiscal no Direito Europeu

O presente estudo vai analisar o princípio da coerência fiscal na sua forma de razão imperiosa de interesse geral através do exame de todos os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), onde o referido princípio é invocado por um Estado-Membro para justificar um tratamento desigual ou uma medida capaz de provocar infringir as liberdades fundamentais previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia. O princípio da coerência fiscal como causa justificativa surgiu a partir da jurisprudência do Tribunal de Justiça e passou a ser desenvolvido com a doutrina da coerência (*cohesion doctrine*). Deste modo, é de extrema importância o exame de todos os acórdãos que cuidam desta matéria, desde os acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), onde o argumento pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal foi aceite pela primeira vez; até os mais recentes, a exemplo dos casos *K* e *Timac Agro*, onde o princípio foi também admitido pelo Tribunal. Nesse contexto, é construído e moldado o conceito do princípio da coerência fiscal enquanto razão imperiosa de interesse geral, o que demonstra que apesar da dificuldade na sua definição e de muitas vezes, do seu posicionamento rígido, o Tribunal nunca afastou a aplicabilidade deste princípio como argumento a ser invocado pelos Estados-Membros para justificar os seus sistemas fiscais nacionais. Assim, neste estudo vamos tentar descrever o desenvolvimento desse princípio em todas as decisões, para provar que a jurisprudência nesta matéria não está completamente consolidada. Ao mesmo tempo, descreveremos a influência destas decisões na literatura doutrinária para criarmos a convicção de que o Tribunal é incoerente.

Palavras-chave: princípio da coerência fiscal, coerência do sistema fiscal, coesão do sistema fiscal, razão imperiosa de interesse geral, doutrina da coerência

The Principle of Tax Coherence under European Law

This study will analyze the principle of tax coherence heading as an imperative reason relating to the public interest by the examination of all decisions handed down by the European Court of Justice (ECJ), where that principle is invoked by a Member State to justify an unequal treatment or a measure capable of infringing the fundamental freedoms established in the Treaty on the Functioning of the European Union. The principle of tax coherence as a ground for justification has arisen from the ECJ case law and it has been developed as the coherence doctrine. That way, it is extremely important to examine all the case law which deals with this matter, since the judgments *Bachmann* and *Commission v Belgium* (C-300/90), where the argument of the need to preserve the coherence of the tax system was accepted for the first time; to the most recent ones, as we have the cases *K* and *Timac Agro*, where the principle of tax coherence was also admitted by the Court. In this context, the concept of the principle of tax coherence heading as an imperative reason relating to the public interest is constructed and shaped, demonstrating that despite the difficulty in giving it a definition and many times, its rigid position, the Court has never ruled out the applicability of that principle as an argument to be invoked by the Member States to justify their national tax system. Thus, in this study we will make an attempt to describe the development of that principle in all decisions, to prove that the jurisprudence in this subject is not completely consolidated. At the same time, we will describe the influence of those decisions in the doctrinal literature to create the conviction that the Court is incoherent.

Keywords: principle of tax coherence, coherence of tax system, cohesion of tax system, imperative reason relating to the public interest, coherence doctrine

ABREVIATURAS

C	<i>Case</i>
CE	<i>Comissão Europeia</i>
CIRS	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</i>
ECJ	<i>European Court of Justice</i>
EM	<i>Estado-Membro</i>
EU	<i>European Union</i>
IVA	<i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>
OCDE	<i>Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico</i>
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
STA	<i>Supremo Tribunal Administrativo</i>
TFUE	<i>Tratado de Funcionamento da União Europeia</i>
TJUE	<i>Tribunal de Justiça da União Europeia</i>
TUE	<i>Tratado da União Europeia</i>
UE	<i>União Europeia</i>

ÍNDICE

Introdução	10
1. O contribuinte à luz do Direito da União Europeia	12
1.1 Aspectos gerais das liberdades fundamentais	13
1.2 O Princípio da não discriminação e a residência fiscal no Direito Europeu	15
2. O Princípio da Coerência Fiscal: análise jurisprudencial	18
2.1 A coerência fiscal e a harmonização mínima do Direito Fiscal da UE	18
2.2 O surgimento do Princípio da Coerência Fiscal nos processos de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia	22
2.2.1 Os Acórdãos <i>Bachmann</i> e <i>Comissão v Bélgica</i> (C-300/90)	22
2.2.2 A repercussão dos acórdãos <i>Bachmann</i> e <i>Comissão v Bélgica</i> (C-300/90)	26
2.3 A aplicação restrita do Princípio da Coerência Fiscal	28
2.3.1 O Acórdão <i>Schumacker</i>	28
2.3.2 O Acórdão <i>Wielockx</i>	32
2.3 Nexo direto económico como fundamento ao Princípio da Coerência Fiscal: o Acórdão <i>Svensson & Gustavsson</i>	35
2.4 As decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia após o Acórdão <i>Svensson & Gustavsson</i>	37
2.5 A expansão da aplicação do Princípio da Coerência Fiscal: o Acórdão <i>Manninen</i>	48
2.6 O Acórdão <i>Marks & Spencer</i> : a coerência fiscal como sinónimo de integridade e integração	52
2.7 Os casos jurídicos após o Acórdão <i>Marks & Spencer</i>	55

2.8 O posicionamento restrito do TJUE: o Acórdão <i>Comissão v Dinamarca</i> (C-150/04).....	58
2.9 O posicionamento do Tribunal após a decisão <i>Comissão v Dinamarca</i> (C-150/04)	61
2.10 O Acórdão <i>Krankenheim</i> : a lógica da simetria	66
2.11 O Acórdão <i>Papillon</i> : o princípio da proporcionalidade.....	69
2.12 Breves considerações aos acórdãos proferidos pelo TJUE até os acórdãos <i>Comissão v Bélgica</i> (C-250/08) e <i>Comissão v Hungria</i> (C-253/09)	71
2.13 Os Acórdãos <i>Comissão v Bélgica</i> (C-250/08) e <i>Comissão v Hungria</i> (C-253/09).....	76
2.14 As decisões do TJUE nos anos 2012 – 2013.....	79
2.14.1 <i>Santander Asset Management SGIIC</i>	79
2.14.2 <i>Comissão v Espanha</i> (C-269/09).....	80
2.14.3 <i>DI. VI. Finanzaria di Diego della Valle & C.</i>	81
2.14.4 <i>Comissão v Finlândia</i> (C-342/10)	82
2.14.5 <i>Test Claimants in the FII Group Litigation</i>	83
2.14.6 <i>Argenta Spaarbank</i>	83
2.14.7 <i>Welte</i>	84
2.14.8 <i>K</i>	85
2.15 As decisões do TJUE nos anos 2014 – 2015.....	87
2.15.1 <i>Comissão v Bélgica</i> (C-296/12).....	87
2.15.2 <i>Bouanich</i>	88
2.15.3 <i>Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company</i>	89
2.15.4 <i>SCA Group Holding and Others</i>	92
2.15.5 <i>Grünewald</i>	94

2.15.6 <i>Comissão v Alemanha (C-591/13)</i>	95
2.15.7 <i>Groupe Sterie SCA</i>	97
2.15.8 <i>F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt</i>	98
2.15.9 <i>Finanzamt Linz</i>	100
2.15.10 <i>Timac Agro Deutschland</i>	101
3. O Princípio da Coerência Fiscal na jurisprudência mais recente do TJUE	105
3.1 <i>Kohll and Kohll-Schlessler</i>	105
3.2 <i>Hünnebeck</i>	106
3.3 <i>Feilen</i>	107
3.4 <i>Comissão v Portugal (C-503/14)</i>	109
3.5 <i>Bechtel</i>	110
3.6 <i>The Trustees of the BT Pension Scheme</i>	112
Conclusão.....	113
Bibliografia	115
Jurisprudência Utilizada.....	123
Conclusões dos Advogados-gerais Utilizadas	129

Introdução

O presente estudo traz a análise do princípio da coerência fiscal enquanto argumento utilizado pelos Estados-Membros com o objetivo de justificar um tratamento discriminatório ou restritivo às liberdades fundamentais previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia, no âmbito dos processos de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

Num momento inicial, é realizado um breve exame do contexto envolvente do princípio da coerência fiscal para uma melhor compreensão do seu peso e importância frente ao mercado único europeu. Assim, é tecido um estudo introdutório a respeito das referidas liberdades fundamentais, o princípio da não discriminação e a residência fiscal no direito europeu, de um lado; e a coerência fiscal a nível interno dos Estados-Membros e a harmonização do Direito Fiscal Europeu, do outro.

Todos esses assuntos entrelaçam-se e são factos geradores dos mais complexos casos em matéria fiscal que, porventura, desencadeiam o surgimento do princípio da coerência fiscal como razão imperiosa de interesse geral no seio da jurisprudência do Tribunal.

Tendo em conta a aceitação deste princípio por parte do Tribunal como causa justificativa para uma medida restritiva ou discriminatória em 1992, o seu conceito e aplicabilidade foi sendo traçado pelo próprio Tribunal caso-a-caso, o que confere ao presente tema um carácter atual. Desta forma, num momento posterior passa-se à análise detalhada dos múltiplos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia onde o princípio da coerência do sistema fiscal nacional foi invocado explicitamente por um Estado-Membro assim como aqueles em que a interpretação desse princípio está implicitamente relacionado com outras razões imperiosas de interesse geral, como a repartição equilibrada do poder tributário.

É apenas com uma apreciação do posicionamento adotado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia ao longo do seu percurso feito desde o primeiro acórdão onde o princípio foi aceite, é que se pode determinar a influência dessas decisões em sede de tributação direta no espaço da UE. Por conseguinte, há que se recordar que uma razão imperiosa de interesse geral tem o condão de sustentar uma restrição às liberdades fundamentais, consistindo o princípio da coerência fiscal uma razão excecional.

Isto posto, somente delimitando o percurso realizado pelo Tribunal é que se pode concluir se a jurisprudência é sólida e harmónica no que diz respeito à matéria. Nestas condições, o presente estudo apresenta o vasto número de acórdãos, dado que o princípio da coerência fiscal se tornou o argumento mais invocado pelos Estados-Membros em sede de tributação direta.

Conjuntamente, a repercussão do princípio da coerência fiscal conduziu à diversos juristas e doutrinadores da área a revisarem diversos acórdãos, sendo muitas vezes o trabalho exercido pela jurisprudência do Tribunal amplamente criticada.

Logo, considerando primordial ao nosso estudo avaliar a evolução do Tribunal de Justiça, expõe-se o caminho de construção do conceito do princípio da coerência fiscal e as reflexões doutrinárias sobre os acórdãos mais relevantes.

1. O contribuinte à luz do Direito da União Europeia

Diante do mais avançado processo atualmente existente em termos de integração regional, económica e monetária, tem-se a União Europeia como uma entidade única no cenário internacional.¹ Como máxima do direito europeu, dispõe-se do Tratado da União Europeia (a seguir, TUE) e o Tratado de Funcionamento da União Europeia (a seguir, TFUE), constituindo os diplomas em que se funda a União cujas normas comunitárias, tem eficácia direta para os Estados-Membros² e cidadãos europeus.

Resultando na instuição de uma cidadania comum aos povos da Europa, o TUE prevê no seu artigo 9º e o TFUE no artigo 20º que é “cidadão da União qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro. A cidadania da União acresce à cidadania nacional e não a substitui.”

Entretanto, quando se analisa o cidadão europeu como destinatário em matéria fiscal, descobre-se que, em aspetos gerais, o âmbito de aplicação dos tratados é definido em função do critério da residência e não da nacionalidade.³ Resumidamente, o que se tenta evitar aqui é a dupla tributação do cidadão nacional de um dos Estados-Membros, que tem a sua residência estabelecida em outro Estado-Membro, sendo que para isso, deve estar sujeito e não isento no país de origem ao mesmo imposto a pagar no país de residência.

Para estarmos diante dessa situação, significa que o contribuinte exerceu o direito de circulação dentro do espaço europeu estabelecido pelas *quatro liberdades* previsto no TFUE, que são: liberdade de circulação dos trabalhadores, direito de estabelecimento, liberdade de prestação de serviços e livre circulação dos capitais; sendo todas estas acompanhadas pelo princípio da não discriminação.⁴

¹ RAMOS, Joaquim. *Português Institucional e Comunitário*. Universidade Carlos IV. Praga, 2010. p 1

² Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Roménia, Suécia. O Reino Unido continua a ser membro da UE enquanto o procedimento estabelecido pelo artigo 50º do TUE não estiver finalizado.

³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Ed. Almedina, 2014. p 123

⁴ MADURO, Miguel Poiars. *A Constituição Plural: Constitucionalismo e União Europeia*. 1ª Edição. Ed. Principia, 2006. p. 164-165

1.1 Aspetos gerais das liberdades fundamentais

Uma vez inexistente harmonização quando se diz respeito à tributação direta entre os Estados-Membros, recorre-se às normas que visam assegurar o exercício das quatro liberdades fundamentais⁵: liberdade de circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais, compreendendo a circulação de pessoas, a liberdade de circulação de trabalhadores e de direito estabelecimento⁶.

A liberdade de circulação de mercadorias vem prevista nos artigos 28º, 34º e 35º do TFUE e condiz numa união aduaneira, ou mais especificamente, na eliminação, entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros, e ainda, numa proibição de tributação interna discriminatória. Assim, num mercado interno, toda a tributação que provoque discriminação deve ser eliminada, o que conseqüentemente leva a um tratamento igualitário entre produtos domésticos e produtos importados.⁷

A liberdade de circulação de pessoas, mais especificamente a liberdade de circulação de trabalhadores⁸, tendo em consideração que o seu exercício pelo cidadão europeu que é capaz de gerar rendimentos passíveis de tributação; é assegurada na UE pelo artigo 45º do TFUE, sendo proibitivo que os Estados-Membros utilizem qualquer meio que gere restrições ou discriminações ao livre exercício da liberdade.

Essa liberdade é de suma importância para o nosso trabalho visto que é um potencial gerador de situações restritivas e discriminatórias resultando na sua grande maioria, numa necessidade de apreciação judicial por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir, TJUE).⁹ A eliminação das fronteiras entre os Estados-Membros e o estabelecimento da liberdade

⁵ As quatro liberdades fundamentais surgem em 1993 com o Tratado de Maastrich, passando a Europa a assistir um Mercado Único. *Cfr.* https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1990-1999_pt.

⁶ ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Vida Económica Editorial. Porto, 2012. p. 165

⁷ TERRA, Ben J. M. WATTEL, Peter J.. *European Tax Law*. 4ª Edition. Kluwer Law International, 2005. p. 39

⁸ V. GUIMARÃES, N. S. *O princípio da livre circulação de trabalhadores na União Europeia*. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em <<<http://www.ambito-juridico.com.br>>>: “Em suma, pode circular livremente dentro da EU o trabalhador que exerce uma atividade económica fora do seu Estado nacional, por conta de outrem, percebendo salário, e estando juridicamente subordinado ao empregador. Em outras palavras, esse trabalhador não pode escolher livremente a sua jornada de trabalho; não tem poderes para tomar decisões, como, por exemplo, escolher quem integrará a sua equipe de trabalho, dentre outras situações de direção que competem apenas ao empregador, além de não poder assumir o risco do negócio. (...) Por fim, deve este ser considerado no Estado-membro de acolhimento como um trabalhador pelo respetivo direito interno, como pode ser verificado no Regulamento 1612/68, nº 1.1”

⁹ V. PAIS, Sofia Oliveira. *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia – Uma Abordagem Jurisprudencial*. 3ª Edição. Almedina, 2013.

de circulação de trabalhadores, é o desencadeador da atual conjuntura do espaço europeu, isto é, cidadãos de um Estado serem residentes em outro.

Este cenário origina a determinante de que um Estado-Membro não pode discriminar os nacionais de outros Estados que obtém o seu rendimento no seu território ou os seus nacionais que obtém o seu rendimento no território de outros Estados-Membros.¹⁰ Quando ocorre discriminação, gerando uma problemática merecida de intervenção pelo TJUE, este, muitas vezes utiliza o critério de residência¹¹, que por sua vez será discutido em momento oportuno; devendo ser afastado qualquer tipo de discriminação à nacionalidade.

Com relação à liberdade de estabelecimento, previsto no artigo 49º do TFUE, esse tem o condão de facilitar e fortalecer a integração económica entre os Estados-Membros da UE, na medida em que elimina os entraves ao exercício da atividade económica, quando proporciona que o direito tributário não seja ferramenta utilizada para medidas proteccionistas.

A liberdade de estabelecimento assegura um quadro de neutralidade concorrencial dentro do mercado da UE, tendo em vista que os Estados-Membros não podem constituir restrições ao exercício da garantia em questão, ao tornar por exemplo, menos atrativa o seu exercício.

Por último, mas não menos importante, a liberdade de circulação de capitais vem prevista no artigo 63º do TFUE e o objetivo é evitar restrições aos movimentos de capitais e pagamentos entre Estados-Membros e mais alargamente, entre estes e países terceiros. A consequência desse artigo é a facilitação em aquisições de participações de controlo nas sociedades sediadas em outros Estados-Membros. Esta liberdade também é essencial para o nosso presente estudo porque pode ser ferida através de um mecanismo de restrição e distorção dos movimentos de capitais, gerando repercussões na esfera tributária.

Após traçadas essas considerações, vale elucidar que as garantias quando são passíveis de serem lesionadas, são analisadas *facto a facto* levando ao mesmo tempo em consideração o princípio da não-discriminação e o princípio da residência. Isso porque, as garantias são destinadas a salvaguardar os interesses do cidadão e, mais especificamente, do contribuinte

¹⁰ Neste sentido, STA 0694/12 : “ XV. Ligado a esse princípio do tratamento nacional, encontra-se, ainda, um princípio que se reconduz ao mecanismo da cláusula da nação mais favorecida. XVI. Este mecanismo tem um duplo alcance: (1) nenhum Estado-membro poderá tratar diferenciadamente residentes de um outro Estado-membro relativamente a situações similares transfronteiriças ocorridas com residentes de um Estado-membro diverso (cláusula da nação mais favorecida intra-comunitária); ou, (2) nenhum Estado-membro poderá tratar de forma mais desfavorável numa situação de tributação transfronteiriça um residente de outro Estado-membro do que um residente de um país terceiro em situação semelhante (cláusula da nação mais favorecida extra-comunitária).”

¹¹ TFUE, Art. 45.º

fiscal, sendo que para isso há de se levar em consideração todos os apelos fundamentais que estão inseridos na esfera do contribuinte e que pode influenciar na abrangência das garantias.

1.2 O Princípio da não discriminação e a residência fiscal no Direito Europeu

O princípio da não discriminação¹² vem previsto no artigo 24º do Modelo OCDE, que nada mais é um que modelo de convenção a ser adotada quando for celebrada entre dois Estados em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. O artigo 24º, n.º1¹³ traz uma aplicação do princípio *latu sensu*, na medida em que o abrange às situações de tratamento diferente ou mais gravosa àqueles que residem num determinado Estado, mas são nacionais de outro Estado, quando comparados aos próprios nacionais e residentes que estejam em situação conexas.

A partir daqui já se pode verificar que o princípio da não discriminação e o conceito de nacionalidade estão intrinsecamente correlacionados,¹⁴ já que para a verificação de um, é pressuposto a existência do outro.

O princípio da não discriminação, remete-nos então ao conceito de igualdade em termos de nacionalidade, porém, tendo em conta que se trata de um princípio impeditivo, a nacionalidade há-de ser irrelevante para justificar um tratamento desigual¹⁵, quando a situação entre dois sujeitos são conexas, não devendo haver aqui qualquer discriminação tributária, num sentido de tributação mais onerosa ou ainda que apenas diferente.¹⁶

¹² O conceito de residência e o princípio da não discriminação foram objeto de apreciação judicial desde o início da União Europeia. Para isso, *Cfr.* Conclusões do Advogado-geral Marco Darmon, ECJ C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank*, apresentadas em 17 de Março de 1993, §32 e Acórdão *Biehl*, ECJ C-175/88, §11

¹³ *Ipsis litteris*, “Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.”

¹⁴ *Cfr.* Acórdão *Gerritse*, ECJ C-234/01, §28

¹⁵ *Cfr.* §30 das Conclusões do Advogado-Geral Ruiz-Jarabo Colomer, ECJ C-440/08, apresentadas em 27 de Outubro de 2009: “Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as normas de igualdade proíbem as discriminações ostensivas em razão da nacionalidade e também todas as formas dissimuladas de discriminação que, aplicando outros critérios de distinção, conduzam, na prática, ao mesmo resultado. Assim, tanto na sua dimensão directa como indirecta, a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes.”

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 268

Porém, há uma linha muito ténue que separa a discriminação proibida e o conceito de residência. O que temos é que o princípio da não-discriminação se baseia, em regra, no critério da nacionalidade e não no critério da residência, vez que esta pode ser objeto de tratamento fiscal diferenciado.¹⁷

Para centrarmos em momento posterior ao objeto do presente estudo, ou seja, no princípio da coerência fiscal; verifica-se que a compreensão do significado da residência fiscal é primordial para alcançarmos uma melhor clareza do referido tema.

Nesse sentido, importando o conceito definido pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), são considerados residentes fiscais em Portugal, em termos gerais, as pessoas que permanecem em território nacional por um período superior a 183 dias; que disponham a 31 de Dezembro do ano em causa de uma habitação em Portugal que faça supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual; e/ou cônjuge seja considerado como residente fiscal em Portugal.¹⁸

Desse preceito podemos extrair que o residente fiscal é aquele que, preenchido os requisitos nacionais de cada Estado-Membro, é considerado sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento, seja pessoa singular ou pessoa coletiva.

Aprofundando melhor esta temática, temos que a residência possui duas funções primordiais para determinação da condição de residente num cenário de transações internacionais; sendo elas em Portugal: (1) aquela que diz respeito à sujeição à tributação dos rendimentos obtidos em território nacional, que nada mais são aqueles que são pagos, colocados à disposição ou devidos por entidades residentes no País, a sujeitos passivos não residentes; e (2) quando ocorre o enquadramento do sujeito passivo contribuinte direto à lei fiscal nacional.¹⁹

Aqui já podemos concluir que o conceito de residência é fundamental porque, na maioria dos Estados-Membros, é o que se utiliza para “estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou não residente.”²⁰. A implicação principal que esse conceito gera é que uma vez que os países podem vir a adotar diferentes definições para

¹⁷ *Ibidem*. Cfr. Acórdão Gilly, ECJ C-336/96, 12 de Maio de 1998

¹⁸ DUARTE, A. *Residência Fiscal vs Residência Civil*. Jornal de Negócios, Janeiro de 2008.

¹⁹ COURINHA, Gustavo Lopes. *A Residência no Direito Internacional Fiscal – Do Abuso Subjectivo de Convenções*. Ed. Almedina, 2015. p.40-42

²⁰ CÂMARA, Francisco de Sousa da. *A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação*. Artigo disponível em <<<https://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/360.pdf>>>

a residência fiscal e diferentes elementos de conexão²¹, isso leva por criar um cenário de dupla tributação internacional²².

A dupla tributação internacional é resultado de uma sobreposição da jurisdição de taxar entre o Estado de residência, que se traduz onde o sujeito passivo tem a sua residência, e o Estado da fonte, de onde o sujeito passivo é nacional.²³ Em sentido contrário, a dupla não-tributação ou a *double non-taxation*, ocorre quando “nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, esta não é efectivamente abrangida por nenhuma delas.”²⁴.

Resumidamente, temos a dupla tributação jurídica ou económica. A dupla tributação jurídica internacional “ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação *económica* internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos).”²⁵.

Para evitar esse fenómeno, muitos países celebram convenções com regras em que em determinadas situações nenhum dos Estados contratantes irá tributar o sujeito passivo, ou que definirá qual dos Estados possuirá a competência tributária. No seio da União Europeia, a dupla não-tributação está institucionalizada representada pelas Diretivas Comunitárias, incorporadas pelas legislações nacionais de cada Estado Membro.²⁶

Contudo, nem sempre as diretivas comunitárias conseguem afastar a dupla tributação principalmente quando há a alegação de um interesse geral, fazendo com que as leis tributárias

²¹ “Residence is, therefore, one of the (subjective) connecting factors used by states to create a genuine link between the taxable event and their territory in order to exercise their power to tax. When a country chooses to tax on the basis of the principle of residence, it takes the person’s worldwide income.” Cfr. PITRONE, Federica. *Tax Residence of Individuals within the European Union: Finding New Solutions to Old Problems*. World Tax Journal. Volume 8, Issue 3, October 2016. IBDF. p. 360

²² MORAIS, Rui Duarte. *Apontamentos ao IRC*. Ed. Almedina, 2007. p 22

²³ RIXEN, Thomas. *The institutional design of international double taxation avoidance*. WZB Discussion Paper, No. SP IV 2008-302, 2008, p.6

²⁴ XAVIER, Alberto. *Op.cit.* p. 45

²⁵ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição Revista e Ampliada. Ed. Almedina, 2012. p. 280

²⁶ Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de Novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes. Diretiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de Outubro, relative ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estado Membros diferentes e à transferência da sede de uma Sociedade Europeia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) de um Estado Membro para outro. Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relative a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membros diferentes. Diretiva n.º 2014/107/EU, do Conselho, de 9 de Dezembro de 2014, relative à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

de ambos Estados-Membros sejam consideradas e aplicadas na mesma situação e ao mesmo tempo. Estamos assim, diante de um concurso de pretensão impositiva.²⁷

É facto de que as leis comunitárias são supremas dentro da União Europeia face aos Estados-Membros, mas face ao anteriormente exposto, facilmente concluímos que ainda que as leis comunitárias sejam automaticamente aplicadas ao ordenamento nacional, isso não implica automaticamente que irá prevalecer sobre toda a legislação nacional de cada Estado Membro.²⁸

As razões imperativas de interesse público surgem como afastamento da dupla não tributação, levando ao sujeito passivo à uma sobrecarga tributária. Ocupam, portanto, justificações que não estão consagradas no Tratado correspondendo atualmente à uma análise jurisprudencial²⁹, sendo a coerência do sistema fiscal uma delas.

2. O Princípio da Coerência Fiscal: Análise Jurisprudencial

2.1 A coerência fiscal e a harmonização mínima do Direito Fiscal da UE

Através dos acordos bilaterais de dupla tributação celebrados entre os países da UE com terceiros, e no caso do objeto do nosso estudo, o Direito Fiscal Europeu, a soberania legislativa dos Estados-Membros sofre uma limitação externa.³⁰ Desde o início da integração europeia, o TJUE vem a atuar na tentativa de estabelecer a harmonização dos sistemas fiscais nacionais³¹, reconciliando-os a partir da aplicação dos princípios fundamentais consagrados no TUE³².

²⁷ NETO, Ayrton Ruy Giublin. *O Espaço na Norma Jurídica Tributária*. Territorialidade, critério espacial e elementos de conexão. Universidade de São Paulo, 2014. Tese de Mestrado. p 14

²⁸ BARNARD, Catherine, PEERS, Steve. *European Union Law*. Second Edition. Oxford, 2014. p.74

²⁹ Cfr. §47 das Conclusões da Advogada-geral Christine Stix-Hackl., ECJ C-150/04, *Comissão v Dinamarca*, apresentadas em 1 de Junho de 2006.

³⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra Editora, 2002. p 58

³¹ “A susceptibilidade de figurar em obrigações tributárias como sujeito activo, isto é, a *personalidade tributária activa*, é nitidamente separável da soberania fiscal. (...) Não obstante a *personalidade activa* se não confundir com a *soberania fiscal*, nem com a personalidade jurídica do Estado, nem a todos os seres juridicamente personalizáveis, ou personalizados, poderá ser atribuída capacidade para assumir uma posição credora em vínculos tributários.” Cfr. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 1990. p 196

³² MACHADO, Jónatas E.M, COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de Direito Fiscal*. Perspectiva Multinível. Ed. Almedina, 2016. p 306

Essa harmonização fiscal simboliza a busca pela coerência através da interpretação das disposições fiscais internas e as disposições fiscais comunitárias³³, colocando o TJUE numa difícil tarefa conduzindo ao atual cenário do “aparecimento e consolidação de uma situação já baptizada de *‘european taxation without european representation’*”³⁴ em que o “Tribunal de Justiça vai, ao seu modo, destruindo os sistemas fiscais nacionais.”³⁵.

Desse modo, a tentativa de harmonização³⁶ origina diversos processos judiciais que ficam sob a égide do TJUE³⁷, ocasionando em decisões consagradas no direito comunitário, pela via positiva; e através do acatamento pela jurisprudência de natureza fiscal, simbolizando a via negativa.³⁸ Estamos diante de soluções que se baseiam no princípio da cooperação entre os Estados,³⁹ cujo caminho é a consolidação⁴⁰ do tratamento fiscal em sede de tributação direta de

³³ *Ibidem.* p 304

³⁴ NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização.* (In): *Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira.* Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Coimbra Editora, 2006. p 502

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ Neste sentido NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, p 1039: “Mas o mais importante desafio ao actual poder fiscal dos Estados, tem a ver com a integração europeia e as exigências que coloca em sede de harmonização fiscal. Exigências que, se em relação à tributação indirecta, atingiram um razoável grau de satisfação, sobretudo no que respeita ao IVA, já em relação à tributação directa, a harmonização está longe de dar os passos consentâneos com a dinâmica da integração comunitária.”

³⁷ Neste sentido, SZUDOCZKY, Rita. *How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I.* Intertax. Vol.37, Issue 6/7. 2009. Kluwer Law International. p 347: “This is a particularly true in the area of direct taxation where the role of the ECJ’s case law is even more eminent than in other fields in the absence of significant volume of positive legislation following from the inability of the Member States to unanimously agree on harmonizing measures.”

³⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade.* 3ª Edição. Ed. Almedina, 2009. p 138. Neste sentido também acrescenta VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal.* Ed. Almedina, 2015. p. 108: “A União Europeia vai bastante mais longe, porém, no esforço de integração fiscal que exige dos seus Estados-Membros, impondo-lhes não apenas a *harmonização negativa* dos seus sistemas fiscais, aquela que passa pela eliminação do protecçãoismo e da discriminação e que se concretiza essencialmente por via da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, mas uma *harmonização positiva* também, que passa pela adopção de figuras tributárias comuns e que se concretiza através da edição de normas jurídicas aplicáveis em todos os Estados-Membros. A harmonização fiscal europeia encontra por isso as suas bases normativas essenciais no *direito europeu primário* a que dá corpo o TFUE e encontra-a também num sem-número de directivas e regulamentos que dão corpo ao *direito europeu derivado.* (...) ao passo que as *directivas* encerram comandos dirigidos aos Estados-Membros, vinculam-nos quanto aos resultados mas deixam-lhes a liberdade de escolha quanto à forma e aos meios através dos quais hão-de concretizá-los, querendo isso dizer que as regras fiscais que encerram carecem de mediação do legislador nacional, ainda que em certas circunstâncias se lhes deva reconhecer eficácia directa no ordenamento jurídico dos Estados-Membros.”

³⁹ Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais.* Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier. Volume III. Coimbra Editora, 2007. p. 639

⁴⁰ No que concerne a harmonização, NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal.* 8ª Edição. Ed. Almedina, 2015. p.116: “Especial importância tem, no sector do direito fiscal europeu de harmonização, a disciplina dirigida a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal decorrentes de situações fiscais europlurilocalizadas, isto é, de situações fiscais com conexão relevante, à face do direito internacional público, com diversos Estados Membros da União Europeia.”

modo que coadune com o princípio da não-discriminação sem ao mesmo tempo, infligir a soberania dos Estados.

Face à cooperação entre os Estados-Membros em sede de harmonização no tratamento fiscal, coloca-se em causa muitas vezes os sistemas fiscais nacionais.⁴¹ O conceito de sistema fiscal é “entendido com sendo o complexo de regras jurídicas formado pelos tributos instituídos em um país ou região autónoma e os princípios e normas que os regem.”⁴² O Estado tem como função preservar o sistema fiscal, assumindo uma função de garantidor⁴³ da sua coerência⁴⁴.

Em situações fiscais europlurilocalizadas⁴⁵, isto é, situações conexas que podem gerar dupla tributação; o TJUE desde finais dos anos 80 tem sido desafiado no que diz respeito em matéria de tributação directa, com um aumento de processos a partir do final dos anos 90.⁴⁶ O que se tem enfrentado são “duas forças motrizes opostas: de um lado, o Tribunal de Justiça e a implementação das liberdades fundamentais e de outro lado pressões dos sistemas fiscais

⁴¹ Nesse sentido, CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade – Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 5ª Edição. Almedina, 2017, p. 34-35: “Tal como os demais, o sistema fiscal visa também, determinados fins. Estes encontram-se claramente enunciados na Constituição Política portuguesa, como de resto, em muitas outras. No artigo 103º n.º. 1 pode ler-se: ‘O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades colectivas do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.’ Trata-se, como se vê, de um fim composto. (...) De modo que a ideia da *repartição justa dos rendimentos e da riqueza* que hoje se consagra na Constituição portuguesa é uma ideia relativamente nova e, até certo ponto, alheia àquela ideia mais clássica. Ela espelha uma visão marcadamente intervencionista dos poderes públicos na distribuição dos rendimentos obtidos e da riqueza possuída pelos cidadãos. E legitima a utilização dos sistemas fiscais para uma alargada diversidade de fins.”

⁴² SILVA, Samara dos Santos. *Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade*. Publicado em 2013. Disponível em <<<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>>>

⁴³ SILVA, Suzana Tavares da. *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*. Estudos Regionais e Locais. Cejur, 2008. p. 12

⁴⁴ V. Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, ECJ C-446/03, *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, §66 :”O conceito de coerência fiscal ocupa uma importante função corretiva no direito comunitário. Deve servir para corrigir os efeitos da extensão das liberdades comunitárias aos sistemas fiscais cuja organização é, em princípio, da competência dos Estados-Membros. Com efeito, há que evitar que a aplicação das liberdades de circulação possa prejudicar injustificadamente a lógica interna dos regimes fiscais nacionais. Segundo o Tribunal de Justiça, a concepção do sistema fiscal <<cabe a cada Estado-Membro>>. Nestas condições, é evidente que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em garantir a integridade e a equidade dos seus sistemas fiscais. Daí não resulta, porém, que esse conceito possa ser utilizado como argumento para se oporem aos objectivos prosseguidos no âmbito do mercado interno. Não se pode admitir que um regime fiscal esteja organizado de forma a favorecer situações ou operadores nacionais. A coerência fiscal tem, assim, por objectivo a protecção da *integridade* dos sistemas fiscais nacionais desde que não obste à *integração* desses sistemas no âmbito do mercado interno.”

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. Cit.* p. 116. Também sobre esse assunto, vale conferir DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal. Lições*. Ed. Almedina, 2016. p 19: “O aumento da circulação das pessoas, serviços e capitais, não só nos espaços económicos integrados regionalmente, como também a nível mundial, tem como consequência imediata a multiplicação de factos localizados simultaneamente em vários ordenamentos jurídicos que são objecto de tributação em cada um deles (factos tributários plurilocalizados). Os factos tributários plurilocalizados, estudados pelo Direito Fiscal Internacional, ocorrem a propósito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, e o seu regime é em grande medida inspirado pelas recomendações da OCDE e da União Europeia.”

⁴⁶ DOURADO, Ana Paula. *Op. Cit.* p. 22

nacionais para manter ou sustentar as suas estruturas fiscais internas.”⁴⁷. Como se vê, isso dá-se pelas grandes diferenças nos sistemas fiscais diretos dos Estados- Membros.⁴⁸

Na maioria dos casos, o que se põe em causa quando há uma interferência no equilíbrio do sistema fiscal de um Estado-Membro é a perda de receitas fiscais. Contudo, a perda de receitas fiscais nunca é aceite como causa justificativa pelo Tribunal de Justiça, na medida em que “o seu efeito imediato é a protecção do mercado nacional e a consequente restrição ao funcionamento do mercado interno.”⁴⁹.

A coerência do sistema fiscal tem então o papel fundamental de manter a sustentabilidade e harmonia de toda a estrutura tributária nacional, onde a perda de receitas fiscais é compensada pela tributação dos contribuintes.⁵⁰ Perante este entendimento, temos que um “sistema fiscal pressupõe uma lógica interna, isto é, representa algo mais do que uma mera justaposição de diversos impostos: só pode ascender com propriedade, ao estatuto de sistema fiscal um conjunto de impostos dotado de um nível mínimo de coerência e de organização.”⁵¹.

Retomando, a coerência fiscal dos Estados-Membros é colocada em cheque quando é configurada uma situação de dupla tributação na União Europeia. A dupla tributação internacional ”representa, conforme foi já referido, um constrangimento ao exercício das liberdades económicas fundamentais consagradas no Tratado CE.”⁵².

No seio da UE, a eliminação da dupla tributação não possui uma previsão específica, porém encontra o seu embasamento no artigo 114.º, n.º 1 do TFUE⁵³: “Salvo disposição em contrário dos Tratados, aplicam-se as disposições seguintes à realização dos objectivos enunciados no artigo 26.º. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, e após consulta do Comité Económico e Social, adoptam as

⁴⁷ MACHADO, Jónatas E. M., COSTA, Paulo Nogueira da. *Op. Cit.* p. 309

⁴⁸ *Ibidem.* p. 311-313

⁴⁹ DOURADO, Ana Paula. *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa.* Coimbra Editora, 2010. p. 130-131

⁵⁰ A ideia de equilíbrio e harmonia do sistema já é de longa data, iniciando no Sistema Tributário Romano, onde as fontes tributárias forneciam recursos para sustentar as imensas despesas. *Cfr.* MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. *Direito Tributário Romano.* Ed. Ufpa. Belém, 2013. p. 27

⁵¹ SANTOS. J. Albano. *Teoria Fiscal.* Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Lisboa, 2003. p. 366 e p. 368-369: “Um outro importante traço característico dos sistemas fiscais é a interacção, (...). Assim, por exemplo, a subida das taxas de um imposto sobre o rendimento, implicando uma redução do rendimento disponível dos contribuintes, vai repercutir-se, *ceteris paribus*, numa menor cobrança dos impostos sobre a despesa. (...), pelo que qualquer modificação que afecte um imposto, retroage sobre os restantes e modifica o equilíbrio de conjunto do sistema.”

⁵² PEREIRA, Paula Rosado. *A Tributação das Sociedades na União Europeia. Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária.* Almedina, 2004. p. 36

⁵³ DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal...*p. 22

medidas relativas à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, que tenham por objecto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno.”.

Logo, face a uma situação onde se averigua a dupla tributação e a interferência nas liberdades fundamentais, os Estados-Membros utilizam-se do reenvio prejudicial⁵⁴, que nada mais é do que “um mecanismo processual que permite o diálogo entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o TJUE, por meio do qual se visa conseguir, em todo o espaço da União Europeia (UE), a interpretação e a aplicação uniformes do Direito da União, única forma de garantir a igualdade jurídica de todos os cidadãos europeus, e tutelar os direitos que lhes são conferidos por aquele Direito da União.”⁵⁵.

2.2 O surgimento do Princípio da Coerência Fiscal nos processos de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia

2.2.1 Os Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90)

O princípio da coerência fiscal foi aceite como causa justificativa pela primeira vez nos casos *Bachmann*⁵⁶ e *Comissão v Bélgica* (C-300/90)⁵⁷, que coincidentemente foram decididos no mesmo dia.⁵⁸ Estranhamente, o princípio da coerência fiscal resultou numa doutrina da coerência, transformando-se numa argumentação para justificar uma violação às liberdades fundamentais estabelecidas pelo TFUE com o estatuto de razão imperiosa de interesse geral.⁵⁹

No primeiro caso, a questão do reenvio prejudicial foi suscitada quando Hanns-Martin Bachmann, de nacionalidade alemã e que trabalhava na Bélgica, interviu pela dedução de cotizações pagas na Alemanha em termos de contrato de seguro de doença e invalidez, bem como os também provenientes de um contrato de seguro de vida, celebrados antes da sua

⁵⁴ Cfr. Artigo 267.º do TFUE.

⁵⁵ CÂMARA, Carla. *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*. Centro de Estudos Judiciários, 2012. p. 8

⁵⁶ ECJ C-204/90, 28 de Janeiro de 1992

⁵⁷ ECJ C-300/90, 28 de Janeiro de 1992

⁵⁸ LANG, Michael et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3ª edição. Spiramus Press, 2013. p. 72

⁵⁹ VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Cohesion: the phoenix rises from his ashes*. Volume 14. Issue 4. EC Tax Review, 2005 p. 209

chegada ao Estado belga, ao total dos seus rendimentos profissionais, tendo sido recusado pelo directeur des contributions directs de Bruxelas.

No que concerne ao nosso estudo, estava em causa a interpretação do artigo 45.º do TFUE⁶⁰, que prescreve a liberdade de circulação de pessoas e de trabalhadores; e o artigo 49.º do TFUE⁶¹, que dita sobre o direito a estabelecimento.

Quanto à liberdade de circulação, é averiguado que falta uma harmonização das legislações fiscais dos Estados-Membros envolvidos, não constituindo esse facto porém, um entrave à livre circulação de trabalhadores, sendo assim, não podendo ser transformada em questão prévia à aplicação do atual artigo 45º do Tratado.⁶²

O Governo belga alega então que as disposições nacionais não são um entrave à livre circulação de trabalhadores, na medida em que um cidadão europeu que aí resolver residir e trabalhar, pode muito bem encerrar o seu contrato de seguro e celebrar um novo, beneficiando-se deste modo da possibilidade de dedução, reconhecida na legislação belga.

Acontece que a imposição de um encerramento de um contrato estabelecido em outro Estado-Membro pelo nacional deste, para se beneficiar de uma dedução no país onde reside, é um entrave ao exercício da liberdade de circulação de pessoas e de trabalhadores.

A partir daí, passa-se para o momento em que os governos belga, alemão, neerlandês e dinamarquês consideram justificadas as disposições e a recusa do Estado belga à possibilidade de dedução, por serem razões de interesse geral, interesse esse, arguido com base no princípio da coerência fiscal.

O Tribunal tem para este efeito, que a conservação coerência fiscal não é justificação, vez que na regulamentação belga há relação direta entre “a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução de contratos de seguro de velhice e por morte.”⁶³. E mais, que a coerência do regime fiscal é da concepção de cada Estado-Membro⁶⁴, devendo para isso, que se o Estado-Membro é obrigado a aceitar a dedução das

⁶⁰ Ex-artigo 39.º do TCE.

⁶¹ Ex-artigo 43.º do TCE

⁶² Cfr. §11 do Acórdão *Bachmann*.

⁶³ Acórdão *Bachmann*, §21.

⁶⁴ “O argumento da coerência fiscal como foi construído em *Manninen* pela advogada geral Kokott e em *Marks & Spencer* pelo Advogado Geral Pöiares Maduro não tem aplicação quando estão em causa Países terceiros. Recorde-se que, segundo a Advogada Geral Kokott “o conceito de coerência em geral não significa mais do que evitar a dupla tributação ou assegurar que o rendimento é efectivamente tributado, mas uma única vez (o princípio da tributação singular)”. Cfr. DOURADO, Ana Paula. *Lições de Direito...* p 133

cotizações pagas em outro Estado-Membro, que o primeiro possa então cobrar o imposto sobre as somas devidas pelas seguradoras.

Por outro lado, tem-se no enunciado 27 que

(...) no estado actual do direito comunitário, a coerência de tal regime fiscal não pode ser assegurada por disposições menos restritivas que as que estão em causa no litígio do processo principal e que qualquer outra medida que permita garantir a cobrança, pelo Estado em causa, do imposto previsto pela sua legislação sobre as somas devidas pelos seguradores em execução dos seus contratos teria consequências semelhantes às que resultam da impossibilidade de dedução das cotizações.⁶⁵

Vislumbramos aqui, a aceitação da necessidade de garantir a coerência fiscal, sobrepondo por conseguinte às liberdades previstas pelo TFUE.

Em ambos acórdãos verificamos o reconhecimento⁶⁶ por parte do Tribunal de Justiça, que o princípio da coerência fiscal e a exigência da sua preservação “constitui uma razão imperativa de interesse público susceptível de justificar uma restrição aos princípios fundamentais em matéria de liberdade de circulação.”⁶⁷.

No acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90) temos a Comissão das Comunidades Europeias contra o Reino da Bélgica em que a questão prejudicial diz respeito à sujeição da possibilidade de dedução, aos rendimentos tributáveis, das cotizações de seguro complementar de velhice ou por morte prematura, à condição de essas cotizações serem pagas a empresas estabelecidas na Bélgica ou a estabelecimentos belgas de empresas de seguros estrangeiras.

Matéria do nosso estudo, questiona-se, portanto, se o Reino da Bélgica cumpriu as suas obrigações face ao artigo 56º do TFUE que prescreve a liberdade de circulação de serviços.

O Governo belga inicia alegando que não há qualquer diferenciação no tratamento entre os seus trabalhadores nacionais e os trabalhadores nacionais de países estrangeiros no tocante aos contratos subscritos por estes últimos no estrangeiro, quando por sua vez, a Comissão alega que

⁶⁵ Cfr. TOIFL, Gerald. *EC Fundamental Freedoms and Non-discrimination Provisions in Tax Treaties*. (In): GASSNER, Wolfgang et al. *Tax Treaties and EC Law*. Series on International Taxation. N.º16. Kluwer Law International, 1997. p. 160: “The cohesion of the tax system may thus operate as justification only where the same objective cannot be attained by less restrictive measures.”

⁶⁶ “The Court never formally rejected its decision in *Bachmann*, but has systematically refused the coherence justification, with the argument that its applicability requires a direct link between deductibility of expenses/losses and taxability of subsequent income (Asscher, ICI, Eurowings), and as Van Thiel argues in this book, “the coherence argument necessarily has a very limited scope in Community law, because it cannot serve as an alternative for the revenue and compensation arguments which the Court has consistently rejected”. DOURADO, Ana Paula. *Is it acte clair? General report on the role played by CILFIT in direct taxation*. (in): DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBDF, 2008. p 51

⁶⁷ Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, ECJ C-182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, apresentadas em 29 de Março de 2007, §46

as disposições belgas atuam mais especialmente em detrimento dos contribuintes nacionais de outros Estados-Membros.

Além disso, o Governo belga saliente que apesar de esses nacionais de países estrangeiros que mantêm a subscrição a estes contratos celebrados no estrangeiro, não poderem deduzir as suas cotizações ao total dos rendimentos tributáveis auferidos na Bélgica; as pensões, rendas, capitais ou valores de remição que são pagos pelas seguradoras em execução dos contratos não constituem rendimentos tributáveis na Bélgica.

É através desse fundamento que se baseia o Governo belga para alegar a conservação do sistema fiscal, ou em outras palavras, da coerência fiscal.

Conjetura-se desta maneira um argumento válido, na medida em que “a coerência deste regime fiscal, cuja concepção é do Estado belga, pressupõe portanto que, no caso de este Estado ser obrigado a aceitar a dedução das cotizações de seguro de vida pagar noutra Estado-membro, ele possa cobrar o imposto sobre as somas devidas pelos seguradores.”⁶⁸.

Esta perda de receitas resultante da dedução de cotizações do seguro de vida ao total de rendimentos auferidos pelo nacional de outro Estado-Membro, mas residente em Bélgica, deveria ser compensada pela tributação pela tributação de pensões, rendas ou capitais devidos pelos seguradores, o que não ocorre.⁶⁹

Neste condão, o TJUE admite que a legislação belga em apreciação litigiosa é justificada pela necessidade de preservar a coerência fiscal do sistema fiscal nacional da Bélgica, ocasionando um tratamento discriminatório entre os residentes de nacionalidade belga e os residentes de nacionalidade estrangeira.

Por outro lado, verifica-se que o argumento da coerência fiscal traz o pressuposto da existência de umnexo direto entre o benefício fiscal e uma cobrança fiscal compensatória.⁷⁰ Pode-se concluir ademais que a aceitação do princípio da coerência fiscal cria um cenário de desvantagem fiscal para os contribuintes, que são duplamente tributados (Estado-fonte e Estado-residência), originando numa injustiça fiscal e numa desigualdade⁷¹ entre os cidadãos europeus que exercem as suas liberdades fundamentais.

⁶⁸ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90), §16.

⁶⁹ Neste mesmo sentido, §26 das Conclusões do Advogado-Geral F.G. Jacobs, ECJ C-39//04, *Laboratoires Fournier*, apresentadas em 9 de Dezembro de 2004.

⁷⁰ ECJ C-242/03, *Weidert-Paulus*, §21: “Quando não existe umnexo directo, o argumento da coerência fiscal não pode ser invocado”.

⁷¹ PITRONE, Federica. *Op. Cit.* p. 366

Ao mesmo tempo, a integração europeia acaba por ser afetada diante dos confrontos de interesses dos Estados-Membros e da desmotivação aos cidadãos gerada através dos entraves às liberdades fundamentais. No melhor entendimento,

“este panorama de confronto de interesses tem sido espectro da evolução da integração europeia dividida entre os particularismos nacionais e os objectivos supranacionais da Comunidade. Por diversas vezes os Estados membros têm feito cerrada oposição aos avanços da integração no sentido de preservação da sua autonomia fiscal. Em razão disso, o desenvolvimento da Comunidade e a persecução dos seus objectivos de integração económica tem sofrido avanços e recuos ao sabor dos interesses nacionais dos seus membros.”⁷²

2.2.2 A repercussão dos acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90)

Como ponto de partida, vale por destacar que os acórdãos aqui em questão e já explanados em momento anterior, tinha como regulamentação em causa aplicada a qualquer pessoa sujeita ao imposto sobre o rendimento na Bélgica, eliminando desta maneira, de qualquer suposição de discriminação baseada na nacionalidade. Reforça-se portanto, o conceito para este efeito dos residentes fiscais.

Nas Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo⁷³ é afirmado que as disposições belgas tem “por efeito desfavorecer em particular os nacionais dos outros Estados-membros. Deve, por conseguinte, ser considerada incompatível com o n.º 2 do artigo 48.º do Tratado, a menos que seja possível demonstrar que esta <<discriminação>> é objectivamente justificada.”.

E ademais acrescenta que é “certo que, no caso em apreço, o obstáculo à livre circulação intracomunitária de pessoas e de serviços não resulta, para falar com propriedade, de uma disparidade das legislações nacionais. Trata-se, no entanto, do género de obstáculo que poderia ser eliminado por coordenação das legislações e por cooperação das administrações.”⁷⁴.

Como exemplificação, o Advogado-geral traz à baila a legislação dos Países Baixos, onde uma pessoa que se encontra em situação semelhante à do H.M. Bachmann tem a possibilidade de deduzir as suas cotizações de seguro ao imposto sobre o rendimento. O que se conclui é que

⁷² RAPOSO, Maria Emilia. *A Harmonização Tributária da União Europeia*. Volume I. 1ª Edição. Associação Académica Universidade Independente, 2006. p 31

⁷³ Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo, ECJ C-204/90, *Bachmann*, apresentadas em 17 de Setembro de 1991

⁷⁴ *Ibidem*. §20

existe a possibilidade de se aperfeiçoar as técnicas administrativas como solução para afastar os riscos de evasão fiscal.⁷⁵

Vislumbramos através das conclusões apresentadas e diante do exemplo dos Países Baixos, que a justificação pela coerência fiscal pode não ser a medida menos restritiva⁷⁶, e o que se devia ter assegurado é a homogeneidade da tributação de situações factuais comparáveis⁷⁷.

A partir dos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), a preservação pela coerência fiscal passou a ser a justificação mais invocada pelos Estados-Membros em matéria de tributação direta.⁷⁸ De acordo com a Advogada-geral Christine Stix-Hackl, uma vez que apesar do conceito ter ficado consolidado nos referidos acórdãos, ainda assim adquiriu um carácter difuso⁷⁹ e desta forma “a doutrina especula sobre o afastamento do Tribunal de Justiça da jurisprudência fixada no acórdão *Bachmann*, criticando, em parte, a falta de clareza do Tribunal de Justiça a este respeito e, em parte, os próprios resultados deste último.”⁸⁰.

A este respeito, o Tribunal promoveu análises detalhadas do conceito do princípio da coerência fiscal, o que se tornou após a maioria das decisões, o conceito principal aplicado às liberdades económicas num mercado interno integrado; sendo o argumento pela coerência do sistema fiscal dentro de todos os argumentos que têm sido utilizados pelos Estados-Membros, o mais persistente e frequente para justificar a violação à estas mesmas liberdades.⁸¹

Em suma, a partir destas decisões, pode-se concluir que a invocação pela preservação da coerência fiscal como justificação pode aparecer nas situações onde: existe umnexo direto entre vantagem e desvantagem (lucros e perdas/imposto e deduções); sob o mesmo contribuinte, a respeito do mesmo tributo.⁸²

⁷⁵ Cfr. Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-418/07, *Papillon*, apresentadas em 4 de Setembro de 2008, § 64: “A este respeito, há que referir, por um lado, que as dificuldades práticas não podem justificar, por si só, a violação de uma liberdade garantida pelo Tratado.”

⁷⁶ Cfr. Conclusões do Advogado-geral M. Poiares Maduro, ECJ C-446/03, *Maks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, §66: (...) A coerência fiscal tem, assim, por objectivo a protecção da integridade dos sistemas fiscais nacionais desde que não obste à integração desses sistemas no âmbito do mercado interno.”

⁷⁷ V. ECJ C-360/06, 2 de Outubro de 2008, Acórdão *Verlag*

⁷⁸ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-379/05, *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007

⁷⁹ É da mesma opinião TOIFL, Gerald. *EC Fundamental Freedoms and Non-discrimination Provisions in Tax Treaties*. (In): GASSNER, Wolfgang et al. *Op. Cit.* p. 158: “While the parameters of the term ‘fiscal cohesion’ remained vague in *Bachmann*, in its reasoning in *Wielockx* the ECJ for the first time considered this definition depth.”

⁸⁰ Conclusões da Advogada-Geral Christine Stix-Hackl, ECJ C-150/04, *Comissão v Dinamarca*, apresentadas em 1 de Junho de 2006, §75

⁸¹ VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Op. Cit.* p. 208

⁸² DZIURDŹ, Kasper. MARCHGRABER. Christoph. *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*. Open Issues and Recent Challenges. Volume 94. Linde. p 95

Contudo, o princípio da coerência fiscal ficou revestido de incertezas, resultando em divergentes interpretações e levando aos órgãos da administração fiscal dos Estados-Membros e ao próprio TJUE, a mais de uma década para descobrir o que precisamente significa este misterioso princípio.⁸³

2.3 A aplicação restrita do Princípio da Coerência Fiscal

2.3.1 O Acórdão *Schumacker*

O Acórdão *Schumacker*⁸⁴ pode ser considerado um marco ainda em tempos modernos⁸⁵. O que foi aqui afirmado foi por conseguinte adotado em vários outros casos pelo TJUE ao longo dos anos.⁸⁶ A sua relevância foi máxima, na medida em que ultrapassou o entendimento tradicional em não se considerar a situação familiar na aplicação dos benefícios aos não-residentes, abrindo assim novos debates dentro do mercado interno europeu.⁸⁷

O Sr. R. Schumacker, nacional belga e considerado não residente na Alemanha, auferia aí os seus rendimentos, onde de acordo com a legislação alemã, os regimes de tributação dos assalariados são determinados com base no critério da residência.

Nos termos da legislação nacional alemã, há a sujeição integral das pessoas singulares com domicílio ou residência habitual na Alemanha, portanto, sobre a totalidade dos seus rendimentos. Por outro lado, àqueles que não se enquadram nesta situação, isto é, as pessoas singulares sem domicílio ou residência habitual na Alemanha, estão sujeitas parcialmente; o que

⁸³ VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Op. Cit.* p. 211

⁸⁴ ECJ C-279/93, 14 de Fevereiro de 1995

⁸⁵ “First of all, it is a landmark case because *Schumacker* tries to reconcile EU law, on the one hand, and international tax treaty standards, on the other. As has been pointed out by the tax literature, the requirements of EU law fundamental freedoms may hardly be compatible with the systems developed internationally for taxing cross border income, and thus, there is no need to conform compatibility paths. By doing so, the ECJ clearly reconsiders discrimination issues in international tax matter but also according to EU Law standards.” PRATS, Alfredo García. *Revisiting “Schumacker”: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation*. Springer, 2013. p. 5

⁸⁶ *Cfr.* ECJ C-80/94, *Wielockx*; ECJ C-107/94, *Asscher*; ECJ C-385/00, *De Groot*; ECJ C-234/01, *Gerritse*; ECJ C-152/03, *Ritter-Coulais*.

⁸⁷ RICHELLE, Isabelle et al. *Allocating Taxing Powers within the European Union*. Springer, 2013. p.15

significa que apenas parte dos rendimentos auferidos neste país é que se encontram sujeita à tributação.

Uma vez que o Sr. R. Schumacker é tido como não residente na Alemanha, não se beneficiaria da compensação dos rendimentos salariais com as perdas em outras categorias de rendimentos, muito menos de uma possível restituição no caso de a totalidade das importâncias retidas mensalmente exceder o montante tributável, já que nestas condições, a sua capacidade global contributiva não seria tida em consideração junto à sua situação pessoal e familiar⁸⁸, como os demais residentes em Alemanha.

Esses benefícios, portanto, são geralmente negados às pessoas singulares parcialmente sujeitas à tributação, impondo ao Sr. R. Schumacker o seu enquadramento à uma taxa geral, independentemente da sua situação familiar, o que leva por consequência o afastamento da possibilidade de se beneficiar do sistema do *splitting*, concedido aos trabalhadores casados.

Acontece que o Sr. R. Schumacker sempre residiu com a sua esposa e os filhos na Bélgica, mas exerceu atividade assalariada na Alemanha entre 15 de Maio de 1988 e 31 de Dezembro de 1989, sendo que os rendimentos familiares eram suportados pelo o seu salário, vindo para isto recorrer à justiça para que lhe fosse conferido o tratamento igualitário relativamente ao dado aos residentes em Alemanha, vez que a sua situação é mais gravosa que destes.

O TJUE relembra que “embora, no estado actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer competências que detêm respeitando o direito comunitário.”⁸⁹

E assim temos que:

Tendo em consideração o que precede, deve responder-se à primeira questão que o artigo 48.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que é susceptível de limitar o poder dos Estados-membros de determinarem as condições de sujeição e as regras de tributação dos rendimentos auferidos no seu território por nacionais de outros Estados-membros, na medida em que, em matéria de cobrança de impostos directos, este artigo não autoriza um Estado-membro a tratar os nacionais de outros Estados-membros que, no uso do direito de livre circulação, exercem no seu

⁸⁸ Os encargos familiares, despesas de previdência e outros elementos que dão geralmente direito a deduções e abatimentos fiscais de acordo com a legislação alemã. *Cfr.* §19 do Acórdão *Schumacker*.

⁸⁹ Acórdão *Schumacker*, §21. V. §16 das Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, ECJ C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, apresentadas em 31 de Maio de 2006: “(...) é jurisprudência assente que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-membros, estes devem, no entanto, exercê-la no respeito do direito comunitário”.

território actividades assalariadas, de forma menos favorável que os seus nacionais que se encontrem na mesma situação.⁹⁰

Contudo, o TJUE estava diante de uma legislação que se fundamenta no critério da residência, “no sentido de que recusam aos não residentes certos benefícios em matéria de tributação atribuídos aos residentes no território nacional, correm o risco de funcionar principalmente em detrimento de nacionais de outros Estados-membros, pois os não residentes são, frequentemente, não nacionais.”⁹¹.

No direito fiscal internacional, a determinação da competência tributária é feita através da distinção entre Estado da residência e Estado da fonte.⁹² A tributação com base na residência⁹³ diz respeito aos casos de tributação ilimitada e leva em consideração todos os rendimentos do contribuinte assim como sua situação pessoal e familiar. No caso dos não residentes, considera-se o Estado da fonte, e diferentemente do Estado da residência que por sua vez, pondera a capacidade contributiva do residente; o Estado da fonte pode muito bem não fazer qualquer referência à situação particular e familiar como tampouco a capacidade contributiva do não-residente.⁹⁴

O Tribunal assenta fazendo referência à jurisprudência consolidada de que a discriminação se vislumbra quando se está diante da aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou, no caso da mesma regra a situações diferentes, sendo que no caso *Schumacker*, tem-se que em sede de impostos diretos, as situações dos residentes e dos não residentes não são geralmente comparáveis.⁹⁵

Isso significa dizer que o Estado-Membro pode negar certos privilégios aos não residentes que são concedidos aos residentes, logo constituindo uma limitação à proibição de discriminação.⁹⁶ Por outro lado, o Sr. Schumacker auferia quase a totalidade dos seus rendimentos na Alemanha, o que leva por gerar uma discriminação vez que nem o Estado da

⁹⁰ Acórdão *Schumacker*, §24

⁹¹ *Ibidem*, §28

⁹² Estado da fonte é aquele onde em regra, o rendimento é produzido e no qual é pago. Estado da residência é onde o beneficiário do rendimento está sujeito a tributação ilimitada. *Cfr. Dupla Tributação Internacional*. Convenções de Dupla Tributação. ICEP Portugal. Fevereiro, 2003.

⁹³ V. Modelo OCDE, Art. 4.º, n.º1. Disponível em <<<http://info.portaldasfinancas.gov.pt>>>

⁹⁴ LENZ, C. O. *The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters*. Volume 20. Issue 3. Article 3. Fordham International Law Journal, 1996. p.646

⁹⁵ Acórdão *Schumacker*, §§30-31

⁹⁶ LENZ. *Op.Cit.* p. 647, Acórdão *Schumacker*, §34

residência nem o Estado da fonte poderiam tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar.⁹⁷

A justificação apresentada para esta discriminação indireta foi a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal, anteriormente admitida no caso *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90). O argumento baseou-se na ligação existente entre a situação pessoal e familiar do contribuinte e o direito de tributar os rendimentos globais, sendo que compete neste caso ao Estado da residência de tomar toda a situação em consideração e caso o Estado onde o Sr. Schumacker trabalha também a considere, geraria um cenário onde este obteria benefícios fiscais duas vezes.⁹⁸

Este argumento é completamente afastado pelo Tribunal no caso *Schumacker*, posto que o Estado da residência não pode levar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte na medida em que os seus rendimentos são auferidos quase na totalidade em outro Estado. Verdade é que para fins de tributação direta, o critério da residência é fator determinante para determinar se a pessoa em causa está sujeita a imposto sobre a totalidade da sua renda.⁹⁹ Por outro lado, vale evocar o modelo da OCDE¹⁰⁰, no seu artigo 24.º que cuida do Princípio da Não Discriminação:

1. Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

É certo que uma desvantagem fiscal não pode ser necessariamente justificada pelo facto de ser compensada por uma vantagem fiscal.¹⁰¹ Todavia, a equiparação dos não residentes aos

⁹⁷ LENZ. *Ibidem*.

⁹⁸ Acórdão *Schumacker*, §40

⁹⁹ MILNES, B. B. WISSELINK, M. A. *International Tax Avoidance*. Volume B: Country Reports. International Series of the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Erasmus University, Rotterdam, 1978. p.30.

¹⁰⁰ Sobre esta matéria, LANG, Michael. *The Blinding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties*. (In): GASSNER, Wolfgang et al. *Op.Cit.* p. 24: “The limits imposed on taxation at source, which is a core issue of tax treaties, completely lack uniformity. An ever increasing number of States resort to their own Model to underlie their tax treaty negotiations, such Models being continually elaborated. Consequently, uniform international tax law principles do not exist and the fact that the ECJ has referred to the OECD Model must not be overestimated. Even if a treaty rule is consistent with an OECD Model, this will as such not operate as justification for any discrimination that arises through it.”

¹⁰¹ Acórdão *Avoir Fiscal*, ECJ C-270/83, onde o TJUE decidiu que a França estava a ferir a liberdade de direito de estabelecimento, uma vez que a França não concedia às sucursais e agências aí estabelecidas mas de sociedades

residentes não põe em causa a coerência do sistema fiscal nacional¹⁰² alemão, sendo que na verdade, salvaguarda o respeito ao princípio da igualdade¹⁰³.

Pode-se concluir que a evolução das decisões do TJUE mostra a intenção do Tribunal em integrar as incoerências geradas dos diferentes sistemas nacionais através de um mecanismo que, inerentemente conectado à coerência de todo o sistema, tem-se envolvido em um único princípio de justificação, a simetria.¹⁰⁴

A doutrina firmada no caso *Schumacker* e a recusa ao princípio da coerência fiscal como causa de justificação foram de suma importância, sendo posteriormente confirmada no Acórdão *Wielockx*. Para finalizar, na opinião de Pasquale Pistone “*one may wonder whether coherence imposing limitation of taxing jurisdiction on non-residents could be derived from the general limitation of national sovereignty for the purpose of complying with principles of international law.*”¹⁰⁵.

2.3.2 O Acórdão *Wielockx*

No caso *Wielockx*¹⁰⁶, o Tribunal de Justiça também se fundamentou naquilo que constitui situações comparáveis objetivamente¹⁰⁷. Para determinar se há um ferimento ao princípio da não discriminação, a situação de residente e não-residente deve ser objetivamente comparáveis, dado que é necessária uma comparação entre diferentes situações para uma análise clássica de discriminação.¹⁰⁸

Importante recapitular que a discriminação não consiste apenas na aplicação de diferentes regras para situações comparáveis, mas como também a aplicação das mesmas regras para situações diferentes.¹⁰⁹

de seguros com sede em outro Estado-membro, as mesmas condições das sociedades de seguros sediadas em França, do benefício do crédito fiscal para os dividendos de sociedades francesas que essas sucursais ou agências auferem.

¹⁰² Neste mesmo sentido, §21 do Acórdão *Wallentin*, ECJ C-169/03.

¹⁰³ Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-279/93, *Schumacker*, apresentadas em 22 de Novembro de 1994, §88

¹⁰⁴ RICHELLE, Isabelle. *Op.Cit.* p. 27

¹⁰⁵ PISTONE, Pasquale. *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. Eucotax Series on European Taxation. Vol.4 Kluwer Law International, 2002. p.191

¹⁰⁶ ECJ C-80/94, 11 de Agosto de 1995

¹⁰⁷ DAHLBERG, Mattias. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. Kluwer Law International, 2005.p. 102

¹⁰⁸ *Ibidem.* p.100

¹⁰⁹ BARENTS, René. *Directory of EC Case Law on Direct Taxation*. Kluwer Law International, 2009. p 95

No entanto, a decisão do TJUE no caso *Schumacker* foi duramente criticada por o Tribunal ao analisar a situação do Sr.Schumacker, ter considerado um tratamento fiscal geral, ainda que a decisão tenha resultado na adopção da mesma linha de raciocínio a outros casos, como o *Wielockx*, onde o Tribunal estende a doutrina *Schumacker* aos trabalhadores liberais.¹¹⁰

Igualmente o caso *Bachmann* foi duramente criticado por o Tribunal ter ignorado o efeito de uma convenção para evitar a dupla tributação existente e celebrada entre os Estados-Membros, diferentemente do caso *Wielockx* onde o efeito da celebração de uma convenção foi tomada em consideração.¹¹¹

De acordo com as indagações de Ana Paula Dourado, o Tribunal mostra-se incoerente:

Em *Bachmann*, o Tribunal fez prevalecer os interesses financeiros do Estado Membro, tendo desconsiderado a convenção bilateral Bélgica/Alemanha. Em *Wielockx*, pelo contrário, o Tribunal considerou que as regras das convenções de dupla tributação são relevantes para assegurar a compatibilidade dos regimes com o Tratado da CE (com o Direito Comunitário), utilizando o princípio da coesão no quadro do mercado interno: “coerência ao nível macro pela reciprocidade dos tratados fiscais bilaterais.”¹¹²

Nesta mesma linha, são as considerações de Saervas van Thiel a respeito do Acórdão *Bachmann*: “*The decision was criticized for fundamental reasons, as well as for the Court’s loose proportionality test and disregard of tax treaties concluded by Belgium.*”¹¹³

Retomando, o Acórdão *Wielockx* envolve uma pessoa, o Sr. G. Wielockx, nacional belga e residente na Bélgica e trabalhador liberal nos Países Baixos, sendo este portanto o Estado da fonte. A questão prejudicial de reenvio gira em torno dos Países Baixos recusarem-se a dedução do rendimento tributável do Sr. G. Wielockx das dotações para a reserva-velhice.

De acordo com a legislação dos Países Baixos, os contribuintes estrangeiros são tributados parcialmente, o que significa dizer que são tributados apenas sobre o rendimento auferido no país durante 1 ano, podendo deste montante serem deduzidos os gastos e perdas, sem contudo, poderem deduzir as despesas com a reserva-velhice. Ainda que a maior parte dos rendimentos do não-residente seja auferido nos Países Baixos, atingindo um patamar de 90%, este tipo de despesa ainda não pode ser deduzida.¹¹⁴

¹¹⁰ DZIURDŹ, Kasper. MARCHGRABER. Christoph. *Op. Cit.* p. 77.

¹¹¹ VIITALA, Tomi. *Taxation of Investment Funds in the European Union*. Volume 8. Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation. Academic Council. IBDF, 2005. p. 238

¹¹² DOURADO, Ana Paula. *Lições de Direito...* p.141-142

¹¹³ THIEL, Servaas van. *EU Case Law in Income Tax. Part I*. IBFD, 2001.p. 489

¹¹⁴ Acórdão *Wielockx*, §7

Diversadamente dos acórdãos anteriores, o caso em apreço traz à baila a convenção fiscal bilateral celebrada entre os Países Baixos e a Bélgica:

9. O artigo 14.º, n.º 1, da convenção fiscal bilateral contra as duplas tributações celebrada entre os Países Baixos e a Bélgica (*Tractatenbad*, 1970, n.º 192) prevê, por outro lado, que os lucros e rendimentos que um residente de um dos Estados aufera de uma profissão liberal são tributáveis no outro Estado se esse residente aí dispuser de um estabelecimento estável para o exercício das suas atividades.

Apesar do Sr. G. Wielockx auferir a totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos, ele não é considerado aí residente. Neste caso, é certo que em sede de impostos diretos, o contexto dos residentes e não-residentes à luz do mesmo Estado-Membro, não são à partida comparáveis, uma vez que apresentam diferenças objetivas em relação à fonte do rendimento e à capacidade contributiva pessoal ou mesmo à situação pessoal e familiar.¹¹⁵

Assim, se a situação diz respeito, como no caso do Sr. G. Wielockx, de um não-residente que auferir todos os seus rendimentos num único e determinado Estado-Membro, é a mesma situação objetiva do residente já que “ambos são tributados nesse único Estado e a base da matéria coletável do seu imposto é a mesma.”¹¹⁶.

A discriminação é evidente e para justificá-la, o Governo dos Países Baixos invoca o princípio da coerência fiscal fundamentando-se que para serem concedidas as deduções, deve-se haver uma correlação com as somas sujeitas ao imposto. Em outras palavras, “se um não residente pudesse constituir uma reserva-velhice nos Países Baixos e adquirir assim direito à pensão, esta última escaparia ao imposto nos Países Baixos”¹¹⁷, na medida em que de acordo com a convenção celebrada, o rendimento seria tributado na Bélgica (Estado de residência).

Na realidade, quando existe uma convenção bilateral celebrada entre os Estados-Membros, a coerência fiscal é assegurada através deste instituto e o princípio não pode ser invocado¹¹⁸ para justificar uma restrição ou uma discriminação. Logo, a coerência fiscal fica

¹¹⁵ Acórdão *Wielockx*, §18

¹¹⁶ *Ibidem*. §20

¹¹⁷ *Ibidem*. §23

¹¹⁸ Neste mesmo sentido, §22 do ECJ C-269/07, *Comissão v Alemanha*.

assegurada pela repartição dos poderes de tributação acordada pelos Estados nas convenções em sede de dupla tributação.¹¹⁹

“É assim que, na Comunidade, os Estados-Membros acordam geralmente, conformemente à convenção-tipo da OCDE, tornar o pagamento das cotizações dedutível e tributar as rendas periódicas pagas em contrapartida no Estado de residência. Por exemplo, o beneficiário de um contrato de seguro velhice que cotiza nos Países Baixos e que passe a sua reforma na Bélgica será tributado sobre a pensão de reforma neste último Estado e escapará ao pagamento do imposto nos Países Baixos.”¹²⁰

Desta forma, temos que o efeito das convenções para evitar a dupla tributação prevalece sobre as normas fiscais internas do Estado-Membro em causa, parte outorgante da convenção.¹²¹ Ao mesmo tempo, verifica-se que após a doutrina *Bachmann*, o argumento pela necessidade da salvaguarda da coerência do sistema fiscal tem-se mostrado falho, dado que ou os Estados-Membros ou são incapazes de demonstrar o nexo direto entre a vantagem fiscal e a desvantagem fiscal ou porque, a coerência fiscal fica preservada através de uma existente convenção bilateral para evitar a dupla tributação como visto no caso *Wielockx*.¹²²

2.3 Nexo direto económico como fundamento ao Princípio da Coerência Fiscal: o Acórdão *Svensson & Gustavsson*

O casal de suecos *Svensson-Gustavsson*¹²³ reside no Luxemburgo e teve o seu pedido de bonificação de juros por filhos a cargo, relativamente a um empréstimo destinado à construção de uma habitação negado, vez que a legislação luxemburguesa apenas permite a concessão de bonificação de juros às pessoas que tenham contraído um empréstimo junto duma instituição de crédito reconhecida no país, o que não é o caso.

Questiona-se portanto, se uma legislação como a do Estado do Luxemburgo causa uma restrição à uma das liberdades fundamentais, nomeadamente à liberdade de circulação de capitais.

¹¹⁹ Conclusões do Advogado-geral Ján Mazák, ECJ C-269/07, *Comissão v Alemanha*, apresentadas em 31 de Março de 2009, §82

¹²⁰ Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-80/94, *Wielockx*, apresentadas em 31 de Maio de 1995, §53

¹²¹ *Ibidem*. §54

¹²² THIEL, *Servaas van. Op. Cit.* p.490

¹²³ ECJ C-484/93, 14 de Novembro de 1995

É certo que no caso em apreço, há uma discriminação em razão do lugar de estabelecimento já que para haver o reconhecimento de uma instituição de crédito, esta deve possuir em Luxemburgo uma filial ou uma sucursal quando está sediada em outro Estado-Membro.¹²⁴ Resta saber se esta restrição pode ser justificada por uma razão imperativa de interesse geral, como a exemplo da preservação da coerência de um sistema nacional.

Ocorre que no caso *Stevesson & Gustavsson* não existe qualquernexo direto entre a concessão da bonificação de juros aos mutuários e o seu financiamento através do imposto cobrado sobre os lucros das instituições financeiras¹²⁵, sendo este argumento refutado pelo Tribunal.

A situação aqui é diferente de outros casos onde a justificação pela salvaguarda da coerência fiscal foi aceite, como no caso *Bachmann*.

A pretensa coerência do sistema fiscal não reside, neste caso, num regime no qual uma só e mesma pessoa vê a sua tributação diferida e no qual a restrição é necessária para evitar que os fundos sejam subtraídos à tributação do Estado-Membro considerado: a bonificação e a tributação dizem respeito, pelo contrário, a sujeitos fiscais diferentes, e o regime corresponde integralmente a outros regimes nos quais as prestações que provêm da Fazenda Pública são financiadas pelas receitas gerais do Estado, em especial pelos impostos e taxas.¹²⁶

Tendo isso em vista, confirma-se a inexistência de nexodireto entre o montante da bonificação paga pelas autoridades luxemburguesas e as receitas fiscais que as autoridades recebem através do imposto sobre as sociedades das instituições de créditos com estabelecimento no Luxemburgo.

Como resultado, um mero vínculo económico no sentido de despesas tributárias e receitas fiscais é insuficiente para fundamentar uma justificação com base na preservação da coerência fiscal. Caso contrário, se este nexofosse o suficiente, os Estados-Membros passariam a ter mais oportunidades para justificar e negar benefícios, utilizando como base destes mesmos benefícios não poderem ser tributados pelo mesmo sistema fiscal em causa.¹²⁷

Apesar de o Tribunal não ter sido aqui muito claro, a recusa pela justificação da salvaguarda da coerência fiscal parece corroborar com a ideia de que há discriminação indireta

¹²⁴ Acórdão *Svensson & Gustavsson*, §9

¹²⁵ *Ibidem*. §18

¹²⁶ Conclusões do Advogado-geral Michael B. Elmer, ECJ C-484/93, *Svensson & Gustavsson*, apresentadas em 17 de Maio de 1995, §30

¹²⁷ VIITALA, Tomi. *Op. Cit.* p. 239

no contexto da liberdade de circulação de capitais, fazendo com que o presente caso sirva como base para futuros casos que estejam em avaliação as mesmas questões.¹²⁸

2.4 As decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia após o Acórdão *Svensson & Gustavsson*

O primeiro caso tratado pelo TJUE após a decisão do caso *Svensson & Gustavsson* foi o que o caso *Asscher*¹²⁹. Este caso fundamentou-se na situação do sr. P. Asscher, nacional neerlandês que trabalhava nos Países Baixos, porém sem aí ser considerado residente; a respeito da aplicação de uma taxa de imposto sobre o seu salário ser superior ao normalmente aplicável aos demais contribuintes residentes nos Países Baixos ou ainda àqueles equiparados que exercem neste país a mesma atividade.

Uma vez que o sr. P. Asscher era diretor de uma sociedade estabelecida nos Países Baixos e de que era o único sócio, neste litígio não estava em causa a liberdade de circulação dos trabalhadores. É evidente que tanto a liberdade de estabelecimento como a livre circulação de trabalhadores baseiam-se nos mesmos princípios no que concerne à entrada e permanência no território dos Estados-Membros, devendo ser repudiado, em regra, qualquer discriminação que restrinja o exercício destas mesmas liberdades.¹³⁰

Conforme já visto anteriormente nos Acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), uma restrição à uma liberdade fundamental ou um tratamento desigual à situações objetivamente comparáveis, podem ser justificadas por um interesse geral, a exemplo da preservação da coerência fiscal do sistema nacional de um Estado-Membro.

No caso *Asscher* a salvaguarda da coerência do sistema fiscal nacional do Estado-Membro em causa também foi invocado como justificação para a diferença de taxas verificadas,¹³¹ sendo refutado pelo TJUE por no caso em apreço não existir nexo direto entre a taxa de imposto agravada relativamente aos rendimentos dos não-residentes e por outro lado, a

¹²⁸ TOBLER, Christa. *Indirect Discrimination: A Case Study Into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*. Intersentia Oxford, 2005. p. 164

¹²⁹ ECJ C-107/94, 27 de Julho de 1996

¹³⁰ Acórdão *Asscher*, §29

¹³¹ *Ibidem*, §55

não cobrança de cotizações sociais de que beneficiam esses não residentes, relativamente aos rendimentos cuja origem seja neerlandesa.¹³²

O nexo direto entre a dedutibilidade (vantagem) e a tributação (desvantagem) é indispensável para a configuração da justificação da preservação da coerência fiscal, consoante foi verificado no Acórdão *Bachmann* em que existia uma correlação entre a dedutibilidade das cotizações e a tributação das quantias devidas pelas seguradoras em cumprimento dos contratos de seguro de velhice e por morte.

A inexistência de nexo direto entre o benefício fiscal e a tributação definitiva também foi causa de afastamento da argumentação pela preservação da coerência do sistema fiscal nos acórdãos *ICI*¹³³, *Vastergaard*¹³⁴, *Comissão v Bélgica (C-478/98)*¹³⁵, *Metallgesellschaft e o.*¹³⁶, *Hoechst AG*¹³⁷, *Comissão v Itália (C-388/01)*¹³⁸, *Gerritse*¹³⁹, *Skandia e Ramstedt*¹⁴⁰, *Schilling e Fleck-Schilling*¹⁴¹, *Weidert e Paulus*¹⁴² e *Laboratoires Fournier*¹⁴³.

Como já referido anteriormente, a aceitação do argumento da preservação da coerência fiscal pelo TJUE resulta numa aceitação à restrição às liberdades fundamentais protegidas pelo Tratado. Para que seja admitida uma justificação com base na coerência fiscal, o TJUE testa se uma legislação nacional de um Estado-Membro em sede de tributação direta tem efeitos discriminatórios, analisando ao mesmo tempo a sua consequência legal com base na sua finalidade e de acordo com o sistema nacional aplicado para tributação em sede de imposto sobre os rendimentos.¹⁴⁴

A este respeito, é seguro dizer que a coerência fiscal é uma exceção à regra geral que dita que as desvantagens provocadas pela leis discriminatórias não podem ser justificadas pela existência de vantagens auferidas pelo contribuinte em outros Estados-Membros ou em outras jurisdições: se a coerência fiscal existe no sistema nacional tributário sob a forma de nexo direto

¹³² *Ibidem.* §59

¹³³ ECJ C-264/96, 16 de Julho de 1998, §29

¹³⁴ ECJ C-55/98, 28 de Outubro de 1998, §24

¹³⁵ ECJ C-478/98, 26 de Setembro de 2000, §35

¹³⁶ ECJ C-397/98, 8 de Março de 2001, §69

¹³⁷ ECJ C-410/98, 8 de Março de 2001, §69

¹³⁸ ECJ C-388/01, 16 de Janeiro de 2003, §24

¹³⁹ ECJ C-234/01, 12 de Junho de 2003, §31

¹⁴⁰ ECJ C-422/01, 26 de Junho de 2003, §33-34

¹⁴¹ ECJ C-209/01, 13 de Novembro de 2003, §42

¹⁴² ECJ C-242/03, 15 de Julho de 2004, §22

¹⁴³ ECJ C-39/04, 10 de Março de 2005, §21

¹⁴⁴ ENGLISCH, Dr. J. *Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two)*. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. August, 2004. p. 356

entre a vantagem fiscal compensatória e a regra fiscal discriminatória, ela pode ser justificada desde que seja proporcional.¹⁴⁵

Por conseguinte, temos os casos *Eurowings*¹⁴⁶ e *Verkooijen*¹⁴⁷. Merecendo especial atenção¹⁴⁸ o caso *Verkooijen*¹⁴⁹, o Tribunal nega a justificação pela coerência fiscal também devida a inexistência do nexa direto, porém com um toque mais específico: a inexistência do nexa direto é fundamentada pelo facto de estarem em causa tributos diferentes e contribuintes diferentes.¹⁵⁰

É jurisprudência assente que o nexa direto é primordial para que a coerência fiscal seja invocada. Porém, para se configurar o nexa direto, a relação entre vantagem e desvantagem tem que envolver o mesmo contribuinte e o mesmo imposto. Assim, no caso *Verkooijen* estava em questionamento a situação do sr. B. Verkooijen, residente nos Países Baixos e trabalhador de distribuição de produtos petrolíferos numa empresa cujo controlo era feito indiretamente por uma sociedade anónima com sede na Bélgica. O sr. B. Verkooijen reclamou pela isenção dos dividendos aos rendimentos de acções e partes sociais recebidos, por tal benefício ter sido negado pelo Governo neerlandês.

A preservação da coerência fiscal do sistema neerlandês fundamentou-se no facto de que ao restringir a isenção dos dividendos apenas àqueles distribuídos por sociedades com sede nos Países Baixos, alcançava a finalidade de atenuar os efeitos da dupla tributação: a tributação a título de imposto sobre as sociedades pela própria sociedade de um lado, e de outro lado, a tributação a título de imposto sobre o rendimento, dos lucros distribuídos por esta sociedade mas agora sob a forma de dividendos.¹⁵¹ Este argumento também foi utilizado no caso *Baars*¹⁵².

É aqui que se baseia o Tribunal para afirmar com segurança que não há qualquer nexa direto entre a concessão aos acionistas residentes nos Países Baixos de isenção em matéria de

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ ECJ C-294/97, 26 de Outubro de 1999.

¹⁴⁷ ECJ C-35/98, 6 de Junho de 2000.

¹⁴⁸ *Cfr.* Conclusões do Advogado-Geral Antonio La Pergola, ECJ C-35/98, *Verkooijen*, apresentadas em 14 de Dezembro de 1999, para uma análise profunda do conceito de coerência fiscal.

¹⁴⁹ “The decision in *Verkooijen* marks the starting point in the case law on taxation and intra-EU capital movements.” SHUIBHNE, Niamh Nic. GORMLEY, Laurence W. *From Single Market to Economic Union: Essays in Memory of John A Usher*. Oxford University Press, 2012. p. 161

¹⁵⁰ V. §§93-95 das Conclusões da Advogada-Geral C. Stix-Hackl, ECJ C-42/02, *Lindman*, apresentadas em 10 de Abril de 2003.

¹⁵¹ Acórdão *Verkooijen*, §§49-50

¹⁵² ECJ C-251/98, 13 de Abril de 2000, §§33-36

imposto sobre o rendimento quanto aos dividendos recebidos, e a tributação dos lucros das sociedades com sede noutros Estados-Membros.¹⁵³

Facilmente vislumbra-se que se trata de impostos diferentes e contribuintes diferentes, o que vai de encontro ao pressupostos já firmados pela jurisprudência através dos casos *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90).

Também aqui vale retomar o raciocínio já exposto, tomando emprestado para isto o comentário do Tribunal no caso *Verkooijen* de que

(...) eventual vantagem fiscal para os contribuintes que recebam nos Países Baixos dividendos de sociedades com sede noutro Estado-Membro, basta salientar que resulta de jurisprudência constante que um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode justificar-se pela existência de outras vantagens fiscais, supondo mesmo que tais vantagens existam.¹⁵⁴

Nestas mesmas condições, no caso *Eurowings* o Tribunal alegou que a sujeição à uma alegada vantagem fiscal resultante de uma fiscalidade pouco elevada em outro Estado-Membro também não pode ser tida como argumento para justificar um tratamento diferente em prol da preservação da coerência fiscal do sistema nacional em causa.¹⁵⁵ Além disso, vale lembrar que a União Europeia visa o combate à práticas fiscais nocivas ou regimes fiscais que podem interferir na concorrência leal dentro do mercado único europeu, a partir da criação de taxas de impostos mais baixas para empresas estrangeiras que não afetam a base tributável nacional.¹⁵⁶

Por outro lado, proibições como a não discriminação e a não restrição às liberdades fundamentais acabam por serem uma abordagem muito estreita para muitas questões relativas ao imposto sobre o rendimento, levando o TJUE a sugerir resoluções no âmbito das legislações dos Estados-Membros, o que pode ser considerado até mesmo uma violação à autonomia fiscal detida pelos Estados-Membros no seu direito de vetar as disposições fiscais da UE.¹⁵⁷

Retomando, mais uma vez a inexistência de nexos diretos foi o fundamento para que uma regulamentação desfavorável não estivesse de acordo com a preservação da coerência fiscal

¹⁵³ Acórdão *Verkooijen*. §58

¹⁵⁴ *Ibidem*. §60

¹⁵⁵ Acórdão *Eurowings*, §§43-44

¹⁵⁶ PETERSON, Markus. *The Compatibility of Swedish CFC-legislation with article 43 EC – A case study of an Advance Ruling*. Master thesis. Jonkoping University, August 2006. p. 27

¹⁵⁷ GRAETZ, Michael J. WARREN, Alvin C Jr.. *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*. 2006. Yale Law School Faculty Scholarship Series. Paper 1614. p. 1207

como nos casos *Lankhorst-Hohorst*¹⁵⁸ e *Bosal*¹⁵⁹. Na verdade, o Tribunal é bastante breve em lidar com as questões imperativas de interesse geral apresentadas em *Lankhorst*, descartando inclusive argumentos importantes como riscos de evasão fiscal e *tax abuse*, e claro, a salvaguarda da coerência fiscal, sem fundamentar e explicar claramente porque, na regulamentação em questão, não há defesa em termos de coerência ou anti-abuso.¹⁶⁰

O Acórdão *Lankhorst* tem a sua importância na medida em que demonstra que as medidas nacionais anti-abuso devem ter um objetivo específico de prevenir disposições que sejam artificiais e destinadas a contornar as disposições nacionais¹⁶¹, sendo que a partir do referido caso, vez que a Alemanha não indicou nenhuma vantagem fiscal para compensar o tratamento desfavorável a uma empresa subsidiária de uma empresa-mãe não residente, tornou-se necessário demonstrar caso a caso que a uma cláusula anti-abuso existe apenas para a sua própria finalidade¹⁶².

Resulta logo que o regime neerlandês nos acórdãos *Lankhorst* e *Bosal* não aplicou o princípio da coerência fiscal¹⁶³ de maneira uniformizada, sendo que a aplicação de um regime fiscal para evitar perdas financeiras e abuso¹⁶⁴, não são justificadas quando não há um nexo estabelecido ao nível de um mesmo contribuinte, ou seja, por não haver uma correlação rigorosa entre um benefício fiscal e um tratamento desfavorável¹⁶⁵.

¹⁵⁸ ECJ C-324/00, 12 de Dezembro de 2002, §42

¹⁵⁹ ECJ C-168/01, 18 de Setembro de 2003, §31

¹⁶⁰ *C.F.E. Comments on ECJ, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00*. 2003. European Parliament and The European Court of Justice. p. 7

¹⁶¹ Neste sentido, §60 das Conclusões do Advogado-Geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, ECJ C-18/95, *Terhoeve*, apresentadas em 30 de Abril de 1998: “(...)A este propósito, o Tribunal de Justiça já declarou que a discriminação resultante de uma norma que confere um tratamento desfavorável a alguns trabalhadores migrantes não pode ser eliminada nem compensada pela circunstância de outros trabalhadores migrantes, em situações distintas, poderem gozar de algumas vantagens graças a ela.”

¹⁶² CERIONI, Luca. *The European Union and Direct Taxation. A solution for a difficult relationship*. Routledge, 2015. p. 118

¹⁶³ Neste mesmo sentido, VINTHER, N. WERLAUFF, Prof. E. *The need for fresh thinking about tax rules on thin capitalization: the consequences of the judgment of the ECJ in Lankhorst-Hohorst*. 2003. Volume 12. Issue 2. EC Tax Review. p 102: “Following this, the premises of the judgment become shorter. Now, the Court has no difficulty in rejecting the validity of the arguments. (...) As for general considerations of coherence of tax systems, i.e. the aim of the tax system ‘hanging together’ as referred to above, these cannot justify a restriction on the EU’s freedoms, see in particular the judgment in the *Eurowings* case.”

¹⁶⁴ *Cfr.* §14 das Conclusões do Advogado-Geral Siegbert Alber, ECJ C-168/01, *Bosal*, apresentadas em 24 de Setembro de 2002: “Os Países Baixos adoptaram este regime por receio de perda financeira e de abuso. (...)Iguualmente, no sistema neerlandês, o princípio da coerência não é uniformemente aplicado.”

¹⁶⁵ Conclusões do Advogado-Geral Jean Mischo, ECJ C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, apresentadas em 26 de Setembro de 2002, §84

Em especial na UE onde há uma união de nações soberanas, considerar as regulamentações do Estado da fonte e do Estado da residência para averiguar se há discriminação na esfera do contribuinte, é ignorar as disparidades que existem entre ordens jurídicas nacionais assim como o exercício do poder soberano de cada Estado-Membro.¹⁶⁶

Sob esta égide, o Tribunal afirmou no Acórdão *De Groot*¹⁶⁷ que para não haver discriminação, os sistemas fiscais nacionais devem considerar a situação pessoal e familiar, “qualquer que seja o modo segundo o qual os Estados-Membros em causa repartiram entre si essa obrigação”.¹⁶⁸

Verdade é dizer que as liberdades garantidas pelo TFUE não obrigam os Estados-Membros a concederem aos não-residentes os mesmos benefícios que aos residentes em todas as circunstâncias, porém, o Estado de residência não está autorizado em reduzir desfavoravelmente e injustificadamente vantagens pessoais e familiares na proporção dos rendimentos recebidos pelos seus residentes no exterior.¹⁶⁹

Para melhor compreensão, o caso *De Groot* corresponde à situação do Sr. F. de Groot, residente nos Países Baixos e que exerceu atividade profissional neste Estado-Membro assim como em sociedades estabelecidas na Alemanha, França e Reino Unido. A respeito dos rendimentos que foram auferidos nestes países, F. de Groot pagou impostos sobre o rendimento calculados nos diferentes Estados-Membros sem que fossem levados em consideração sua situação pessoal e familiar.¹⁷⁰

Nos Países Baixos, F. de Groot requer então a redução do imposto sobre o rendimento total auferido no estrangeiro. Na realidade, os Países Baixos calcula a redução segundo o método proporcional, fazendo com o F. de Groot perca uma parte do benefício das deduções fiscais que tem direito se a sua situação pessoal for tida em conta.¹⁷¹

A legislação neerlandesa resulta num tratamento desigual na tomada em consideração da situação pessoal e familiar conforme os seus sujeitos passivos residentes auferem os seus

¹⁶⁶ ENGLISCH, Dr. J. *Op. Cit.* p. 359

¹⁶⁷ ECJ C-385/00, 12 de Dezembro de 2002

¹⁶⁸ Acórdão *De Groot*, §101

¹⁶⁹ MALHERBE, Dr. Jacques et al. *The Impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*. Directorate-General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. ECON, 2011. p. 28

¹⁷⁰ F.de Groot efetuava pagamentos regulares a título de pensão de alimentos.

¹⁷¹ Acórdão *De Groot*, §§31-33

rendimentos integralmente no Estado de residência ou parcialmente neste e parcialmente noutro Estado-Membro.¹⁷²

Na regulamentação do caso vertente, o tratamento desigual é justificado pelos Países Baixos pelo princípio da coerência fiscal, o que também é afastado pelo Tribunal:

Ora, no processo principal não existe qualquer relação directa entre, por um lado, o método de isenção com reserva da progressividade, segundo o qual o Estado de residência não tributa os rendimentos auferidos nos outros Estados-Membros, mas toma em consideração esses rendimentos para fixar a taxa de imposto aplicável às remunerações não isentas e, por outro, a imputação das deduções pessoais pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos no Estado de residência. (...) a eficácia da progressividade do imposto sobre o rendimento no Estado de residência, pretendida pelo método de isenção com reserva de progressividade, não está subordinada à limitação, nesse Estado, da tomada em consideração da situação pessoal e familiar do sujeito passivo.¹⁷³

Corroborando esse entendimento, o Advogado-geral P. Léger nas suas conclusões afirma que o sistema de imputação proporcional aplicado pela regulamentação neerlandesa não é necessário para manter a coerência fiscal no que diz respeito ao método de isenção com progressividade utilizado no caso *De Groot*.¹⁷⁴

A decisão proferido no caso *De Groot* foi criticada pelo facto que conflita com a garantia de livre circulação dos trabalhadores quando exige que os Estados concedam o mesmo tratamento dado aos seus nacionais aos não-residentes, o que âmbito da tributação pessoal, significaria conceder-lhes vantagens pessoais em cada Estado da fonte na proporção dos rendimentos auferidos neste Estado.¹⁷⁵

Num cenário similar, o Tribunal esteve diante do caso *Wallentin*¹⁷⁶, onde F. W. Wallentin de nacionalidade alemã e na Alemanha estudava, recebendo dos seus pais apoio financeiro e uma bolsa do Estado alemão para as despesas de alojamento e despesas correntes, sendo que esses montantes não constituíam rendimento tributável de acordo com a regulamentação alemã vigente na época.

¹⁷² *Ibidem*, §42

¹⁷³ *Ibidem*, §109

¹⁷⁴ Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, ECJ C-385/00, *De Groot*, apresentadas em 20 de Junho de 2002, §58

¹⁷⁵ CERIONI, Luca. *Op. Cit.* p. 127

¹⁷⁶ ECJ C-169/03, 1 de Julho de 2004.

Contudo, F. W. Wallentin realizou um estágio remunerado na Suécia, apresentando aos serviços fiscais suecos um pedido de isenção sobre o rendimento relativamente a esse montante, sido indeferido pela administração fiscal sueca.¹⁷⁷

A lei sueca aplicável neste caso em apreço regulamentava que as pessoas cujo domicílio era no estrangeiro, caso a estadia na Suécia não excedesse seis meses por ano, os rendimentos aí auferidos teriam imposto retido na fonte e não seriam consideradas as deduções ligadas à situação particular e familiar do contribuinte.

No presente caso, é pertinente afirmar que a distinção entre residentes e não-residentes não encontra qualquer justificação na necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal, conforme também foi averiguado no caso *Schumacker*, anteriormente referido.

Assim como no caso *Schumacker*, no caso *Wallentin* o Estado da residência não pode tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte, porque a carga fiscal aí é inexistente, levando o Tribunal a aplicar a doutrina assente no Acórdão *Schumacker* e a concluir pela existência de um nexo direto entre a tomada em consideração da situação pessoal e o direito de se tributar integralmente e de modo progressivo os rendimentos mundiais dos contribuintes, pelo Reino da Suécia.¹⁷⁸

Imperioso comentar que as dificuldades administrativas na tomada da consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes, como nos casos aqui vistos, *Schumacker*, *De Groot* e agora *Wallentin*; não podem justificar uma violação ao TFUE.¹⁷⁹ Nas palavras do Advogado-geral P. Léger nas suas conclusões relativamente ao caso *Wallentin*,

É certo que não pretendemos defender que, na falta de harmonização a nível comunitário da tributação directa das pessoas singulares, é fácil às autoridades fiscais nacionais prever sistemas de tributação que assegurem, em todas as situações, o respeito pela liberdade de circulação garantido pelo Tratado. No entanto, é manifesto que, se o Tratado pudesse ser derogado, quanto à liberdade de circulação, devido a sujeições ou dificuldades administrativas, o âmbito dessa liberdade seria singularmente reduzido. É por isso que o Tribunal tem rejeitado sempre o argumento baseado na necessidade de garantir a coerência do regime fiscal lembrando que, nas situações que admitiu que essa necessidade podia justificar uma regulamentação susceptível de restringir as liberdades fundamentais, existia uma ligação directa entre a dedutibilidade das quotizações pagas no quadro

¹⁷⁷ Acórdão *Wallentin*, §§3-4

¹⁷⁸ Acórdão *Wallentin*, §21

¹⁷⁹ Neste sentido, DOUMA, Sjoerd. *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*. Volume 46. Nº. 9. November 2006. IBFD. p 527: “The message is clear. Equal treatment should be guaranteed within the boundaries of the limited fiscal jurisdiction of the source Member State. This reveals that the host Member State should, in any case, provide equal treatment to taxpayers, insofar their activities are within its jurisdiction as determined by customary international law and tax treaties.”

de contratos de seguro de velhice e por morte, por um lado, e a tributação das importâncias pagas em execução desses contratos, por outro.¹⁸⁰

Outro caso aos cuidados do Tribunal foi o que resultou no Acórdão *Danner*¹⁸¹. No caso *Danner* foi removida qualquer possibilidade prática de confiar no princípio da coerência fiscal como argumento de defesa, visto que os factos do caso estavam em conformidade com o caso *Bachmann*: as disposições da legislação tributária finlandesa impedia ou restringia a dedutibilidade do imposto de renda das contribuições a título de seguro de pensões pagas a instituições estabelecidas noutros Estados-Membros; o Tribunal decidiu que esta legislação restringia a livre prestação de serviços, ferindo portanto o Tratado.¹⁸²

Todavia, o Tribunal argumentou que não existia qualquernexo direto entre a dedução e a tributação na medida em que a coerência do sistema fiscal foi assegurada pela convenção bilateral firmada entre a Finlândia e a Alemanha.¹⁸³

Retomamos oportunamente o que fora concluído no Acórdão *Wielockx* já aqui trabalhado:

Em primeiro lugar, como salientou o Advogado-geral no n.º 54 das suas conclusões, em aplicação das convenções contra a dupla tributação, que, como a mencionada anteriormete, seguem o modelo da convenção-tipo da OCDE, o Estado tributa todas as pensões recebidas pelos residentes no seu território, independentemente do Estado onde foram pagas as cotizações, mas, inversamente, não sujeita ao imposto as pensões recebidas no estrangeiro, mesmo que elas tenham por origem cotizações pagas no seu território que considerou dedutíveis. A coerência fiscal não está, assim, estabelecida ao nível de uma mesma pessoa, por uma correlação rigorosa entre a dedutibilidade das cotizações e a tributação das pensões, sendo transferida para outro nível, o da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes.¹⁸⁴

Concluiu-se desta forma que se a coerência fiscal foi assegurada com base numa convenção bilateral celebrada entre os Estados-Membros, este princípio não pode ser invocado como causa justificativa para uma discriminação ou uma restrição à uma liberdade fundamental prevista pelo Tratado.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, ECJ C-169/03, *Wallentin*, apresentadas em 11 de Março de 2004, §42

¹⁸¹ ECJ C-136/00, 3 de Outubro de 2002.

¹⁸² SIMPSON, Claire. *The Influence of The European Court – Recent and Forthcoming Tax Cases*. Vol. II. N.º 2. GITC Review. April 2003. p. 52

¹⁸³ Acórdão *Danner*, §§40-41

¹⁸⁴ Acórdão *Wielockx*, §24

¹⁸⁵ *Ibidem*, §25

Tal-qualmente deu-se com o caso *X e Y*¹⁸⁶. Aqui, estava em questão a situação de dois nacionais suecos, X e Y, que estavam impedidos de se beneficiarem do reporte do imposto devido sobre as mais-valias realizadas relativamente aos prejuízos de acções de sociedades, na medida em que a legislação sueca excluía esse benefício caso a cessão fosse efetuada em favor de uma pessoa coletiva estrangeira em que o cedente detinha, direta ou indiretamente, uma participação ou no caso de uma sociedade anónima sueca em que essa pessoa coletiva estrangeira detinha, direta ou indiretamente, uma participação.¹⁸⁷

Novamente é invocado o princípio da coerência do sistema fiscal como razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar o tratamento desigual resultante da legislação sueca. Facto é que apesar de inúmeras vezes ter sido repetido o pressuposto fundamental estabelecido no Acórdão *Bachmann*, isto é, a existência denexo direto entre a dedutibilidade de um lado, e a tributação do outro; não é a necessariamente a inexistência deste pressuposto que afasta o argumento da preservação da coerência fiscal no caso em questão.

No caso *X e Y* foi igualmente trazido à baila convenções contra a dupla tributação celebradas entre a Suécia com outros Estados-Membros, fazendo com que o Tribunal partisse para a jurisprudência assente¹⁸⁸ de que diante da existência destas convenções, “a coerência fiscal não é estabelecida ao nível de uma mesma pessoa, por uma correlação rigorosa entre o diferimento da imposição das mais-valias e a sua tributação final, sendo transferida para outro nível, o da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes, (...)”¹⁸⁹.

Portanto, diversamente do caso *Bachmann* onde existia uma probabilidade de o beneficiário dos prémios de seguro mudar de residência, rompendo assim qualquer conexão entre este e a execução do contrato de seguro, vez que a seguradora estava situada em outro Estado-Membro; no caso *X e Y*, há que se considerar que uma vez que a existência de acordos bilaterais tem o condão de “evitar que devido a uma mudança de residência deixe de haver um Estado-Membro competente para a tributação das mais-valias, é duvidoso que a disposição nacional controvertida possa fazer apelo à salvaguarda da coerência fiscal.”¹⁹⁰.

¹⁸⁶ ECJ C-436/00, 21 de Novembro de 2002

¹⁸⁷ Acórdão *X e Y*, §2

¹⁸⁸ *Cfr.* Acórdão *Danner* e Acórdão *Wielockx*.

¹⁸⁹ *Ibidem*, §53

¹⁹⁰ Conclusões do Advogado-Geral Jean Mischo, ECJ C-436/00, *X e Y*, apresentadas em 6 de Junho de 2002, §70.

Há autores que consideram esta fundamentação do TJUE ambígua no que dita ao princípio da coerência fiscal¹⁹¹, porém ela foi novamente utilizada para embasar o Acórdão *Weidert e Paulus*, mencionado anteriormente, onde a existência de uma convenção celebrada entre o Grão-Ducado do Luxemburgo e o Reino da Bélgica, provocou a transferência do princípio da coerência fiscal para o nível da reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes¹⁹².

Outros casos que merecem nossa atenção são os casos *De Lasteyrie du Saillant*¹⁹³ e *Lenz*¹⁹⁴. Nestes casos, pode-se deduzir um significado de coerência diferente do que vimos até então, onde o princípio da coerência fiscal passa a exigir que a norma em litígio não seja contrária aos objetivos que visa a prosseguir, isto é, que não seja contraditória na sua finalidade.¹⁹⁵

No primeiro litígio, temos H. de Lasteyrie que mudou a sua residência da França para a Bélgica, mas que como nos 5 anos anteriores à sua mudança, detinha, diretamente ou indiretamente com os membros da sua família, títulos que lhe conferiam direito a mais de 25% dos lucros de uma sociedade com sede na França, e ainda, sendo que o valor atual desses títulos eram superiores ao valor de aquisição; H. de Lasteyrie foi sujeito ao imposto sobre as mais-valias em conformidade com a legislação francesa.

Foi dito que a finalidade de uma disposição com a que está em apreço, era para garantir a coerência do regime fiscal, sendo necessário para garantir a cobrança efetiva do imposto e evitar a evasão fiscal.¹⁹⁶ O Tribunal nega a justificação à luz do princípio da coerência fiscal por entender que não se verifica na legislação francesa relativamente ao objetivo prosseguido pelo regime fiscal, que é de garantir de modo geral a tributação das mais-valias em caso de transferência do domicílio de um contribuinte para fora de França.¹⁹⁷

¹⁹¹ DAHLBERG, Mattias. *Op. Cit.* p 131

¹⁹² Acórdão *Weidert e Paulus*, §25

¹⁹³ ECJ C-9/02, 11 de Março de 2004

¹⁹⁴ ECJ C-315/02, 15 de Julho de 2004

¹⁹⁵ CARRERO, José Manuel Calderón et al. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer España. Ed. CISS, 2008. p. 846

¹⁹⁶ Acórdão *De Lasteyrie du Saillant*, §33-34

¹⁹⁷ *Ibidem*, §67

O que acontece é que “ao prever, no caso dos (futuros) não residentes, um imposto cobrado por mais-valias latentes e não realizadas, a regra controvertida é uma exceção à coerência do sistema fiscal em causa e não poderá, portanto, ser considerada ela necessária.”¹⁹⁸.

Igualmente dá-se no caso *Lenz*, onde a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal não foi verificado tendo em conta o objetivo prosseguido pela regulamentação fiscal, corroborando o entendimento estabelecido no Acórdão *De Lasteyrie du Saillant*.¹⁹⁹

Mostra-se evidente que a partir da jurisprudência firmada nos Acórdão *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90), o Tribunal esteve excecionalmente disposto a considerar as circunstâncias que envolvem os sistemas fiscais dos Estados-Membros ao elevar o princípio da coerência fiscal como interesse público capaz de justificar uma restrição fiscal discriminatória;²⁰⁰ apesar de que em termos práticos, a justificação pela salvaguarda da coerência fiscal é tão útil como inútil tendo em consideração a posição rígida que o Tribunal tem adotado sobre este assunto²⁰¹.

Ademais, pode-se afirmar que desde os casos *Danner*, *Lankhorst-Hohorst*, *Bosal* e *Lasteyrie du Saillant* a justificação pela necessidade de salvaguardar a coerência de um sistema fiscal ficou quase reduzido à uma fumaça legal, passando contudo, ao surgimento de um novo princípio da coerência fiscal em *Manninen*.²⁰²

2.5 A expansão da aplicação do Princípio da Coerência Fiscal: o Acórdão *Manninen*

A partir do caso *Manninen*²⁰³ a aplicação do princípio da coerência fiscal não ficou mais limitada ao sistema fiscal de um único Estado-Membro, expandindo também para todos os

¹⁹⁸ Conclusões do Advogado-Geral Jean Mischo, ECJ C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, apresentadas em 13 de Março de 2003, §79

¹⁹⁹ Neste sentido, Acórdão *Lenz*, §38

²⁰⁰ THIEL, Servaas van. *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1*. Vol. 48. Nº. 6. 2008. European Taxation. IBFD. p 281

²⁰¹ THIEL, Servaas van. *Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: Acte clair rules that can be readily applied by national courts*. (In): DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *Op. Cit.* p. 91

²⁰² VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Op. Cit.* p. 208

²⁰³ ECJ C-319/02, 7 de Setembro de 2004

sistemas fiscais de todos os Estados-Membros que fazem parte do mercado interno da União Europeia.²⁰⁴

O Sr. P Manninen é tributado na Finlândia, sendo que possui ações de uma sociedade sediada na Suécia. Os lucros que são distribuídos ao Sr. P. Manninen sob a forma de dividendos pela sociedade sueca, são tributados a título de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas²⁰⁵; porém, estes dividendos não dão direito a um crédito fiscal na Finlândia, sendo que os dividendos distribuídos por sociedades estrangeiras a contribuintes finlandeses estão sujeitos, na Finlândia, a imposto sobre o título de imposto sobre os rendimentos.

A questão de reenvio prejudicial gira em torno se o Sr. P. Manninen possuir direito a um crédito fiscal relativamente aos dividendos recebidos de uma sociedade por ações registada na Suécia e que aí já foram tributados.

A regulamentação fiscal finlandesa tem por objetivo evitar a dupla tributação dos lucros das sociedades quando são distribuídos aos seus acionistas, através da imputação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, devido pela sociedade que distribui os dividendos, no imposto que é devido pelo acionista a título de imposto sobre os rendimentos. Sendo que o crédito fiscal se aplica apenas a empresas sediadas na Finlândia, os contribuintes que recebem dividendos de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros acabam por ficarem desfavorecidos.

O Tribunal decide assim por uma regulamentação como a finlandesa, constituir uma restrição à livre circulação de capitais,²⁰⁶ proibida pelo direito comunitário. Entretanto, é invocada a necessidade de salvaguardar da coerência do regime fiscal como razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar a restrição proibida.

No caso *Manninen*, o Tribunal reafirmou o posicionamento da jurisprudência relativamente aos pressupostos para a aceitação do princípio da coerência fiscal como causa justificativa, que é a existência do nexó direto entre o benefício fiscal e a compensação deste benefício através de determinada cobrança e que o princípio deve ser analisado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação fiscal em causa.²⁰⁷

²⁰⁴ JANSEN, Sjaak J. J. M. *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*. Eucotax. Ed. Kluwer Law International, 2011. p. 96

²⁰⁵ Acórdão *Manninen*, §13

²⁰⁶ Acórdão *Manninen*, §24

²⁰⁷ *Cfr.* Acórdãos *Manninen*, §43; *De Lasteyrie du Saillant*, §67; *Lenz*, §38.

Resultado da apreciação do princípio da coerência fiscal à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação finlandesa, o TJUE constata que esta tem o condão de evitar a dupla tributação dos lucros das sociedades que são distribuídos aos acionistas, sendo este objetivo consagrado quando se atribui ao acionista um crédito fiscal calculado em função da taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.²⁰⁸

Acontece assim que ainda que o pressuposto de existência donexo direto entre o benefício fiscal e a cobrança fiscal compensatória vejam-se preenchidos no caso em questão,

“ao prever que o crédito fiscal concedido ao acionista normalmente colectado na Finlândia seja calculado em função do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido pela sociedade estabelecida nesse Estado-Membro sobre os lucros por ela distribuídos, essa regulamentação não é necessária à preservação da coerência do regime fiscal.”²⁰⁹

Logo, mantendo-se uma correlação entre o benefício fiscal concedido ao acionista e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas devido, a concessão de um crédito fiscal a um acionista sujeito passivo a título de imposto sobre os rendimentos na Finlândia, não põe em causa a coerência do regime fiscal finlandês.²¹⁰ Ainda que a concessão deste crédito gere perda de receitas fiscais à Finlândia, este argumento não pode ser aceite como razão imperiosa de interesse geral.

A Advogada-geral Juliane Kokott nas suas conclusões vai ainda mais afundo na questão, afirmando que a regulamentação finlandesa tem como objetivo assegurar as receitas da administração fiscal,²¹¹ e relembra que a redução de receitas²¹² não pode ser considerada susceptível de justificar uma medida contrária a uma liberdade fundamental²¹³.

Outra discussão importante que a Advogado-geral traz à baila é o princípio da coerência fiscal ser invocado enquanto objetivo compatível com o TFUE, sendo que nos sistemas

²⁰⁸ Acórdão *Manninen*, §44

²⁰⁹ Acórdão *Manninen*, §45

²¹⁰ *Ibidem*, §46

²¹¹ Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-319/02, *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004, §18

²¹² É jurisprudência consolidada, a negação de justificações economicamente fundamentadas em: redução das receitas fiscais, dificuldades em determinar o imposto recolhido em outro Estado-Membro e a necessidade de prevenir a evasão fiscal. Neste sentido *cf.* IRELAND, Alina Kaczorowska. *European Union Law*. Fourth Edition. Routledge, 2016. p 744.

²¹³ *Ibidem*, §71

nacionais dos Estados-Membros são averiguados factos puramente internos e os factos transfronteiriços são sujeitos a tratamentos diferenciados.²¹⁴

Elucidamos que o princípio da coerência fiscal é um princípio para não somente ser aplicado à nível fronteiriço do sistema nacional de cada Estado-Membro, mas sim ao longo de todo o mercado interno integrado aos sistemas fiscais de todos os Estados-Membros.²¹⁵

Logo, o Tribunal atenuou implicitamente a condição de que haviam no caso *Manninen* dois contribuintes legalmente distintos²¹⁶ para focar numa investigação relativamente aos objetivos da legislação em causa serem justificados pelo argumento da coerência fiscal e consequentemente à um tratamento discriminatório entre uma empresa não-residente e um acionista residente,²¹⁷ o que torna claro que “*when the Court, also in this case, would have stuck to the position that legally two distinct taxpayers were involved and therefore the cohesion argument would not be valid, cohesion for all practical purposes would have been dead.*”²¹⁸

A conclusão principal a que se pode extrair aqui é que o Tribunal tem decidido “*on the position of a taxpayer from the point of view of operations in a fully integrated Single Market. For example, restrictions and discriminations are decided not only on the basis of the effect of the rules in a single separate tax system, but also on that of the interaction of both residence and the source Member State tax systems.*”²¹⁹. Ao mesmo tempo, nota-se uma grande evolução na jurisprudência do TJUE, em que agora o tratamento fiscal aplicado de um Estado-Membro deve ser considerado em conexão com o outro Estado-Membro envolvido, traduzindo numa nova visão do princípio da coerência fiscal dentro de um mercado interno integrado.²²⁰

²¹⁴ *Ibidem*, §66

²¹⁵ VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Op. Cit.* p. 218

²¹⁶ Neste mesmo sentido, VANISTENDAEL, Prof. Frans. *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*. European Taxation. Volume 46. Number 9. IBFD, 2006. p 414: Only in recent cases has the concept been extended in an economic sense to include two different taxpayers, two different taxes and even two different tax systems, provided that the benefits and burdens are closely linked.”

²¹⁷ ISENBAERT, M. *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. N.º 19. Doctoral Series, IBFD, 2010. p. 720

²¹⁸ VANISTENDEAL, Prof. Frans. *Cohesion: the phoenix...* p 218

²¹⁹ VANISTENDAEL, Prof. Frans. *The ECJ at the Crossroad ...* p. 414

²²⁰ PISTONE, Pasquale. *The Impact of European Law on the Relations with the Third Countries in the Field of Direct Taxation*. Intertax. Volume 34, N.º 5. Kluwer Law International, Netherlands, 2006. p 237

2.6 O Acórdão *Marks & Spencer*: a coerência fiscal como sinónimo de integridade e integração

Um dos casos sobre tributação direta mais controvertidos apreciados pelo TJUE foi o caso *Marks & Spencer*²²¹, tendo um impacto fundamental no plano tributário para os investidores no mercado europeu em que, ainda que não tenha havido grandes modificações nos regimes tributários dos Estados-Membros depois desta decisão,²²² outrossim tiveram de serem ajustados para cumprir os resultados estabelecidos no caso *Marks & Spencer*²²³.

Foi este o primeiro caso onde o Tribunal aceitou a repartição equilibrada dos direitos de tributação entre os Estados-Membros como justificativa de um tratamento tributário que constituísse uma restrição às liberdades fundamentais,²²⁴ repetindo-se em outros casos posteriores²²⁵.

O Acórdão *Marks & Spencer* resulta do litígio entre a empresa Marks & Spencer, constituída e registada na Inglaterra e no País de Gales; e a administração fiscal britânica, relativamente a um pedido de dedução fiscal apresentado por aquela no intuito de deduzir ao seu lucro tributável no Reino Unido os prejuízos sofridos pelas suas filiais situadas na Bélgica, Alemanha e em França.

Uma vez que as filiais não possuíam estabelecimento estável no Reino Unido e tinham exercido as suas atividades económicas nos outros Estados-Membros, os pedidos de dedução foram indeferidos na medida em que a concessão do direito de dedução só se vislumbra quando os prejuízos são registados no Reino Unido.

Considerando que uma legislação como a que está em causa cria uma diferença de tratamento fiscal entre os prejuízos sofridos por uma filial residente em Inglaterra e os prejuízos sofridos por uma filial residente em outro Estado-Membro (não-residente), podendo ser um

²²¹ ECJ C-470/04, 7 de Setembro de 2006

²²² Neste sentido, SMIT, Pim M. *Marks e Spencer: The Paradoxes*. Volume 46, N.º 9. European Taxation. IBDF, 2006. p. 411: “The importance of *Marks e Spencer* is evidenced by the fact that several Member States’ Ministries of Finance had prepared ‘damage limitation legislation’ regarding various scenarios in respect of the outcome of the case to balance the potentially massive shortfalls in national budgets. In particular, it was feared that there would be virtually unlimited cross-border compensation in respect of tax losses, as is revealed in Prof. Michael Lang’s article.”

²²³ EICKE, Rolf. *Tax Planning with Holding Companies – Repatriation of US Profits from Europe*. Concepts, Strategies, Structures. Kluwer Law International, 2009. p 130-131

²²⁴ Cfr. HELMINEN, M. *EU Tax Law: Direct Taxation*. IBDF, 2011. p 129

²²⁵ Por exemplo, os casos *OY AA* ECJ C-231/05, *Glaxo Wellcome* ECJ C-182/08 e *X Holding* ECJ C-337/08

entreve à uma liberdade fundamental, a saber, a liberdade de estabelecimento,²²⁶ resta-nos saber se é justificável por razões imperiosas de interesse geral.

Assim, o Tribunal analisa²²⁷ se a finalidade prosseguida pela regulamentação britânica é condizente com o resultado visado, examinando três justificações: preservação de uma repartição equilibrada do poder tributário entre os diferentes Estados-Membros interessados; dupla utilização dos prejuízos e por último, risco de evasão fiscal.

Nota-se que o princípio da coerência fiscal não foi invocado explicitamente,²²⁸ mas pode ser extraído das justificações apresentadas. Os argumentos fundamentados na repartição equilibrada do poder tributário ou de perda de controlo do sistema fiscal do Estado em causa, estão atreladas à aplicação do princípio fiscal da territorialidade e a necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal britânico, como bem salienta o Advogado-geral Poiares Maduro nas suas conclusões.²²⁹

Sobre o princípio da territorialidade, nas palavras de Pasquale Pistone

*Limits to tax jurisdiction on cross-border situations may in principle be derived by a communis opinio juris ac necessitatis of international law, which has deeply altered the structure of tax law. Should one agree on this, what content should be given to such customary law? Besides disputes between supporters of monistic and dualistic constructions of the international legal order, tax scholars have demonstrated that this principle, i.e. the principle of territoriality, originates from the need to link up taxing jurisdiction with a territory on which taxing powers may be effectively carried out.*²³⁰

Nas suas conclusões, o Advogado-geral acertadamente relembra que a coerência fiscal possui um efeito corretivo, vez que corrige a extensão das liberdades fundamentais no direito comunitário e que à partida, a sua concepção é da competência²³¹ de cada Estado-Membro. No tocante à repartição dos poderes tributários, há que se considerar a regra da dupla neutralidade:

Nestas condições, é evidente que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em garantir a integridade e a equidade dos seus sistemas fiscais. Daí não resulta, porém, que esse conceito possa ser utilizado como argumento para se oporem aos objectivos prosseguidos no âmbito do mercado interno. Não se pode admitir que um regime fiscal esteja organizado de forma a favorecer situações ou operadores nacionais. A coerência fiscal tem, assim, por objectivo a protecção da

²²⁶ Acórdão *Marks & Spencer*, §§33-35

²²⁷ *Ibidem*, §§43-51

²²⁸ Neste sentido, SMIT, Pim M. *Op. Cit.* p 411: “In this respect, it is remarkable that there is no reference to the justification of fiscal cohesion or coherence in *Marks e Spencer*.”

²²⁹ V. Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, ECJ C-446/03, *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005, §57

²³⁰ PISTONE, Pasquale. *The Impact...* p.176

²³¹ Acórdão *Bachmann*, §23

integridade dos sistemas fiscais nacionais desde que não obste à *integração* desses sistemas no âmbito do mercado interno.²³²

É lembrado também que a preservação da coerência fiscal e a sua utilização como argumento para justificar uma restrição às liberdades fundamentais, deve ser verificado considerando a finalidade da regulamentação fiscal.²³³ É com atenção à finalidade da regulamentação fiscal em causa que deve ser apreciado o princípio da coerência fiscal, posto que a restrição da sua aplicação resultante dos processos anteriores e aqui já referidos, apenas concederam aos Estados-Membros pouca margem para manobra, fazendo agora surgir a necessidade da sua flexibilização.²³⁴

É neste caminho que determina o Advogado-geral Poiares Maduro nas suas conclusões que a regulamentação britânica é “susceptível de permitir manter a coerência e a integridade dos sistemas fiscais nacionais que concedem deduções de grupo”,²³⁵ adotando a mesma linha e igualmente resultando o posicionamento do Tribunal ao afirmar que a legislação em causa justifica-se por razões imperiosas de interesse geral e, ao mesmo tempo, é adequada a garantir os fins a que objetiva.²³⁶

Há juristas que consideram o caso *Marks & Spencer* um dos mais importantes em matéria de deduções de prejuízos transfronteiriços (*cross-border deduction of losses*)²³⁷ e complexo²³⁸. O julgamento *Marks & Spencer* criou uma nova linguagem, onde os princípios da coerência fiscal e o da não restrição às liberdades fundamentais não podem ser considerados da mesma forma como nos casos anteriores, sucedendo numa concepção difusa²³⁹ e criticada por parte da doutrina²⁴⁰.

²³² Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, *Marks & Spencer*, §66

²³³ Acórdão *De Lasteyrie du Saillant*, §67

²³⁴ Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, *Marks & Spencer*, §71

²³⁵ *Ibidem*, §80

²³⁶ Acórdão *Marks & Spencer*, §51

²³⁷ Cfr. RØNFELDT, T. *Use of Foreign Losses: The Advocate General Wants to Turn on the Marks & Spencer Exemption, but the ECJ Rejects the Argument and States that EU Law Constitutes Rights to Deduct Foreign Losses*. Volume. 43. Issue 11. *Intertax*, 2015. p. 688

²³⁸ Cfr. DEÁK, D. *Legal auto-poiesis theory in operation – a study of the ECJ case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey*. Vol. 50, N.º 2. *Acta Juridica Hungarica*, 2009.

²³⁹ *Ibidem*, p. 154 e 159.

²⁴⁰ As críticas fundamentam-se na falta de clareza da decisão, em que o Tribunal não enfatiza quais seriam as possibilidades para que os prejuízos possam ser considerados no Estado de residência das empresas filiais. Cfr. LANG, M. *Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?* *European Taxation*. IBDF, December 2014. Neste sentido, também DEÁK, D. *Op.Cit.* p 158: “What has been stated in C-446/03 Marks & Spencer is not necessarily valid in another case. It is therefore a matter of communicative legal acts to be taken whether a new quality of legal autonomy and coherence is developed in a new case, again in a micro situation.”.

Geralmente, o Tribunal decide casos individuais sobre tributação direta e não remete aos Estados-Membros conceitos de direito comunitário em sede tributária. Entretanto, o que se aferiu no caso *Marks & Spencer*, é que houve um significativo impacto nos sistemas nacionais de todos os Estados-Membros.²⁴¹

2.7 Os casos jurídicos após o Acórdão *Marks & Spencer*

Seguindo uma ordem cronológica²⁴², o caso *Ritter-Coulais*²⁴³ foi o primeiro a ser decidido pelo Tribunal em sede de tributação direta e com a invocação do princípio da coerência fiscal como justificação para uma restrição às liberdades fundamentais trazidas pelo TFUE.

O julgamento *Ritter-Coulais* diz respeito ao casal Ritter-Coulais que foram tributados na Alemanha sobre o rendimento das pessoas singulares, relativamente a totalidade dos seus rendimentos, sendo que aí neste Estado-Membro recebiam os seus ordenados mas residiam numa casa unifamiliar em França, de que eram proprietários.

O casal Ritter-Coulais então pediu que fossem considerados os seus rendimentos negativos, que eram as perdas de rendimento resultantes da utilização em proveito próprio da sua casa de habitação, para o cálculo da taxa de imposto a que estavam sujeito naquele exercício fiscal na Alemanha, tendo referido pedido negado pela administração fiscal alemã.²⁴⁴

A este respeito, o Governo alemão alega que o tratamento diferenciado dado aos contribuintes não residentes comparados aos residentes se fundamenta pela necessidade de salvaguardar a coerência fiscal do regime nacional.

Por conseguinte, pouco o Tribunal se debruça na análise desta argumentação bastando para isso o seu afastamento referindo que uma vez que o regime fiscal alemão considera para

SMIT, Pim M. *Op. Cit.* p 416: “In other cases, the ECJ would have rejected this theoretical justification on the basis that the factual circumstances of the case did not warrant its application. In this case, the ECJ, however, accepted the theoretical justification. This signals an important shift in nuance.”. LANG, Prof. Dr. Michael. *Direct Taxation: Is the ECJ Heading a New Direction?* European Taxation. Vol. 46, N.º 9. IBFD, 2006. p 430: “Accordingly, *Marks & Spencer* is part of a bigger picture. On the other hand, *Marks & Spencer* is, to a certain extent, extreme. The ECJ took a view on the issues of justification and proportionality that very much favoured the Member States.”

²⁴¹ MEUSSEN, Prof. Dr. Gerard T. K. *Ibidem*.

²⁴² Opta-se por adotar a ordem em que as decisões foram proferidas e não as datas de entrada dos pedidos de decisão prejudicial no Tribunal de Justiça da União Europeia, vez que a linha de posicionamento estabelecida pelo Tribunal é averiguada na sequência da apresentação dos respetivos acórdãos.

²⁴³ ECJ C-152/03, 21 de Fevereiro de 2006

²⁴⁴ Acórdão *Ritter-Coulais*, §§3-8

“efeitos da determinação da taxa do imposto, os rendimentos positivos relativos à exploração de uma casa destinada à habitação situada noutra Estado-Membro, não pode ser invocada nenhuma consideração de coerência fiscal para justificar a recusa em tomar em consideração, para os mesmos fins, as perdas de rendimento da mesma natureza e provenientes do mesmo Estado.”²⁴⁵.

O Advogado-geral Philippe Léger nas suas conclusões faz uma análise mais profunda da invocação do princípio da coerência fiscal como justificação por parte do Governo alemão, retomando para isso a doutrina *Bachmann*. Neste toante, considera que no caso em apreço não se averigua o pressuposto donexo direto entre o benefício fiscal e a tributação definitiva, posto que não há conexão entre a dedução de perdas do arrendamento para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento na Alemanha e, por outro lado, a tributação dos rendimentos decorrentes de bens imóveis em França.²⁴⁶

Consequência deste julgamento foi que as perdas negativas estrangeiras devem ser consideradas quando na determinação da taxa de tributação individual dos contribuintes.²⁴⁷ Finalmente, no caso *Ritter-Coulais* foi desconsiderada a situação onde residente e não-residente são tratados de maneira diferentes mas sim, onde um residente com prejuízos (*losses*) no exterior é discriminado quando se compara com outro residente com prejuízos auferidos no Estado-Membro em causa.²⁴⁸

O caso *Ritter-Coulais* ilustra a dificuldade que o Tribunal atualmente enfrenta, onde muitos especialistas da área tributária criam altas expectativas a fim de que o Tribunal providencie regras gerais para conflitos e questões internacionais nas relações tributárias dentro da União Europeia, principalmente sobre aquelas relacionadas ao direito comunitário.²⁴⁹

Dando seguimento ao nosso assunto, vale citar os casos em que a coerência fiscal não foi aceite como argumento para a justificação de uma restrição às liberdades fundamentais ou a um tratamento discriminatório, por não existir o requisito essencial estabelecido nos acordões

²⁴⁵ Acórdão *Ritter-Coulais*, §40

²⁴⁶ Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, ECJ C-152/03, *Ritter-Coulais*, apresentadas em 1 de Março de 2005, §113

²⁴⁷ *Judgment in Case C-152/03 (Ritter-Coulais): Cross-Border Consideration of Own Losses?* EU Direct tax Group. Newsletter, 22 February 2006. Disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/eu-tax-news/pdf/pwc_2006-003-newsalert22february2006.pdf>

²⁴⁸ LANG, M. *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*. Publicado em 27 de Março de 2009. p. 12-13. Disponível em <<https://www.ideff.pt>>

²⁴⁹ MEUSSEN, Prof. Dr. Gerard T. K. *The Ritter-Coulais Case – A Wrong Decision in Principle by the ECJ*. European Taxation. Vol. 46. N.º 7. IBFD, 2006. p. 338

Bachmann e Comissão v Bélgica (C-300/90): o nexo direto entre a dedutibilidade de um benefício fiscal e a sua compensação através de uma tributação direta.

Nesta sequência temos os casos *Keller Holding*²⁵⁰, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*²⁵¹ e *Comissão v Suécia* (C-104/06)²⁵², destacando-se este último julgado que teve a sua fundamentação com base na falta de argumentos concretos apresentados pelo Reino da Suécia para além de na sua contestação, o próprio Governo sueco reconhecer a existência do incumprimento que lhe é imputado.

Sob este mesmo assunto, também temos o julgamento *Comissão v Portugal* (345/05)²⁵³, em que o pedido foi apresentado ao Tribunal no tocante ao possível incumprimento das obrigações comunitárias por parte da República Portuguesa quando mantém em vigor uma legislação que subordina o benefício da exclusão da tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, à condição de que os ganhos obtidos sejam revertidos na aquisição de imóveis situados em território português, conforme dispunha o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares²⁵⁴.

A alegação por parte do Governo português para uma legislação como a que está em causa é a salvaguarda da coerência fiscal do regime nacional, fundamentando-se na existência de uma correspondência direta entre o benefício e a tributação, através do nexos de identidade funcional entre o imóvel transmitido e o imóvel adquirido, onerando o mesmo contribuinte.²⁵⁵

Resulta que o nexos invocado pelo Governo português não pode ser sustentado, vez que não existe uma correlação entre a vantagem fiscal na referida regulamentação portuguesa e a compensação dessa vantagem por uma determinada imposição fiscal.²⁵⁶

Mais adiante, tampouco a finalidade da legislação em causa é susceptível de justificar o entrave à liberdade de circulação, uma vez que a regulamentação em apreço tem condão de garantir direito à habitação, sendo que tal justificação não é pertinente na medida em que o

²⁵⁰ ECJ C-471/04, 23 de Fevereiro de 2006, §§41-43

²⁵¹ ECJ C-386/04, 14 de Setembro de 2006, §56

²⁵² ECJ C-104/06, 18 de Janeiro de 2007, §27

²⁵³ ECJ C-345/05, 26 de Outubro de 2006

²⁵⁴ Estava em apreciação o artigo 10.º do CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, na versão resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho de 2001

²⁵⁵ Acórdão *Comissão v Portugal* (345/05), §25

²⁵⁶ *Ibidem*, §28

objetivo da legislação pode ser atingido ainda que o sujeito passivo opte por transferir o seu domicílio para o território de outro Estado-Membro.²⁵⁷

Por fim, merece destaque o caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁵⁸ em que estava em apreciação pelo Tribunal o regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes; tendo o pedido apresentado no tocante a um litígio entre sociedades residentes no Reino Unido a respeito do tratamento fiscal de dividendos recebidos de sociedades não residentes nesse Estado-Membro.

Do mesmo modo que nos casos anteriormente referidos, não foi averiguada a necessidade de preservar a coerência dos sistema fiscal em vigor no Reino Unido posto que que a existência do nexo entre o benefício fiscal concedido a uma sociedade residente que recebe dividendos de outra sociedade residente, a título de crédito de imposto, por um lado, e a dívida fiscal compensatória, de outro lado; deveria abranger também as sociedades que recebiam dividendos de sociedades não residentes, concedendo-lhes o mesmo benefício fiscal já que também estão obrigadas a pagar o imposto sobre as sociedades pelos lucros distribuídos no Estado em que residem.²⁵⁹

2.8 O posicionamento restrito do TJUE: o Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)

Pode-se afirmar com segurança que desde a doutrina estabelecida no julgamento *Bachmann*, o Tribunal implicitamente modificou o conceito de coerência fiscal, adquirindo este um carácter difuso na medida em que se tornou trabalho difícil prever quando a consideração ao argumento da preservação da coerência do sistema fiscal é relevante ou quando deve ser ignorado.²⁶⁰

O litígio *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)²⁶¹ teve como embasamento o requerimento por parte da Comissão das Comunidades Europeias ao Tribunal para que declarasse que o Reino Unido não tinha cumprido as suas obrigações comunitárias ao manter em vigor uma legislação sobre seguros de vida e de pensões que prevê que o direito de deduzir e o direito de excluir do

²⁵⁷ *Ibidem*, §§33-35

²⁵⁸ ECJ C-446/04, 12 de Dezembro de 2006

²⁵⁹ Acórdão *The Claimants in the FII Group Litigation*, §92

²⁶⁰ LANG, Prof. Dr. Michael. *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?*... p.426

²⁶¹ ECJ C-150/04, 30 de Janeiro de 2007

rendimento coletável as contribuições são concedidos às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições estabelecidas na Dinamarca, ao mesmo tempo que nenhuma dedução fiscal deste mesmo género é concedida às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros.

Uma legislação como a que está em apreço, pode ser objeto de entrave às liberdades fundamentais, como a livre prestação de serviços, a livre circulação de trabalhadores e a liberdade de estabelecimento, conforme foi reconhecido pelo Reino da Dinamarca.²⁶² Contudo, a violação às referidas liberdades podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, segundo o reconhecimento do TJUE.²⁶³

Assim sendo, o Governo dinamarquês considera que nas disposições nacionais relativas à tributação das pensões existe um nexo direto entre a dedutibilidade ou a isenção das contribuições por um lado, e a tributação das prestações pagas, de outro.²⁶⁴ Sobre este assunto, vale trazer à baila as considerações da Advogada-geral J. Kokott nas suas conclusões: “As medidas devem corresponder, para além disso, ao princípio da proporcionalidade, ou seja, devem ser adequadas a garantir a realização do objectivo por elas prosseguidos e não ultrapassar o que é necessário para o atingir.”²⁶⁵

De acordo com o Reino da Dinamarca, a coerência do regime fiscal em causa justifica-se pelo facto de haver incerteza quanto à cobrança do imposto sobre as prestações concedidas pelas instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras, sendo que quando o segurado altera sua residência, o imposto será pago no novo Estado de residência, ao abrigo das convenções contra a dupla tributação celebradas entre o Reino da Dinamarca e os vários Estados-Membros.²⁶⁶

Recordemos que no caso *Danner* tínhamos uma situação muito semelhante ao presente caso. Em *Danner* havia uma regulamentação finlandesa que restringia o direito à dedução, para efeitos do imposto sobre o rendimento, os prémios de seguros de reforma voluntários se a instituição seguradora estivesse estabelecida em outro Estado-Membro. Conforme vimos

²⁶² Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), §30

²⁶³ V. neste sentido, já aqui trabalhados os acórdãos *Comissão v Portugal* (345/05), §29; *Keller Holding*, §40 e *Centro di Musicologia*, §32 e a jurisprudência aí referida.

²⁶⁴ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), §31

²⁶⁵ Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-470/04, *N*, apresentadas em 30 de Março de 2006, §110

²⁶⁶ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), §63

anteriormente, o Tribunal afastou o argumento que uma disposição como esta era justificada pela preservação da coerência fiscal.²⁶⁷

No caso *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), destaca-se que o Tribunal reconheceu que um fator em específico poderia interferir na manutenção da coerência do sistema fiscal dinamarquês, que nada mais é quando o segurado transfere a sua residência e o momento do pagamento das contribuições para um plano de pensão assim como do pagamento das prestações correspondentes, mas, divergindo do que fora argumentado, a coerência não estaria ameaçada pelo facto de a instuição gestora de planos de pensões estar situada noutro Estado-Membro.²⁶⁸

Sob este respaldo, o Tribunal mais uma vez afasta o argumento da preservação da coerência do sistema fiscal como fundamento para permitir um entrave à uma liberdade fundamental prevista no TFUE.

Apesar de vislumbrarmos no presente caso a repetição da decisão dada ao caso *Danner*, a verdade é que o caso *Comissão v Dinamarca* (C-150/04) merece particular atenção dada a sua repercussão entre os juristas. Tendo isso em vista, valem-nos das palavras da Advogada-geral C. Stix-Hackl nas suas conclusões:²⁶⁹

72. O conceito de coerência do sistema fiscal parece ser, no entanto, bastante difuso. Através desse conceito, o Tribunal de Justiça pretendia aparentemente ter em conta a circunstância de que – do ponto de vista nacional – as regulamentações fiscais que têm por efeito onerar um sujeito passivo devem ser vistas em conjugação com outras regulamentações que lhe sejam favoráveis, como é, designadamente, o caso da eventual relação entre a tributação das prestações pagas pelas seguradoras e adedutibilidade dos prémios. O conceito de coerência destina-se a justificar disposições nacionais que têm por objectivo evitar a dupla tributação ou garantir a tributação única, como a Advogada-geral J. Kokott afirmou nas conclusões que apresentou no processo Manninen. No que se refere à tributação das pensões de reforma, deve acrescentar-se, porém, que, em sistemas que tributam os rendimentos correntes dos fundos de pensões, como se afigura ser o caso do dinamarquês, não está, em princípio, excluída a possibilidade de existir uma duplicação dos encargos económicos – independentemente da eventual relação entre a dedutibilidade das contribuições e a tributação das prestações.”

A realidade é que desde o Acórdão *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90), os Estados-Membros puderam passar a invocar como objetivo a salvaguarda da coerência do

²⁶⁷ No Acórdão *Danner*, a decisão foi de que “O artigo 59.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro que restrinja ou exclua a faculdade de deduzir, para efeitos do imposto sobre o rendimento, os prémios de seguro de reforma voluntário pagos a prestadores de pensões estabelecidos noutros Estados-Membros ao mesmo tempo que concede a faculdade de deduzir esses prémios quando sejam pagos a organismos estabelecidos no primeiro Estado-Membro, se não excluir ao mesmo tempo o carácter tributável das pensões pagas pelos referidos prestadores de pensões.”

²⁶⁸ Acórdão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04), §71

²⁶⁹ Conclusões da Advogada-Geral Christine Stix-Hackl, ECJ C-150/04, *Comissão v Dinamarca*, apresentadas em 1 de Junho de 2006

sistema fiscal nacional justificando assim um tratamento discriminatório ou uma restrição às liberdades fundamentais comunitárias. Entretanto, ocorre que o TJUE desde os referidos julgamentos nunca mais havia dado provimento à tal argumentação, o que levou a especulação se a doutrina fixada nos referidos acórdãos não deveria ser afastada.²⁷⁰

Neste sentido,

Perante a rejeição, quase sistemática, do argumento da salvaguarda da coerência do regime fiscal, mesmo na sua aceção mais suave resultante do acórdão Manninen, já referido, e as dificuldades de delimitar com precisão esta noção em relação aos outros fundamentos de justificação adiantados pelos Estados-Membros, poderíamos questionar a sua verdadeira utilidade.²⁷¹

Nesta mesma linha, seguiu o Tribunal de maneira que o conceito de coerência nunca se tornou de facto claro,²⁷² rejeitando-o quando invocado como justificação para uma restrição às liberdades fundamentais em todos os casos julgados até o caso *Krankenheim*, como veremos.

2.9 O posicionamento do Tribunal após a decisão *Comissão v Dinamarca* (C-150/04)

Para iniciarmos, temos o caso *Meilicke*²⁷³. Nesta decisão, o Tribunal faz referência ao precedente no caso *Manninen* para apoiar uma imposição mais alta depois de ter reconhecido em momento anterior que os impostos estrangeiros sobre as empresas eram superiores aos cobrados no Estado-Membro de residência do acionista.²⁷⁴ Foi questionado a partir dos casos *Manninen*, *Test Claimants in the FII Group Litigation* e *Meilicke*, quando é estabelecido um limite temporal aos efeitos das decisões do TJUE, sendo que no caso *Meilicke* ficou esclarecido que não se pode restringir um limite temporal à uma interpretação.²⁷⁵

Para melhor entendimento, em *Meilicke* temos o pedido de W.Meilicke, H. C. Weyde e M.Stöffler, na qualidade de herdeiros de H. Meilicke, que era residente na Alemanha, em

²⁷⁰ *Ibidem*, §75. Vale acrescentar o entendimento, VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Cohesion: The Phoenix...*p. 215-126 :“(...) the concept of cohesion , we would have a concept that becomes so general and so vague that it only could be used in a political debate, but would hardly be of any use as a distinctive criterion in a Court decision.”

²⁷¹ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-298/05, *Columbus Container Services*, apresentadas em 29 de Março de 2007, §193

²⁷² LANG, Prof. Dr. Michael. *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word*. European Taxation. Vol. 46. N.º 2. 2006. IBFD. p. 60

²⁷³ ECJ C-292/04, 6 de Março de 2007

²⁷⁴ PISTONE, Pasquale. *The search for objective standards in the application of the acte clair doctrine to direct taxation: Some remarks from an Italian perspective*. DOURADO, Ana. BORGES, Ricardo da Palma. *Op. Cit.* p 241

²⁷⁵ EICKE, Rolf. *Op. Cit.* p. 129

oposição ao Finanzamt Bonn-Innenstadt, a respeito da tributação dos dividendos pagos ao *de cujos* por sociedades com sede na Dinamarca e nos Países Baixos, entre os anos de 1995 e 1997.

O indeferimento por parte do Finanzamt Bonn-Innenstadt fundamentou-se na legislação vigente que previa que só o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas suportado por uma sociedade estabelecida e sujeita a esse imposto na Alemanha é que pode ser imputado no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.²⁷⁶

A regulamentação fiscal que estava em causa no processo foi justificada pelo Governo alemão como necessária para garantir a coerência do sistema fiscal nacional,²⁷⁷ porém, como já havia sido verificado anteriormente no caso *Manninen*²⁷⁸, para além da existência do nexo direto entre a dedutibilidade do benefício fiscal de um lado, e da compensação através de uma tributação, do outro; há que se verificar se a coerência de um regime fiscal está de acordo com o objetivo prosseguido pela regulamentação fiscal em questão²⁷⁹.

Igualmente ao ocorrido no caso *Manninen*²⁸⁰, ainda que exista a relação entre o benefício fiscal e a cobrança fiscal compensatória na regulamentação alemã, na medida em que determina que o crédito de imposto concedido ao acionista integralmente sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Alemanha deva ser calculado em função do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas estabelecidas neste Estado-Membro sobre os lucros por ela distribuídos; o Tribunal afasta a necessidade da preservação da coerência do regime fiscal alemão.²⁸¹

Nesta sequência, o Tribunal também afasta a necessidade da salvaguarda da coerência fiscal do regime alemão quando o princípio é apreciado à luz da finalidade prosseguida pela regulamentação em questão, uma vez que sendo esta a eliminação da dupla tributação, a coerência fica assegurada enquanto se mantiver o nexo entre o benefício fiscal concedido ao acionista e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas devido.²⁸²

²⁷⁶ Acórdão *Meilicke*, §11

²⁷⁷ *Ibidem*, §25

²⁷⁸ Acórdão *Manninen*, §43. Também neste sentido Acórdãos *Lasteyrie du Saillant*, §67 e *Lenz*, §38.

²⁷⁹ Aqui, aproveitamos para acrescentar as Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-470/04, *N*, apresentadas em 30 de Março de 2006, onde os objetivos pela preservação da coerência fiscal confundem-se com a repartição do poder de tributação nos termos do princípio da territorialidade. Ademais, no comentário §108 acrescenta que as convenções sobre dupla tributação na medida em que visam evitar a dupla tributação, promovem a coerência, não pondo em causa a exigibilidade de impostos pagos no estrangeiro.

²⁸⁰ Acórdão *Manninen*, §45

²⁸¹ Acórdão *Meilicke*, §28

²⁸² *Ibidem*, §29

A seguir, no caso *Test Claimants Thin Cap Group Litigation*²⁸³ o Tribunal também não aceitou o argumento em que havia a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal em causa,²⁸⁴ apesar do Tribunal considerar que poderia haver umnexo direto entre o benefício fiscal e a tributação compensatória²⁸⁵.

É sabido que a partir dos acórdãos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), a justificação mais invocada em sede de tributação direta pelos Estados-Membros passou a ser a preservação da coerência do regime fiscal.²⁸⁶ Ademais, também já constatamos que a rigidez na interpretação do conceito de coerência fiscal foi atenuado no caso *Manninen*, em que um Estado-Membro pode invocar a exigência de salvaguardar a coerência do seu regime fiscal, ainda que no caso não se verifique identidade da imposição e identidade do contribuinte.²⁸⁷

De forma sintética, podemos resumir que os requisitos para que a coerência fiscal seja reconhecida, deve-se: (1) existir umnexo direto entre a concessão de um benefício fiscal e a respectiva compensação mediante cobrança fiscal; (2) a efectuação da dedução e da cobrança no âmbito da mesma imposição e (3) a sua aplicação ao mesmo contribuinte.²⁸⁸

Como já mencionado anteriormente, a rejeição do argumento da preservação da coerência do regime fiscal pelo TJUE é quase sistemática e “mesmo na sua aceção mais suave resultante do acórdão *Manninen*, já referido, e as dificuldades de delimitar com precisão a noção em

²⁸³ ECJ C-524/04, 13 de Março de 2007

²⁸⁴ Acórdão *Test Claimants Thin Cap Group Litigation*, §69: “Como foi referido no n.ºs 55 e 56 do presente acórdão, mesmo admitindo que um benefício fiscal concedido no Estado de residência da sociedade mutuante seja susceptível de neutralizar a carga fiscal que decorre para a sociedade mutuária da aplicação da legislação do seu Estado de residência, os governos que apresentaram observações não demonstraram que, por força da aplicação conjugada da legislação em vigor no Reino Unido e das CDT celebradas por esse Estado-Membro, qualquer ajustamento no sentido de aumentar os lucros tributáveis da sociedade mutuária, decorrente da requalificação dos juros pagos a uma sociedade do grupo não residente, é neutralizado pela concessão de um benefício fiscal a esta última sociedade no seu Estado de residência.”, §70: “Nestas condições, a restrição à liberdade de estabelecimento decorrente das disposições nacionais em causa no processo principal não pode, por conseguinte, justificar-se pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional.”

²⁸⁵ Para acrescentar, as Conclusões do Advogado-Geral L. A. Geelhoed, ECJ C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apresentadas em 29 de Junho de 2006, §91: “No presente processo, o resultado da aplicação do raciocínio baseado na coerência fiscal é, em minha opinião, precisamente o mesmo que se explicou acima no que se refere à justificação da luta contra as práticas abusivas. Assim, apesar de em princípio se justificar que o Reino Unido procure reforçar e prevenir a utilização abusiva das disposições fiscais aplicáveis no seu território fiscal (ou seja, a distinção, no tratamento fiscal, dos juros e das distribuições de lucros) com base no princípio geralmente aceite da pela concorrência, apenas o pode fazer de modo proporcionado.”

²⁸⁶ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, apresentadas em 29 de Março de 2007, §48

²⁸⁷ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-379/05, *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007, §62

²⁸⁸ *Ibidem*, §60

relação aos outros fundamentos de justificação adiantados pelos Estados-Membros, poderíamos questionar a sua verdadeira utilidade.”²⁸⁹.

O Advogado-geral P. Mengozzi explica nas suas conclusões²⁹⁰ ao caso *Columbus Container Services*²⁹¹ que esse questionamento à utilidade do argumento explica-se devida as situações em que o TJUE teve de apreciar a justificação pela coerência do regime fiscal, sendo que naqueles processos em que o argumento pela preservação da coerência fiscal do regime em causa foi abordado mais seriamente, é porque tratava-se de normas nacionais que estabeleciam uma diferença de tratamento entre uma situação interna e uma situação transfronteiriça, onde os contribuintes em litígio tinham utilizado uma das liberdades garantidas pelo Tratado.

Retomando aos casos apreciados pelo Tribunal, temos que nos acórdãos *Rewe Zentralfinanz*²⁹², *Hollmann*²⁹³, *Amurta*²⁹⁴, *Grønfeldt*²⁹⁵, *Jundt*²⁹⁶, *Deutsche Shell*²⁹⁷ e *Verlag*²⁹⁸, a existência do nexa direto não foi configurada, relembrando novamente que este é requisito essencial conforme estabelecido no Acórdão *Bachmann*, muitas vezes aqui já mencionado.

O caso *Oy AA*²⁹⁹ é muito similar com o caso *Marks & Spencer* posto que o objetivo do regime finlandês é também permitir grupos de empresas consolidarem seus lucros através da compensação das perdas de uma empresa do grupo com lucros de outra empresa realizada durante o meso período.³⁰⁰ Há quem considere que o Tribunal acertou em *Marks & Spencer* e que no caso *Oy AA* ainda há argumentos mais fortes que naquele.³⁰¹

Sob este ângulo, no litígio *Oy AA* o pedido apresentado ao Tribunal dizia respeito a dedutibilidade do rendimento colectável da sociedade *Oy AA*, finlandesa, de uma transferência financeira efectuada a favor da sua sociedade-mãe, cuja sede estava estabelecida noutro Estado-Membro.

²⁸⁹ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-298/05, *Columbus Container Services*, apresentadas em 29 de Março de 2007, §193

²⁹⁰ *Ibidem*, §194

²⁹¹ ECJ C-298/05, 6 de Dezembro de 2006

²⁹² ECJ C-347/04, 29 de Março de 2007, §64

²⁹³ ECJ C-443/06, 11 de Outubro de 2007, 59

²⁹⁴ ECJ C-379/05, 8 de Novembro de 2007, §50

²⁹⁵ ECJ C-436/06, 18 de Dezembro de 2007, §27

²⁹⁶ ECJ C-281/06, 18 de Dezembro de 2007, §46

²⁹⁷ ECJ C-293/06, 28 de Fevereiro de 2008, §40

²⁹⁸ ECJ C-360/06, 2 de Outubro de 2008, §38

²⁹⁹ ECJ C-231/05, 18 de Julho de 2007

³⁰⁰ ISENBAERT, Mathieu. *Op. Cit.* p 572.

³⁰¹ MONSENEGO, Jérôme. *Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market. An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation.* Vol. 22. IBFD Doctoral Series, 2011. p 130

Igualmente ao que se sucedeu no caso *Marks & Spencer*³⁰², o Governo finlandês justifica o regime fiscal em causa como necessário para garantir a coerência fiscal, assim como a repartição do poder tributário entre os Estados-Membros, e o devido ao risco de evasão fiscal além do princípio da territorialidade³⁰³.

O caso *Oy AA* destaca-se aqui, portanto, na medida em que o Tribunal não se opôs a um regime fiscal como o que estava em causa, mas por outro lado, a sua justificação pela necessidade de preservar a coerência fiscal foi recusada³⁰⁴, tendo sido então levado em consideração, no seu conjunto, as justificações da preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros, o risco de dupla utilização dos prejuízos e o risco de evasão fiscal.

Neste toante, a Advogada-geral J. Kokott esclarece que

(...). Segundo jurisprudência assente, a redução de receitas fiscais não pode se considerada razão imperiosa de interesse geral susceptível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental. Em consequência, um regime nacional não deve ser considerado coerente apenas porque impede a redução das receitas fiscais.³⁰⁵

Apesar do Tribunal ter focado nestas justificações como um ponto controverso³⁰⁶ em *Marks & Spencer*, a solução apresentada no caso *Oy AA* é satisfatória na medida em que demonstra um certo mérito de uma base consolidada relativamente aos impostos sobre os rendimentos das sociedades.³⁰⁷ Sem nos dispersarmos do nosso estudo, o Acórdão *Oy AA*, apesar do seu resultado positivo, é mais um caso onde a recusa sistemática pelo Tribunal ao argumento da preservação da coerência do regime fiscal foi presenciada.

Por último, apenas para completar esta sequência, vale mencionarmos o caso *Jäger*³⁰⁸ que apesar da salvaguarda da coerência do regime fiscal em causa neste processo não ter sido invocada claramente pelo Estado-Membro em litígio, foi objeto de consideração por parte do

³⁰² V. Acórdão *Marks & Spencer*, §43

³⁰³ Acórdão *Oy AA*, §45

³⁰⁴ V. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-231/05, *Oy AA*, apresentadas em 12 de Setembro de 2006

³⁰⁵ *Ibidem*, §44. Acrescenta-se neste mesmo sentido, §25 das Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, ECJ C-345/04, *Centro Equestre de Lezéria Grande*, apresentadas em 22 de Junho de 2006: “Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o eventual risco de dupla dedução das despesas profissionais não justifica o tratamento desfavorável dos não residentes, dado que, em qualquer caso, a intenção de evitar a redução das receitas fiscais não pode ser considerada um razão imperiosa de interesse geral. Por último, segundo o mesmo órgão jurisdicional, esta desigualdade de tratamento não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal em causa.”

³⁰⁶ Para acrescentar, PANAYI, Christiana HJI. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge University Press, 2013. p. 194: “The Commission stressed ‘the need for effective systems to provide cross-border loss relief within the EU’ and showed its preference for clear rules and temporary entitlement.”

³⁰⁷ MONSENEGO, Jérôme. *Op. Cit.* p 131

³⁰⁸ ECJ C-256/06, 17 de Janeiro 2008

Advogado-geral J. Mazák nas suas considerações³⁰⁹, onde afirma que a coerência não é posta em causa quando o objetivo é procurar compensar as desvantagens diretamente decorrentes para as exportações sujeitas ao imposto sucessório.³¹⁰

2.10 O Acórdão *Krankenheim*: a lógica da simetria

No julgamento *Krankenheim*³¹¹ temos o pedido apresentado ao Tribunal relativamente ao tratamento fiscal na Alemanha, das perdas sofridas por um estabelecimento estável³¹² situado na Áustria, mas pertencente à empresa *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* (a seguir, *Krankenheim*), com sede na Alemanha.

A empresa *Krankenheim* até o fim do ano de 1990 sofreu perdas no estabelecimento estável que possuía na Áustria, tendo sido, a seu pedido, tomadas em conta pelo Finanzamt para a determinação da matéria coletável da sociedade durante os períodos de 1982 a 1990.

Entre 1991 e 1994, a *Krankenheim* realizou lucros no seu estabelecimento estável da Áustria, sendo que no ano de 1994, a *Krankenheim* cedeu o referido estabelecimento estável. Ocorre que na Áustria, a *Krankenheim* foi tributada em sede de imposto sobre as sociedades em 1992 e 1993, que foram os anos que o estabelecimento estável realizou lucro.

Em 1994, o estabelecimento estável da *Krankenheim* localizado na Áustria também realizou lucros, porém não foi feita qualquer tributação nesse ano na Áustria a título de imposto sobre as sociedades. Assim sendo, a *Krankenheim* pede a Finanzamt que seja deduzido dos montantes acrescidos à matéria colectável do imposto liquidado na Alemanha, a liquidação relativa aos anos de 1992 a 1994, tendo em vista que a legislação austríaca limitava o reporte de perdas a sete anos.

Uma situação como a que está em causa pode restringir a liberdade de estabelecimento, devendo referida legislação ser repudiada pelo Tribunal, a não ser que possa ser justificada por

³⁰⁹ Conclusões do Advogado-Geral J. Mazák, ECJ C-256/06, *Jäger*, apresentadas em 11 de Setembro de 2007

³¹⁰ *Ibidem*, §53

³¹¹ ECJ C-157/07, 23 de Outubro de 2008

³¹² De acordo com PEREIRA. Paula Rosado. *Op. Cit.* p 55: “As sucursais, bem como outros tipos de estabelecimentos estáveis, mesmo quando situados noutra EM, fazem parte integrante da empresa, ou seja, não constituem uma entidade juridicamente distinta. Assim, os resultados das sucursais são parte integrante do resultado da empresa, e mesmo os prejuízos das sucursais estrangeiras são tomados em consideração no EM da empresa de que fazem parte, desde que esse Estado tribute as empresas aí residentes para efeitos fiscais pelo rendimento obtido a nível mundial.”

razões imperiosas de interesse geral. Além disso, também se faz mister que tal medida seja proporcional à realização do objetivo em causa, condizendo com a finalidade prosseguida do próprio regime.³¹³

A este propósito, o Tribunal conclui que a restrição se justifica pela necessidade de salvaguarda da coerência do regime fiscal alemão.³¹⁴ Nestas condições, embora o TJUE considerasse a legislação discriminatória, o princípio da coerência fiscal foi acolhido na medida em que a justificação é que a posição transfronteiriça não estava sujeita a impostos.³¹⁵

A doutrina estabelecida no Acórdão *Bachmann* bem como no Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-300/90) é então restabelecida, já que o Tribunal vislumbra umnexo direto entre a dedutibilidade fiscal, de um lado e a tributação compensatória de outro; também não existindo outro meio que seja assegurado por uma medida menos restritiva do que a que está em causa. Logo,

sobre esta questão, importa observar que o acréscimo das perdas previsto pelo regime fiscal alemão discutido no processo principal não pode ser dissociado da tomada em conta das mesmas num momento anterior. Este acréscimo, no caso de uma sociedade que tem um estabelecimento estável situado noutro Estado, relativamente ao qual o Estado de residência desta sociedade não goza de qualquer poder de tributação, reflecte, com efeito, como observa o órgão jurisdicional de reenvio, uma lógica simétrica. Existia, portanto, umnexo directo, pessoal e material entre os dois elementos do mecanismo fiscal discutido no processo principal, uma vez que o referido acréscimo constituía o complemento lógico da dedução anteriormente concedida.

Pelo o que vimos, após a decisão *Bachmann e Comissão v Bélgica* (C-300/90), o Tribunal deu abertura aos Estados-Membros justificarem um tratamento diferenciado ou uma restrição às liberdades fundamentais estabelecidas pelo Tratado através do argumento da salvaguarda da coerência do regime fiscal. Entretanto, o que aconteceu foi uma justificação “a ver se pega” para restrições e discriminações em sede de tributação direta, invocadas nos processos de reenvio ao TJUE, em que felizmente o Tribunal logo notou esta abertura e passou a adotar um posicionamento onde os Estados-Membros viram-se obrigados a usarem todo o seu engenho judicial para encontrar e provar os pressupostos essenciais nos casos subsequentes.³¹⁶

Retomando ao caso *Krankenheim*, o Tribunal decidiu sem consultar a opinião de um Advogado-geral na medida em que aparentemente, o caso não envolvia uma nova questão de direito; o que foi alvo de crítica por alguns autores pelo raciocínio adotado pelo Tribunal parecer

³¹³ V. Acórdãos *Meilicke*, §27, *Amurta*, §47, aqui já referidos.

³¹⁴ Acórdão *Krankenheim*, §43

³¹⁵ WATTEL, Peter. *Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases*. European Taxation. Vol. 55. N.º 12. IBFD, 2015. p. 548. Neste mesmo sentido, também temos o caso *Oy AA*, já visto.

³¹⁶ ISENBAERT, Mathieu. *Op. Cit.* p. 697

estar revestido de vários problemas.³¹⁷ Neste mesmo sentido, sustentam³¹⁸ que talvez o Tribunal não tenha considerado as consequências do seu raciocínio em relação a incompatibilidade desta decisão com a jurisprudência sustentada anteriormente, embora algum ceticismo em relação à tributação mundial já tenha sido identificado no caso *Schweppes*³¹⁹.

Logo, o Tribunal achou a restrição à liberdade de estabelecimento apropriada ao objetivo prosseguido pelo regime fiscal alemão uma vez que opera em um modo simetricamente perfeito, vez que só deduz perdas que são reintegradas.³²⁰ Ademais, também traz o conceito de simetria, quando alude que a “restrição é adequada para atingir esse objetivo, na medida em que funciona de modo perfeitamente simétrico, visto que só as perdas deduzidas são acrescentadas à matéria colectável.”³²¹

Em *Krankenheim*, o Tribunal assim não tem dificuldades em concluir que a restrição é proporcionada e apropriada, posto que a alegada desvantagem de tributação dos lucros só poderia ocorrer em um caso em que, nos anos anteriores, uma vantagem correspondente já houvesse sido conferido ao mesmo contribuinte.³²²

O Acórdão *Krankenheim* é difícil de interpretar e de ter a certeza do seu impacto nas situações de reportes de prejuízos transfronteiriços³²³, por não haver algumas vezes nenhuma diferença no tratamento entre situações internas e transfronteiriças, destacando que no caso *Krankenheim*, o Tribunal insistiu em diferenciar uma diferença inexistente e cuja inexistência era clara devido ao facto de ambas situações serem taxadas igualmente³²⁴.

³¹⁷ HASLEHNER, W. C. *Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law*. European Taxation. Vol. 64. N.º 1. IBFD, 2010. p. 40

³¹⁸ MONSENEGO, Jérôme. *Op. Cit.* p. 181

³¹⁹ ECJ C-196/04, 12 de Setembro de 2006

³²⁰ PANAYI, Christiana HJI. *Op. Cit.* p. 223

³²¹ Acórdão *Krankenheim*, §44

³²² HASLENER, Werner C. *Op. Cit.* p. 41

³²³ MONSENEGO, Jérôme. *Op. Cit.* p. 208

³²⁴ WATTEL, Peter. *Ibidem*. Neste sentido, ainda acrescenta: “The general statement in *Schumacker* (...) that residents and non-residents are not, as a rule, comparable for direct taxation purposes, is rather striking in itself, as it seems quite obvious that residents and non-residents are comparable in so far as they are subject to the same tax in respect of the same income. The Court’s reasons for distinguishing, as a matter of principle, residents and non-residents (...) do not make sense. Indeed, the only respect in which residents and non-residents do differ, taxwise, is the extent to which they are subject to tax.”

2.11 O Acórdão *Papillon*: o princípio da proporcionalidade

Destacamos o caso *Papillon*³²⁵ como o primeiro julgamento decidido apenas um mês após o caso *Krankenheim*, relativamente a tributação direta e com análise do argumento da coerência do regime fiscal como justificação à uma possível restrição às liberdades fundamentais estabelecidas pelo direito comunitário europeu.

O caso *Papillon* versou sobre um litígio onde a sociedade Papillon, com sede em França, opôs-se ao Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique, vez que este último lhe recusou o benefício do regime de “tributação pelo lucro consolidado”. A tributação pelo lucro consolidado era o regime em que o seu resultado era determinado pela sociedade-mãe calculando a soma algébrica dos resultados de cada uma das sociedades do grupo, de acordo com a legislação francesa vigente à época.³²⁶

Deste modo, a empresa Papillon optou pelo regime de tributação pelo lucro consolidado, constituindo-se como o único sujeito passivo do imposto sobre as sociedades devido pelo resultado consolidado do grupo formado por ela e pelas outras sociedades que detinha, direta ou indiretamente, pelo menos 95% do capital, conforme era a exigência da regulamentação fiscal da França.

Acontece que este benefício lhe foi negado com o fundamento de que a empresa Papillon “não podia constituir um grupo integrado com sociedades detidas indirectamente por intermédio de uma sociedade sediada nos Países Baixos, uma vez que esta última sociedade não estava sujeita ao imposto sobre as sociedades em França por não possuir aí qualquer estabelecimento estável.”³²⁷

Perante a legislação sobre o regime de tributação pelo lucro consolidado, pode-se afirmar que a exclusão da sua aplicação quando uma subfiliar residente seja detida por uma filial não residente, está apto a constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento, ferindo as garantias comunitárias estabelecidas pelo TFUE.

³²⁵ ECJ C-418/07, 27 de Novembro de 2008

³²⁶ Acórdão *Papillon*, §§3-6

³²⁷ *Ibidem*, §8

É neste toante que o Conseil d'État questiona se uma legislação como a que está em apreço pode justificar-se por razões imperiosas de interesse geral, nomeadamente pela necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal.³²⁸

De seguida, o Tribunal passou a análise da eventual justificação pela preservação da coerência do sistema fiscal. Conforme já vimos, para que se configure a necessidade de garantir a coerência de um regime fiscal, há que existir umnexo direto entre a vantagem fiscal e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto.³²⁹ Por conseguinte, num primeiro momento, o Tribunal reconhece a existência deste nexodireto entre as vantagens fiscais e a neutralização das operações internas do grupo.³³⁰

A respeito da neutralização das operações internas do grupo³³¹, vale trazer à baila o esclarecimento feito pela Advogada-geral J. Kokott:

Nos casos até agora decididos, em que a coerência do sistema fiscal era a razão justificativa mais forte, a desvantagem, neste sentido, consistia na imposição de uma compensação, isto é, numa tributação. Pelo contrário, nas circunstâncias do caso vertente, a desvantagem consiste na neutralização de determinadas operações internas do grupo. Nisto não se pode ver a existência de uma imposição fiscal em sentido estrito, visto que as disposições relativas à neutralização não constituem nenhuma cobrança de imposto. Não obstante, deve ser considerada a existência de uma desvantagem fiscal, dado que determinadas operações, como as provisões para a perda de valor das participações, não são tidas em conta, ao contrário do que sucede no caso da tributação independente de uma sociedade. Entre as disposições relativas à neutralização e a integração fiscal há igualmente uma ligação directa, visto que a consolidação dos resultados obtidos pelas diferentes sociedades do grupo fica condicionada a que simultaneamente se assegure que o objectivo prosseguido não seja falseado com a tomada em consideração de determinadas perdas por mais de uma vez.³³²

Com efeito, o Tribunal reconhece que as sociedades residentes beneficiariam das vantagens do regime de tributação pelo lucro consolidado, sendo que no caso da filial ser uma sociedade não residente, as perdas sofridas por esta seriam duplamente compensadas³³³, o que afetaria a coerência do regime fiscal francês³³⁴.

³²⁸ Acórdão *Papillon*, §§12-13

³²⁹ *Ibidem*, §44 e jurisprudência aí referida

³³⁰ *Ibidem*, §50

³³¹ Semelhante situação deu-se no caso *Groupe Steria*, que veremos brevemente.

³³² Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-418/07, *Papillon*, apresentadas em 4 de Setembro de 2008, § 59

³³³ *Ibidem*, §48

³³⁴ V. §21 das Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, ECJ C-282/06, *Jundt*, apresentadas em 10 de Outubro de 2007: "(...) Os Estados-Membros invocaram, em diversas ocasiões, a necessidade de preservar a coerência fiscal, mas o Tribunal de Justiça rejeitou este argumento ao constatar que esse nexo não existia. Mesmo nos muito poucos casos em que o Tribunal de Justiça declarou que, em princípio, podia haver um nexo, rejeitou a

Todavia, num segundo momento, o Tribunal analisa se esta medida é proporcional ao objetivo visado, ou seja, se o mesmo objetivo também não poderia ser atingido por meios menos restritivos da liberdade de estabelecimento, conforme exige a jurisprudência já consolidada nesta matéria.³³⁵ Neste sentido, a coerência deve ser apreciada face à finalidade e à lógica do regime em causa.³³⁶

Sobre esta questão, o Tribunal então reconhece que há medidas menos restritivas à liberdade de estabelecimento para atingir o objetivo de salvaguardar a coerência fiscal.³³⁷ Para isto, afirma o Tribunal que basta que as autoridades nacionais verifiquem a existência de dupla compensação das perdas quando uma sociedade não residente se interpõe entre a sociedade-mãe e as suas filiais, salientando que as dificuldades práticas não podem justificar uma restrição duma liberdade garantida pelo TFUE.³³⁸

De facto, assim como no caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, o argumento da garantia da coerência do sistema fiscal foi aceite, sendo que aqui também foi decidido que a regulamentação nacional não respeitava o princípio da proporcionalidade, onde podemos concluir a partir dos casos já vistos que o princípio da coerência fiscal está proximamente ligada à necessidade de salvaguardar a alocação equilibrada de direitos de tributação.³³⁹

2.12 Breves considerações aos acórdãos proferidos pelo TJUE até os acórdãos *Comissão v Bélgica* (C-250/08) e *Comissão v Hungria* (C-253/09)

O primeiro pronunciamento do Tribunal no âmbito do princípio da coerência dos sistemas fiscais após a decisão em *Papillon*, foi o que originou o Acórdão *STEKO*³⁴⁰. O pedido de decisão prejudicial apresentado ao TJUE teve como causa a oposição do Finanzamt Speyer-

alegada justificação por os governos em causa não terem demonstrado que essa medida nacional era necessária.” Neste sentido, Acórdãos *Schumacker*, *Manninen* e *Meilicke*, aqui já referidos.

³³⁵ V. Acórdãos *Manninen*, §43 e *Amurta*, §47.

³³⁶ Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-418/07, *Papillon*, § 53

³³⁷ Vale acrescentar ao presente caso as seguintes considerações: “As a result of this lack of symmetry arising from the application of the ECJ’s case law, Member States’ courts hesitate to widely apply EC law, especially in cross-border group taxation issues, sometimes referring issues to Luxembourg, and sometimes apply the *Marks & Spencer* ruling on their own.” BROKELIND, Cécile. *The acte clair doctrine arising from the ECJ’s direct tax case law from a Swedish perspective: use or misuse?* DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *Op. Cit.* p. 468

³³⁸ *Ibidem*, §54

³³⁹ LANG, Michael. PISTONE, Pasquale et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 4th edition. Linde, 2016. p.78

³⁴⁰ ECJ C-377/07, 22 de Janeiro de 2009.

Germersheim à STEKO Industriemontage GmbH (a seguir, STEKO) quanto à determinação da base tributável do imposto sobre as atividades produtivas e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas da STEKO relativamente aos anos de 2001 e 2002.

A empresa STEKO tinha sede na Alemanha e em 2001, possuía ações de sociedades não residentes no seu ativo imobilizado com participações inferiores a 10%. Acontece que estas participações foram ignoradas vez que no ano de 2001, a STEKO não pode deduzir o montante correspondente à diminuição dos lucros relativos às suas participações em sociedades não residentes enquanto, por outro lado, a legislação alemã aplicava-se quanto às participações em sociedades residentes.³⁴¹

Um dos argumentos apresentados para justificar uma diferença de tratamento em detrimento das sociedades com participações em sociedades não residentes, foi a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal alemão.

Ora, como bem declarou o Tribunal, além da exigência de haver umnexo direto entre o benefício fiscal e a compensação desse benefício através de uma determinada tributação, esta ligação direta também deve ser estabelecida à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação fiscal em causa.³⁴²

De seguida, o Tribunal assim conclui que um regulamento como o que está em causa não coaduna com a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal, vez que este regulamento não é proporcional à sua finalidade,³⁴³ constituindo assim um obstáculo à livre circulação de capitais.³⁴⁴

Após a decisão ao caso *STEKO*, foi proferido o acórdão *Aberdeen*³⁴⁵. Similarmente à este último, em outros casos também foi recusado o argumento pela preservação da coerência do

³⁴¹ Acórdão *STEKO*, §§13-18

³⁴² *Ibidem*, §§52-53

³⁴³ *Ibidem*, §54: “Ora, no atinente à determinação do rendimento tributável das sociedades residentes que detêm participações em sociedades não residentes, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de ser possível, posteriormente, obter uma isenção das mais-valias realizadas em caso de alienação, na hipótese de ser alcançado um nível suficiente de lucro, não constitui uma consideração de coerência fiscal susceptível de justificar a recusa de dedução imediata das perdas sofridas pelas sociedades que detêm participações em sociedades não residentes (v., por analogia, acórdão Rewe Zentralfinanz, já referido, n.º67).”

³⁴⁴ Neste sentido, WEBER, Dennis Manolito. *European Direct Taxation: Case Law and Regulations 2010*. Second Edition. Kluwer Law International, 2010. p 45: “Such a difference in treatment is not justified by the margin of discretion granted to the Member States for the setting-up of a transitional system in order to bring the national corporation tax system into line with Community law and to remove any possible discrimination. That margin of discretion must always be limited by the respect of fundamental freedoms including, in particular, the free movement of capital.”

³⁴⁵ ECJ C-303/07, 18 de Junho de 2009, §74

sistema fiscal nacional em questão devida a inexistência denexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de uma imposição determinada, conforme exige a jurisprudência assente nesta matéria.³⁴⁶ Estamos a falar então dos acórdãos *Jobra*³⁴⁷, *Glaxo Wellcome*³⁴⁸, *Comissão v Espanha (C-562/07)*³⁴⁹, *Presidente del Consiglio*³⁵⁰, *CIBA*³⁵¹, *Mattner*³⁵², *Dijkman e Dijkman-Lavaleije*³⁵³, *Tankreederei I*³⁵⁴, *Comissão v Portugal (C-493/09)*³⁵⁵ e *Comissão v Alemanha (C-284/09)*³⁵⁶.

Dos julgamentos supracitados, destacamos o Acórdão *Glaxo Wellcome*. Consoante vimos, o TJUE aceitou a necessidade de preservação da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros como justificação para um tratamento discriminatório ou que constituísse um obstáculo às liberdades garantidas pelo Tratado, pela primeira vez no caso *Marks & Spencer*.³⁵⁷

Este tipo de argumentação continuou a ser apresentado³⁵⁸ como no caso *Oy AA*, já aqui referido; e agora no caso *Glaxo Wellcome*, em que se vislumbra que o argumento pela necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder tributário evoluiu de maneira conjunta com outros argumentos de justificação para uma regulamentação possivelmente restritiva ou discriminatória³⁵⁹, a exemplo da própria alegação pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal.

Portanto, em *Glaxo Wellcome*, o Tribunal considerou que a livre circulação de capitais prevalecia sobre a liberdade de estabelecimento desde que a finalidade da legislação nacional que estava em causa, era para prevenir que acionistas residentes em outros Estados-Membros obtivessem uma vantagem fiscal indevida a partir da venda de suas ações e ao mesmo tempo,

³⁴⁶ V. Acórdãos já referidos *Svensson e Gustavsson*, §18 e *Manninen*, §42.

³⁴⁷ ECJ C-330/07, 04 de Dezembro de 2008, §34

³⁴⁸ ECJ C-182/08, 17 de Setembro de 2009, §81

³⁴⁹ ECJ C-562/07, 06 de Outubro de 2009, §65

³⁵⁰ ECJ C-169/08, 17 de Novembro de 2009, §48

³⁵¹ ECJ C-96/08, 15 de Abril de 2010, §47

³⁵² ECJ C-510/08, 22 de Abril de 2010, §54

³⁵³ ECJ C-233/09, 01 de Julho de 2010, §57

³⁵⁴ ECJ C-287/10, 22 de Dezembro de 2010, §25

³⁵⁵ ECJ C-493/09, 6 de Outubro de 2010, §37

³⁵⁶ ECJ C-284/09, 20 de Outubro de 2011, §92

³⁵⁷ HELMINEN, Marjaana. *Op.Cit.* p 129

³⁵⁸ A preservação pela repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros também foi utilizado como argumento para uma restrição às liberdades fundamentais estabelecidas pelo TFUE ou para justificar um tratamento discriminatório nos casos *Lidl* (ECJ C-414/06), *Société de Gestion Industrielle (SGI)* (ECJ C-311/08) e *X Holding* (C-337/08).

³⁵⁹ HELMINEN, Marjaana. *Ibidem*.

com o objetivo de exercer a liberdade de estabelecimento ou mesmo que fosse através do resultado do exercício desta liberdade.³⁶⁰

Como consequência, o Tribunal rejeita o argumento pela preservação da coerência do sistema fiscal, por entender que não havia um vínculo direto, na medida em que a legislação em causa impossibilitava o sócio de deduzir dos seus lucros tributáveis as perdas referentes à amortização parcial das participações detidas na sociedade residente, sendo que ao mesmo tempo, a diminuição do valor das participações resultante da distribuição do lucro não era compensada por uma vantagem fiscal.³⁶¹

Contudo, o Tribunal admite que esta situação é “susceptível de comprometer o direito dos Estados-Membros de exercerem a sua competência fiscal relativamente às atividades realizadas no seu território e de pôr em causa uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros”³⁶², conforme foi igualmente decidido no Acórdão *Marks & Spencer*.

Em seguida, no Acórdão *Comissão v Alemanha (C-269/07)*³⁶³ há uma repetição da doutrina consolidada do caso *Wielockx*³⁶⁴, que é a de que “uma vez que a coerência fiscal é assegurada pelas convenções bilaterais contra a dupla tributação concluídas por este Estado com outros Estados-Membros, a República Federal da Alemanha não pode invocar utilmente tal justificação”³⁶⁵, uma vez que a convenção bilateral neste caso assegura a repartição de poderes tributários entre os Estados-Membros.³⁶⁶

Já no Acórdão *Comissão v Itália (C-540/07)*³⁶⁷, a alegação pela preservação da coerência do regime fiscal italiano foi afastado pelo Tribunal por no litígio haver comparações de regimes e situações que não são comparáveis.³⁶⁸

Nas palavras do Advogado-geral Paolo Mengozzi nas suas Conclusões no caso *Amurta*, já referido:

³⁶⁰ SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*. In Germany, The UK and The EU. Vol. 98. Series on International Tax Law, Michael Lang (Ed). Linde, 2016. p. 112

³⁶¹ Acórdão *Glaxo Wellcome*, §80

³⁶² *Ibidem*, §82

³⁶³ ECJ C-269/07, 10 de Setembro de 2009

³⁶⁴ V. Acórdão *Wielockx*, §25.

³⁶⁵ Acórdão *Comissão v Alemanha (C-269/07)*, §113

³⁶⁶ Ainda que não houvesse a convenção bilateral celebrada entre a República Federal da Alemanha e outros Estados-Membros, na opinião do Advogado-Geral Ján Mazák nas suas conclusões, não existia umnexo direto entre a desvantagem fiscal e a sua compensação através de uma tributação no caso em apreço. V. Conclusões do Advogado-Geral Ján Mazák, ECJ C-269/07, *Comissão v Alemanha*, apresentadas em 31 de Março de 2009, §104

³⁶⁷ ECJ C-540/07, 19 de Novembro de 2009

³⁶⁸ Acórdão *Comissão v Itália (C-540/07)*, §§ 43, 56. Para maiores esclarecimentos, v. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-540/07, *Comissão v Itália*, apresentadas em 16 de Julho de 2009, §§61-63

(...) No entanto, o Tribunal de Justiça restringiu consideravelmente o conceito de coerência fiscal e reconheceu, em jurisprudência constante, que tal exigência justifica uma medida restritiva das liberdades fundamentais quando estejam reunidas três requisitos distintos: a) a existência de um nexo directo entre a concessão do benefício fiscal e a respectiva compensação mediante cobrança fiscal, b) a efectuação da dedução e da cobrança no âmbito da mesma imposição e c) a sua aplicação ao mesmo contribuinte.³⁶⁹

Vale também trazer à nossa apreciação o Acórdão *National Grid Indus BV*³⁷⁰, que decide sobre o litígio entre a sociedade de direito neerlandês National Grid Indus BV (a seguir, National Grid Indus), com sede social nos Países Baixos, de um lado, e o Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/Kantoor Rotterdam, por outro; relativamente à tributação das mais-valias latentes atinentes aos ativos da sociedade National Grid Indus, quando da transferência da sede da sua direção efetiva para o Reino Unido.

É alegado que uma legislação nacional como a que está em apreço, é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.³⁷¹ Neste sentido, o Tribunal afirma que “é só a determinação do montante do imposto no momento da transferência da sede de direcção efectiva de uma sociedade, e não a sua cobrança imediata, que se pode considerar que não ultrapassa o necessário para a realização desse objectivo.”³⁷².

Deste modo,

(...) a cobrança diferida do referido imposto não põe em causa o nexo existente, na legislação neerlandesa, entre, por um lado, o benefício fiscal representado pela isenção concedida às mais-valias latentes atinentes aos elementos do activo enquanto a sociedade auferir lucros tributáveis no Estado-Membro em causa e, por outro, a compensação do referido benefício com um encargo fiscal que é determinado no momento em que a sociedade em causa deixa de auferir esses lucros.³⁷³

Nas palavras da Advogada-geral Juliane Kokott, o argumento da necessidade de preservação da coerência do sistema fiscal neerlandês é válida, vez que é adequada para a tributação de regularização final.³⁷⁴

Não obstante, no presente caso os objetivos da coerência fiscal e da repartição equilibrada do poder de tributação coincidem, vez que na medida em que os Países Baixos, devida a

³⁶⁹ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-379/05, *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007, §60

³⁷⁰ ECJ C-371/10, 29 de Novembro de 2011.

³⁷¹ Acórdão *National Grid Indus*, §79

³⁷² *Ibidem*, §81

³⁷³ *Ibidem*, §82

³⁷⁴ Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-371/10, *National Grid Indus*, apresentadas em 8 de Setembro de 2011, §100

transferência, deixassem de poder tributar as mais-valias latentes produzidas no período em que a National Grid Indus tivesse a sua residência fiscal em território neerlandês, não seria possível uma tributação coerente; devendo então, a necessidade pela a preservação da coerência ser apreciada à luz deste.³⁷⁵

O Tribunal, por outro lado, entende que a imposição de uma cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias latentes atinentes a elementos do património de uma sociedade que transfere a sede da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, a ser feita imediatamente no próprio momento da referida transferência, é desproporcionada.³⁷⁶

Vemos, desta forma, que os Estados-Membros continuaram na tentativa de justificar um tratamento de natureza restritiva por parte dos seus regimes fiscais através da salvaguarda da coerência fiscal, ainda que tenham havido poucos casos em que esse argumento tenha sido válido. Por outro lado, apesar do posicionamento rígido do Tribunal na aceitação do referido argumento, a jurisprudência veio a reconhecer novamente o fundamento de uma medida restritiva como necessária para garantir a coerência fiscal do sistema nacional em causa, conforme veremos de seguida.

2.13 Os Acórdãos *Comissão v Bélgica* (C-250/08) e *Comissão v Hungria* (C-253/09)

Os acórdãos *Comissão v Bélgica* (C-250/08)³⁷⁷ e *Comissão v Hungria* (C-253/09)³⁷⁸ foram decididos no mesmo dia e no mesmo sentido.

No caso *Comissão v Bélgica* (C-250/08), a Comissão das Comunidades Europeias entra com um pedido ao TJUE para que declarasse que o Reino da Bélgica não estava a cumprir com as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, no tocante à legislação nacional que previa que para o cálculo de um benefício fiscal no ato da compra de um imóvel que se destina a ser uma nova residência principal, só se pode ser levado em consideração o montante dos direitos de registo pagos no ato da compra de uma residência principal anterior quando esta última se situar na Região da Flandres e não no caso de situar num Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica.

³⁷⁵ *Ibidem.*

³⁷⁶ Acórdão *National Grid Indus*, §85

³⁷⁷ ECJ C-250/08, 1 de Dezembro de 2011

³⁷⁸ ECJ C-253/09, 1 de Dezembro de 2011

As autoridades belgas alegaram que o regime fiscal em controvérsia não constituía uma infração ao Tratado na medida que permitia assegurar a coerência do sistema fiscal belga.³⁷⁹ Por seu lado, a Comissão afirma que já é jurisprudência assente que para que esta justificação seja aceite, há que se demonstrar a existência de umnexo direto entre o benefício fiscal em causa e a sua compensação através de determinado tributo, o que no caso em questão referida relação não existe entre a aquisição da primeira residência principal e os direitos de registo correspondentes e a aquisição da segunda e os direitos de registo cobrados nessa ocasião.³⁸⁰

De seguida, o Tribunal ao analisar o argumento da necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal belga, conclui pela existência do nexodireto entre benefício fiscal e o tributo inicial, sendo que está em causa o mesmo contribuinte e a mesma tributação, lembrando que apenas estas duas últimas condições já foram consideradas suficientes para determinar a existência do nexo,³⁸¹ conforme se aufere do Acórdão *Krankenheim*.³⁸²

De acordo com o que vimos no Acórdão *Papillon*, para além de haver o nexodireto entre a dedutibilidade do benefício fiscal e a sua compensação através de um tributo; a legislação em causa também deve respeitar o princípio da proporcionalidade³⁸³, isto é, para que uma restrição às liberdades fundamentais estabelecidas pelo Tratado seja justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional, é necessário que a medida seja adequada e proporcionada à luz do objetivo prosseguido.

A este respeito, o Tribunal conclui que a medida restritiva em apreço é completamente proporcionada ao objetivo visado, vez que funciona perfeitamente simétrico e o regime controvertido conserva o seu caráter de benefício fiscal e não se assemelha a uma isenção dissimulada.³⁸⁴

Destaca-se que esta decisão foi proferida pelo Tribunal sem a consulta a opinião de um Advogado-geral, vindo as conclusões da Advogada-geral Eleanor Sharpston serem apresentadas

³⁷⁹ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), §7

³⁸⁰ *Ibidem*, §18

³⁸¹ *Ibidem*, §76

³⁸² Acórdão *Krankenheim*, §42

³⁸³ Neste sentido, v. aqui já referida as Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, ECJ C-418/07, *Papillon*, apresentadas em 4 de Setembro de 2008.

³⁸⁴ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-250/08), §§79-82

meses depois,³⁸⁵ não tendo influenciado todavia o resultado do Acórdão *Comissao v Bélgica* (C-250/08).

Por sua vez, o caso *Comissão v Hungria* (C-253/09) versou sobre o pedido da Comissão das Comunidades Europeias ao Tribunal de Justiça para que este declarasse que a República da Hungria não cumpriu as suas obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, quando aplicava um tratamento diferente à aquisição, em seu território, de um imóvel que se destina a ser uma residência principal, na sequência da venda de outro bem desse tipo, conforme o bem vendido estivesse situado na Hungria ou no território de outro Estado-Membro.

Ao analisar a invocação da justificação pela necessidade da preservação da coerência do regime fiscal, o Tribunal parte da verificação do pressuposto essencial e primordial à configuração desta razão imperiosa de interesse geral: a relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinado tributo, conforme estabelecido na doutrina *Bachmann*.

Neste contexto, o Tribunal conclui por haver um nexo direto entre o benefício fiscal concedido e o tributo inicial, na medida em que só podem gozar do benefício fiscal de ser tributado apenas parte dos recursos investidos na aquisição de um património que ainda não foi objeto de tributação (diferença entre o valor de mercado do bem adquirido e o do bem vendido), aqueles que já pagaram o imposto controvertido na aquisição de um bem semelhante.³⁸⁶

Acrescenta-se a referência que o Tribunal faz ao Acórdão *Krankenheim*, já aqui referido, para reafirmar a existência do nexo direto posto que se está diante do mesmo imposto e do mesmo contribuinte; condições suficientes para estabelecer a relação entre benefício fiscal concedido e a sua compensação através de uma carga fiscal.³⁸⁷

Todavia, a existência do nexo direto não é o único pressuposto que deve ser verificado pelo Tribunal. Daqui decorre portanto, que se deve observar se esta medida restritiva, capaz de ferir as liberdades de circulação de pessoas e de estabelecimento, é proporcional à finalidade prosseguida.

A este respeito, o Tribunal conclui que o objetivo da regulamentação em causa é evitar a dupla tributação do capital investido na compra da casa da residência anterior, quando vendida

³⁸⁵ Cfr. Conclusões da Advogada-Geral Eleanor Sharpston, ECJ C-250/08, *Comissao v Bélgica*, apresentadas em 21 de Julho de 2011.

³⁸⁶ Acórdão *Comissão v Hungria* (C-253/09), §§73-74

³⁸⁷ *Ibidem*, §77

de novo.³⁸⁸ Resulta assim no caso *Comissão v Hungria* (C-253/09) que a República da Hungria não violou as obrigações que lhe são atribuídas por força do direito comunitário por estar em causa uma regulamentação necessária para garantir a coerência do sistema fiscal húngaro.

Em verdade, nos últimos anos o Tribunal de Justiça passou da abordagem da não discriminação para não restrição³⁸⁹, sem contudo abandonar a primeira³⁹⁰. As medidas restritivas são aplicadas indiscriminadamente a todas as pessoas, mas ao mesmo tempo, podem ferir o mercado interno da União Europeia.³⁹¹ Certo é que a alegação de algumas justificações para estes cenários utilizadas pelos Estados-Membros falharam, como a perda de receitas fiscais;³⁹² entretanto, outras como a preservação da coerência do sistema fiscal nacional e a repartição equilibrada dos poderes tributários, ganharam espaço.

Nos presentes casos, vimos que estavam em apreço regulamentações fiscais capazes de ferir as liberdades fundamentais protegidas pelo Tratado. Resulta de ambos julgamentos um raciocínio análogo ao aplicado na jurisprudência *Krankenheim*, como a simetria da regulamentação em causa e o entendimento de haver o nexo direto por ser o mesmo contribuinte e a mesma tributação, o que nos leva a concluir que houve aqui uma confirmação de um novo molde ao teorema *Bachmann*.

2.14 As decisões do TJUE nos anos 2012 – 2013

2.14.1 *Santander Asset Management SGIIC*

O presente processo³⁹³ teve origem no pedido que opunha organismos de investimento coletivo em valores mobiliários (OICVM) não residentes às autoridades fiscais francesas, a propósito de uma retenção na fonte efetuada sobre os dividendos de origem nacional distribuídos aos referidos OICVM.

Foi alegado que a regulamentação nacional francesa estabelece uma diferença de tratamento fiscal em relação às OICVM não residentes, vez que os dividendos de origem

³⁸⁸ *Ibidem*, §81

³⁸⁹ “Non-discrimination to the non-restriction approach”.

³⁹⁰ PANAYI, Christiana HJI. *Op. Cit.* p. 152

³⁹¹ *Ibidem*.

³⁹² *Ibidem*, p. 154

³⁹³ ECJ C-338/11, 10 de Maio de 2012

francesa que estes organismos recebem estão sujeitos a uma retenção na fonte, e sendo que os dividendos da mesma origem pagos a OICVM residentes não são sujeitos a referida retenção.³⁹⁴

Um tratamento fiscal como o que está em causa pode estar a restringir a liberdade de circulação de capitais, podendo entretanto, ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral. Neste sentido, o Governo francês justifica a sua regulamentação fiscal pela necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais e a preservação da coerência do regime fiscal nacional.³⁹⁵

No que diz respeito ao argumento da salvaguarda da coerência do regime fiscal em causa, o Tribunal afasta a sua existência na medida em que não existe nexos direto entre “a isenção da retenção na fonte dos dividendos de origem nacional recebidos por um OICVM residente e a tributação dos referidos dividendos enquanto rendimentos dos detentores de participações do dito OICVM.”³⁹⁶

2.14.2 *Comissão v Espanha* (C-269/09)

No caso *Comissão v Espanha* (C-269/09)³⁹⁷, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao TJUE que declare que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, na medida em que mantém em vigor uma legislação com uma disposição que obriga a que os contribuintes que transfiram a sua residência para o estrangeiro incluam todos os rendimentos não imputados na base tributável do último exercício fiscal durante o qual tenham sido considerados contribuintes residentes.

Neste aspeto, o Tribunal analisa se a diferença de tratamento resultante da legislação espanhola, entre as pessoas que pretendam transferir a sua residência para outro Estado-Membro e as que permanecem em Espanha, pode ser justificada pela necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal em causa.³⁹⁸ Nestas condições, o Reino de Espanha afirma que a legislação nacional em causa garante a coerência fiscal na medida em que ao conferir a

³⁹⁴ Acórdão *Santander Asset Management SGIC*, §7

³⁹⁵ *Ibidem*, §46

³⁹⁶ *Ibidem*, §53

³⁹⁷ ECJ C-269/09, 12 de Julho de 2012

³⁹⁸ Acórdão *Comissão v Espanha* (C-269/09), §63

possibilidade de diferir o pagamento do imposto correspondente a rendimentos já obtidos com base na garantia de pagamento que constitui, “para a Administração Fiscal, o facto de o contribuinte residir no território espanhol e estar, por conseguinte, sujeito de modo direto e efetivo ao poder desta Administração. O desaparecimento desta sujeição direta e efetiva justifica a perda da vantagem fiscal que constitui a possibilidade de diferir o pagamento do imposto.”³⁹⁹

O Tribunal afasta completamente este argumento⁴⁰⁰, afirmando que o nexo direto entre a vantagem fiscal representada pela possibilidade de imputar os rendimentos a vários períodos de tributação e, por outro lado, a compensação desta vantagem através de um encargo fiscal qualquer, não foi demonstrado pelo Reino de Espanha⁴⁰¹.

2.14.3 *DI. VI. Finanzaria di Diego della Valle & C.*

No caso *DI. VI. Finanzaria di Diego della Valle & C.*⁴⁰² teve em causa o pedido onde a sociedade de direito italiano com sede estatutária em Itália *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle * C. SapA* (a seguir *DIVI*), opôs-se à Administração Fiscal luxemburguesa a respeito da retirada da redução do imposto sobre a fortuna da qual a sociedade se beneficiava, devido à transferência da sede da sociedade para um Estado-Membro diferente do Grão-Ducado do Luxemburgo.

A sociedade *DADV* é uma sociedade constituída segundo o direito luxemburguês, tendo em Outubro de 2006 transferido a sua sede social no Luxemburgo para a Itália. Em Dezembro deste mesmo ano, a sociedade *DIVI* absorveu a *DADV* por fusão e solicitou na qualidade de sucessora da *DADV*, para o período durante o qual esta foi contribuinte no Luxemburgo, ao abrigo da legislação luxemburguesa, a redução do imposto sobre a fortuna devido pela referida sociedade relativamente aos exercícios de 2005 e 2006, tendo a Administração Fiscal luxemburguesa indeferido o pedido.⁴⁰³

³⁹⁹ *Ibidem*, §83

⁴⁰⁰ O Tribunal também não acolhe o argumento pela salvaguarda da coerência do regime fiscal espanhol, por este argumento estar relacionado à repartição equilibrada do poder de tributação, justificativa também invocada pelo Reino de Espanha; sendo que no litígio não ficou demonstrado que nenhum outro Estado-Membro pretendia se beneficiar da competência que lhe permitiria tributar os rendimentos em Espanha. *Cfr. Acórdão Comissão v Espanha* (C-269/09), §86

⁴⁰¹ *Ibidem*, §87

⁴⁰² ECJ C- 380/11, 6 de Setembro de 2012

⁴⁰³ Acórdão *DI. VI. Finanzaria di Diego della Valle & C.*, §§10-16

Uma legislação como a que está em apreço pode resultar numa restrição da liberdade estabelecimento, só podendo ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, como a salvaguarda da coerência do regime fiscal desde que a medida seja adequada para objetivo prosseguido e que seja uma medida proporcional.

A este respeito, o Tribunal não acolhe a justificação pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal em causa, uma vez que não existe o nexo direto entre a concessão de uma redução de imposto sobre a fortuna a uma sociedade que preencha os requisitos da legislação nacional vigente, e as receitas suplementares em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e de imposto comercial sobre o lucro de exploração durante os anos de manutenção da reserva prevista na lei luxemburguesa.⁴⁰⁴

2.14.4 *Comissão v Finlândia* (C-342/10)

No litígio *Comissão v Finlândia* (C-342/10)⁴⁰⁵ foi apresentado ao TJUE um pedido da Comissão Europeia para que o Tribunal declarasse que a República da Finlândia não cumpriu as suas obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, ao manter em vigor uma regime de tributação discriminatório sobre os dividendos pagos a fundos de pensão aos não residentes.

Na legislação finlandesa, enquanto os fundos de pensão aos residentes estejam sujeitos, relativamente aos dividendos que receberam, a uma taxa e imposto que ascende a 19,5% e estão autorizados a deduzir fiscalmente os montantes aprovisionados, levando a isenção de imposto os referidos dividendos; nos fundos de pensão aos não residentes, os dividendos recebidos estão sujeitos a uma taxa de imposto de no máximo 15%, de acordo com as convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, ou a uma taxa de 19,5% conforme a legislação nacional, sem que lhes seja autorizado a possibilidade de deduzir fiscalmente esses mesmos montantes aprisionados, mesmo que sejam considerados despesas diretamente ligadas ao rendimento em causa pelas regras finlandesas.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ *Ibidem*, §48

⁴⁰⁵ ECJ C-342/10, 8 de Novembro de 2012

⁴⁰⁶ Acórdão *Comissão v Finlândia* (C-342/10), §§24-25

Por conseguinte, a República da Finlândia alega que a diferença de tratamento entre residentes e não residentes se deve a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal, sendo referido argumento não acolhido pelo Tribunal na medida em que não é provado que a vantagem fiscal concedida aos fundos de pensão aos residentes é compensada através de determinada imposição fiscal, não ficando assim preenchido o requisito do nexo direto.⁴⁰⁷

2.14.5 *Test Claimants in the FII Group Litigation*

Diferentemente dos julgamentos até aqui referidos, o Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁴⁰⁸ diz respeito ao pedido de esclarecimentos relativamente ao Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, de 12 de Dezembro de 2006⁴⁰⁹, portanto, já aqui explanado.

2.14.6 *Argenta Spaarbank*

O caso *Argenta Spaarbank*⁴¹⁰ teve como origem no litígio onde o Argenta Spaarbank NV (a seguir Argenta) opôs-se ao Belgische Staat (Administração belga), em relação ao cálculo da dedução relativamente ao capital de risco a título do exercício de tributação correspondente ao ano de 2008.

A dedução relativa ao capital de risco, de acordo com a legislação belga, consistia em deduzir da matéria coletável do imposto das sociedades uma percentagem dos capitais próprios da sociedade em causa. Ocorre que o Argenta era uma sociedade residente na Bélgica, e aí sujeita ao imposto sobre as sociedades mas com um estabelecimento estável nos Países Baixos, cujos rendimentos estavam isentos na Bélgica, por força de uma convenção bilateral para evitar a dupla tributação celebrada entre a Bélgica e os Países Baixos.

A este respeito, em 2008 foi calculado o imposto sobre as sociedades para o referido exercício fiscal a pagar pelo Argenta, sem contudo, ter sido levado em conta o valor líquido dos

⁴⁰⁷ *Ibidem*, §§49-52

⁴⁰⁸ ECJ C-35/11, 13 de Novembro de 2012

⁴⁰⁹ ECJ C-446/04, já aqui referido. V. item 2.7 deste trabalho.

⁴¹⁰ ECJ C-350/11, 4 de Julho de 2013

ativos do estabelecimento estável do Argenta localizado nos Países Baixos para a determinação do capital de risco que servia de base à dedução relativa ao capital de risco.⁴¹¹

Esse tratamento desvantajoso e capaz de restringir a liberdade de estabelecimento, foi justificada pelo Governo belga como necessário para assegurar a coerência do sistema fiscal nacional.⁴¹²

Por conseguinte, o Tribunal esclarece que a recusa de ter em conta os ativos dos estabelecimentos estáveis situados num Estado-Membro que não o Reino da Bélgica e cujos rendimentos são isentos de tributação na Bélgica por força de uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação não pode ser justificada para salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional, vez que não existenexo direto entre o benefício calculado tendo em conta os ativos e a posterior tributação do rendimento gerado pelos referidos ativos.⁴¹³

2.14.7 *Welte*

O processo de reenvio prejudicial *Welte*⁴¹⁴ foi apresentado onde Y. Welte, viúvo de uma nacional suíça e falecida na Suíça, opoem-se ao Finanzamt Velbert relativamente ao cálculo do imposto sobre as sucessões relativo a um terreno edificado situado em Düsseldorf na Alemanha, de que a autora da sucessão possuía a propriedade.

F. I. Welte-Schenkel nasceu na Alemanha, mas passou a ter a nacionalidade suíça após o seu casamento com Y. Welte, nacional suíço, sendo este o seu único herdeiro. Y. Welte apresentou reclamação ao Finanzamt Velbert com vista a beneficiar-se de um abatimento de 500.000 euros, previsto pela legislação alemã em favor do cônjuge, quando a sucessão diz respeito a pelo menos um residente, alegando para isto que havia uma violação a livre circulação de capitais ao haver um tratamento desigual entre residentes e não residentes.⁴¹⁵

A partir daí, o Governo alemão alega que a legislação nacional controvertida respeita ao princípio da coerência fiscal posto que “no regime da sujeição parcial, a vantagem da base de tributação reduzida é compensada pelo inconveniente resultante de um abatimento reduzido, ao

⁴¹¹ Acórdão *Argenta Spaarbank*, §14

⁴¹² *Ibidem*, §§34-36

⁴¹³ *Ibidem*, §§46-49

⁴¹⁴ ECJ C-181/12, 17 de Outubro de 2013

⁴¹⁵ Acórdão *Welte*, §§10-11

passo que, no regime da sujeição integral, a vantagem de um abatimento superior é compensada pelo inconveniente que resulta de uma base de tributação mais ampla.”⁴¹⁶.

O Tribunal conclui por esta argumentação não poder ser acolhida, vez que a vantagem fiscal resultante da aplicação de um abatimento à taxa máxima sobre a base tributável, no Estado-Membro em cujo território se situa o bem imóvel objeto de uma sucessão e quando essa sucessão envolva pelo menos um residente desse Estado, não é compensada, por outro lado, nesse mesmo Estado por nenhuma liquidação a título de imposto sobre as sucessões.⁴¹⁷

2.14.8 K

A primeira vista o Acórdão *Argenta* e o Acórdão *K*⁴¹⁸ surgem da mesma problemática, mas possuem resultados completamente diferentes.⁴¹⁹

O caso *K* versa sobre o pedido de decisão prejudicial com base num processo demandado por K, sujeito passivo do imposto sobre o rendimento na Finlândia, a título principal, respeitante à recusa da administração fiscal finlandesa em permitir-lhe deduzir as perdas sofridas aquando da alienação de um bem imóvel localizado em França dos seus rendimentos tributados na Finlândia.

K não recebeu rendimentos em França dos quais poderia deduzir essa perda, e tampouco adquiriu no mesmo ano da venda do imóvel, outro bem em França que lhe permitisse compensar as referidas perdas. Ao mesmo tempo, neste mesmo ano K recebeu na Finlândia mais-valias provenientes da cessão de valores mobiliários tributados na Finlândia, onde pediu então para poder compensar com a perda relativa à venda do bem imóvel francês.

Neste toante, o Governo finlandês argumenta que a regulamentação nacional em causa é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal vez que tem como base o tratamento simétrico dos benefícios e das perdas, esclarecendo ao mesmo tempo que na Finlândia, os rendimentos do trabalho e os rendimentos de capital são separadamente tratados,

⁴¹⁶ *Ibidem*, §58

⁴¹⁷ *Ibidem*, §59

⁴¹⁸ ECJ C-322/11, 7 de Novembro de 2013

⁴¹⁹ NEYT, R. PEETERS, S. *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K*. Volume 23. Issue 2. EC Tax Review, 2014. p. 64

sendo os primeiros sujeitos a uma taxa de tributação progressiva e os rendimentos de capital, a uma taxa única.⁴²⁰

Assim, o Tribunal passa a analisar se uma regulamentação como a que está em causa e que pode ser capaz de ferir às liberdades fundamentais estabelecidas pelo Tratado, pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, como a necessidade de preservar a coerência fiscal conforme invocado pelo Governo finlandês.

Ressalta o Tribunal que em virtude da existência de uma convenção bilateral entre a França e a Filândia no sentido de evitar a dupla tributação, a Filândia não se beneficia do direito de tributar os benefícios da alienação de um imóvel sito em França obtidos por um contribuinte residente na Filândia, conduzindo desta forma a que os benefícios provenientes da alienação de bens móveis localizados em França escapem a qualquer modo de tributação na Filândia e, ainda, tampouco são tributados nem de outro modo são tidos em conta nesse Estado-Membro.⁴²¹

É afirmado pelo Tribunal que nestas condições, vislumbra-se o nexos direto na medida em que é objeto o mesmo contribuinte e o mesmo imposto, sendo para isso havendo relação direta entre vantagem fiscal, que se traduz na tomada em consideração das perdas geradas por um investimento de capital, e a tributação dos benefícios provenientes do referido investimento.⁴²²

Invocando ademais a lógica simétrica⁴²³ estabelecida pela jurisprudência em *Krankenheim*, e depois confirmada em *Comissão v Bélgica* (C-250/08) e *Comissão v Hungria* (C-253/09) já aqui estudados, o Tribunal conclui que a legislação finlandesa é justificada pelo princípio da coerência fiscal⁴²⁴.

Conforme vimos no Acórdão *Papillon*, além do nexos direto entre a vantagem fiscal e a sua compensação através de uma tributação, há que se verificar se uma legislação como a finlandesa, respeita o princípio da proporcionalidade. Por conseguinte, o Tribunal conclui que a medida nacional em causa não ultrapassa o que é necessário para a realização dos seus objetivos na medida em que “resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um Estado-Membro não pode ser obrigado a ter em conta, para fins de aplicação da sua legislação fiscal, as consequências eventualmente desfavoráveis que decorrem da particularidades de uma

⁴²⁰ Acórdão *K*, §64

⁴²¹ *Ibidem*, §67

⁴²² *Ibidem*, §69

⁴²³ *Ibidem*, §68

⁴²⁴ *Ibidem*, §71

regulamentação de outro Estado”⁴²⁵ a um, neste caso, imóvel situado no território deste último Estado e pertencente a um contribuinte residente no primeiro Estado.

Temos no caso *K*, portanto, a repercussão do entendimento jurisprudencial visto pela primeira vez no caso *Krankenheim*, com o resultado prático da aceitação do princípio da coerência fiscal como justificação de uma legislação nacional restritiva.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia mostrou que uma justificação com base no princípio da coerência fiscal é aplicado muito restritamente e apenas aceita quando a integridade de um sistema fiscal nacional de um Estado-Membro está em causa devida a existência de uma relação direta existente entre uma vantagem fiscal e uma compensação desta vantagem.⁴²⁶

2.15 As decisões do TJUE nos anos 2014 – 2015

2.15.1 *Comissão v Bélgica* (C-296/12)

O processo *Comissão v Bélgica* (C-296/12)⁴²⁷ fundamentou-se no pedido feito pela Comissão Europeia ao Tribunal para que este declarasse que o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, ao aprovar e manter em vigor a redução do imposto para as contribuições pagas no âmbito de uma poupança-reforma, sendo que essa redução só se aplica aos pagamentos a instituições ou a fundos sediados na Bélgica.

A Comissão Europeia alega que uma disposição como a que está em causa pode ser um entrave a livre prestação de serviços e de circulação de capitais, não podendo ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal belga⁴²⁸. A este respeito, o Governo belga esclarece que existe uma simetria no regime nacional em causa na medida em “que prevê que os rendimentos das poupança-reforma são tributados se os pagamentos efetuados no âmbito das mesmas tiverem dado lugar a uma redução de imposto, mas estão isentos se não houver essa redução.”⁴²⁹.

⁴²⁵ *Ibidem*, §79

⁴²⁶ NEYT, R. PEETERS, S. *Op. Cit.* p. 75

⁴²⁷ ECJ C-296/12, 23 de Janeiro de 2014

⁴²⁸ Acórdão *Comissão v Bélgica* (C-296/12), §§17-19

⁴²⁹ *Ibidem*, §34

Nesta vertente, o Tribunal sublinha que há de facto um nexo entre, de um lado, a redução de imposto a que as contribuições pagas a título de uma poupança-reforma podem dar direito e, do outro lado, a tributação dos rendimentos desta.⁴³⁰ Todavia, o Tribunal expõe que o fator suscetível de interferir na coerência do regime fiscal belga é a transferência de residência do sujeito passivo entre a data do pagamento de contribuições a título de uma poupança-reforma e o recebimento dos rendimentos desta, e não o facto de a instituição financeira gestora de pensões estar situada em um diferente Estado-Membro.⁴³¹

A verdade é que o Reino da Bélgica se vê privado do poder de tributar esses rendimentos caso tenha celebrado uma convenção contra a dupla tributação com o Estado-Membro para o qual é transferida a residência do sujeito passivo, na medida que a convenção prevê que as pensões e outras remunerações similares só são tributáveis no Estado de residência do beneficiário das mesmas.⁴³²

Consequentemente, o Tribunal não acolhe o argumento da necessidade de preservar a coerência do regime fiscal belga, na medida em que a abertura de uma conta de poupança-reforma numa instituição financeira com sede em outro Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica não é passível de prejudicar a coerência do referido regime.⁴³³

2.15.2 *Bouanich*

O caso *Bouanich*⁴³⁴ diz respeito ao pedido apresentado ao TJUE onde M. Bouanich, com domicílio fiscal em França, opõe-se ao directeur des services fiscaux de la Drôme (diretor dos Serviços Fiscais de Drôme), na medida em que esta última recusou a incluir retenção na fonte paga na Suécia por M. Bouanich no montante total dos impostos diretos tomados em consideração para o cálculo de uma limitação do imposto em função dos rendimentos.

M. Bouanich era acionista da Ratos AB, uma sociedade cotada em Bolsa e com sede na Suécia. Os rendimentos que M. Bouanich recebeu a título de dividendos pagos pela Ratos AB

⁴³⁰ *Ibidem*, §35

⁴³¹ *Ibidem*, §37

⁴³² *Ibidem*, §38

⁴³³ *Ibidem*, §§39-40

⁴³⁴ ECJ C-375/12, 13 de Março de 2014

foram objeto de retenção na fonte na Suécia, conforme previa a convenção celebrada para evitar a dupla tributação entre a Suécia e a França.

Assim, tendo em vista a recusa pelo diretor de Serviços Fiscais de Drôme em incluir no impostos a ter em conta para o cálculo do escudo fiscal, o montante dos créditos de impostos correspondentes à retenção na fonte feita sobre os seus dividendos na Suécia, M. Bouanich faz o mesmo pedido agora ao Tribunal Administratif de Grenoble, decidindo este suspender a instância e submeter o litígio à análise do Tribunal de Justiça da União Europeia.⁴³⁵

O Governo francês esclarece que o escudo fiscal “destina-se a evitar que os impostos diretos tenham caráter confiscatório ou façam recair sobre uma categoria de contribuintes uma carga excessiva em relação à sua capacidade contributiva.”⁴³⁶. Neste sentido, o Governo francês invoca a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal em causa, posto que há um nexo direto entre a restituição ao contribuinte da parte dos impostos pagos em França que excede os limites estipulados pela legislação francesa, e a compensação desse benefício fiscal com os impostos diretos que o contribuinte pagou em França.⁴³⁷

Contudo, o Tribunal conclui por não existir de facto um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a cobrança de determinado imposto, na medida em que a vantagem fiscal em causa não é concedida de forma correlativa a um determinado imposto cobrado, mas somente se o montante pago por todos os impostos em causa ultrapassar os limites estabelecidos pela legislação controvertida.⁴³⁸ Com efeito, o Tribunal não aceita o argumento pela necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal em causa.

2.15.3 *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*

É importante trazer para a nossa apreciação o caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*⁴³⁹ considerando que se trata de um litígio onde estava em causa uma legislação nacional de um dos Estados-Membros da UE, mas cuja recorrente é empresa com sede em um país terceiro.

⁴³⁵ Acórdão *Bouanich*, §§18-22

⁴³⁶ *Ibidem*, §67

⁴³⁷ *Ibidem*.

⁴³⁸ Acórdão *Bouanich*, §74

⁴³⁹ ECJ C-190/12, 10 de Abril de 2014

Por estar em apreciação um cenário diferente de todos que já vimos até então, há em *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* um pedido de interpretação extensiva do princípio da coerência fiscal.

Portanto, no caso vertente temos a empresa *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (a seguir *Emerging Markets Series*), com sede nos Estados Unidos da América e cuja atividade principal era a aquisição de participações em sociedades polacas. Ocorre que a *Emerging Markets Series* requer à Administração Fiscal polaca o reembolso do montante pago em excesso a título do imposto forfetário sobre as sociedades, que fora cobrado sobre os dividendos que lhe tinham sido pagos pelas referidas sociedades polacas à taxa de 15%.

A Administração Fiscal polaca indeferiu o pedido apresentado pela *Emerging Markets Series* na medida em que a recorrente não preenchia os requisitos para a isenção fiscal prevista no regime fiscal nacional. Segundo o Governo polaco, referido sistema se justifica pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal em causa.

Para isso, o Governo polaco alega que

(...) a isenção que esta legislação prevê está estreitamente ligada à tributação dos pagamentos efectuados pelos fundos de investimento aos seus participantes. A coerência do sistema fiscal implica que seja assegurada uma tributação uniforme e efectiva dos rendimentos de um sujeito passivo determinado, independentemente do Estado-Membro no qual foram recebidos, que tenha em conta o montante dos impostos cobrados noutros Estados-Membros.⁴⁴⁰

De acordo com o que já sabemos, o princípio da coerência fiscal tornou-se um argumento para justificar um entrave às liberdades fundamentais protegidas pelo Tratado. Daqui decorre que, numa situação como a que está em causa, pode ser capaz de restringir a liberdade de capitais, ainda que se trate de uma sociedade estabelecida num país terceiro.

Isso porque, já é entendido pela jurisprudência que “uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos de um país terceiro, que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuições dos dividendos”⁴⁴¹ deve ser apreciada à luz do Tratado.

⁴⁴⁰ Acórdão *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, §89

⁴⁴¹ *Ibidem*, §30

A *contrario sensu*, referida situação também é aplicável ao caso em que os dividendos são pagos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro da UE a um acionista com residência num país terceiro, ou, como no caso em apreço, nos Estados Unidos.⁴⁴²

Já esclarecida esta parte, importa analisar se o regime fiscal polaco pode ser justificado à luz do princípio da coerência fiscal. Neste sentido, o Governo alemão sustenta que é necessário expandir o conceito de coerência fiscal, por estar-se diante de uma situação que envolve Estados terceiros.⁴⁴³ Ora, apesar de todos os moldes que o princípio vem ganhando durante o percurso do Tribunal de Justiça, certo é que para um argumento como o referido possa ser acolhido, há que se demonstrar a existência do nexo direto entre a vantagem fiscal e a desvantagem fiscal através de uma tributação, e ainda que seja proporcional ao objetivo prosseguido pela regulamentação em causa.⁴⁴⁴

Por conseguinte, o Tribunal conclui não haver nexo direto entre a isenção da retenção na fonte dos dividendos de origem nacional recebidos de um fundo de investimento residente e a tributação dos referidos dividendos na qualidade de rendimentos de detentores de participações do referido fundo de investimento.⁴⁴⁵

Para além disso, importa aqui referir que o princípio da coerência fiscal não é alargado nas relações com Estados terceiros. Sobre esta matéria, vale transcrever as palavras do Advogado-geral Paolo Mengozzi, que nas suas conclusões⁴⁴⁶ afirma que

Esta tese assenta, de resto, na premissa não demonstrada de que os detentores de participações de fundos de investimento de países terceiros também residem nesses países ou, pelo menos, que residem fora do território nacional, e implica que a coerência de tal regulamentação fiscal de um Estado-Membro, independentemente do objetivo que prossegue, seja sempre subordinada ao exame do regime fiscal aplicável a esses detentores de participações no seu Estado de domicílio fiscal. Ora, nesta perspetiva, tal argumentação implicaria desvirtuar a apreciação dos motivos da coerência do regime fiscal de um Estado-Membro pois, em princípio, **essa apreciação deve levada a cabo com base num único e mesmo regime fiscal.**⁴⁴⁷

Tendo o exposto em vista, o presente caso tem o papel no nosso estudo de demonstrar que o princípio da coerência fiscal como instrumento de poder de argumentação para uma restrição ou entrave às liberdades fundamentais estampadas pelo TFUE, deve ser interpretado à

⁴⁴² *Ibidem*, §32

⁴⁴³ *Ibidem*, §90

⁴⁴⁴ V. Acórdão *Santander Asset Management*, §51

⁴⁴⁵ Acórdão *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, §95

⁴⁴⁶ Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, apresentadas em 6 de Novembro de 2013, §113

⁴⁴⁷ Sublinhado nosso.

luz de um único e mesmo regime fiscal. Por outro lado, excepcionalmente pode-se auferir outro resultado do caso em apreço. A este respeito, Ana Paula Dourado esclarece que

se um Estado-Membro aplicar um sistema clássico conducente a uma dupla tributação económica total, no que se refere a países terceiros, há razões para argumentar – segundo uma abordagem de acesso ao mercado – que a liberdade de estabelecimento está em causa, uma vez que as regras fiscais terão um impacto direto e substancial no investimento.⁴⁴⁸

Ainda nessa mesma linha, a Autora afirma que o alcance das liberdades fundamentais ganhou um papel mais amplo, incluindo qualquer tipo de restrição, cuja interpretação é confirmada em *Emerging Markets Series*.⁴⁴⁹

2.15.4 SCA Group Holding and Others

O presente processo cuida de vários processos apensos⁴⁵⁰, tendo estes como objeto o pedido de decisão prejudicial apresentado pelos Países Baixos das decisões que deram entrada no Tribunal de Justiça em 25 de Janeiro de 2013, reunidos aqui em um única decisão. Tratam-se assim de três litígios que opõem o Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen ao grupo SCA Group Holding BV; depois a X AG (a seguir, X), a X1 Holding GmbH, a X2 Holding GmbH, a X2 Holding GmbH, a X3 Holding GmbH (a seguir, X3), a D1 BV (a seguir, D), a D2 BV (a seguir, D2), a D3 BV contra o Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam e, por ultimo, o Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/Kantoor Zaandam contra a MSA International Holdings BV e a MSA Nederland BV.

A SCA Group Holding BV e a MSA International Holding BV são sociedades com sede nos Países Baixos mas detêm sociedades sediadas na Alemanha, direta ou indiretamente, através de outras sociedades também aí sediadas. Estas últimas sociedades, por seu turno, detêm sociedades sediadas nos Países Baixos.

Nestas condições, a SCA Group Holding BV e a MSA International Holding BV, junto das suas filiais com sede nos Países Baixos, pediram ao Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen e ao Inspecteur van de Belastingdienst Holland-

⁴⁴⁸ DOURADO, Ana Paula. A *Liberdade de circulação de capitais na União Europeia e países terceiros: desenvolvimentos recentes*. N. °1. 1º Semestre, Revista do Centro de Estudos Judiciários, 2017. p. 332

⁴⁴⁹ *Ibidem*.

⁴⁵⁰ ECJ C-39/13, ECJ C-40/13, ECJ C-41/13, 12 de Junho de 2014

Noord/kantoor Zaandam nas suas respectivas jurisdições, que fossem consideradas duas unidades fiscais, tendo-lhes sido o pedido negado com fundamento de que as sociedades intermediárias não estavam sediadas nos Países Baixos e nem aí dispunham de um estabelecimento estável.

Ao mesmo tempo, temos X que é uma sociedade sediada na Alemanha e que detém, direta ou indiretamente, as sociedades X3, D1 e D2, sediadas nos Países Baixos. As sociedades X3, D1 e a D2 requereram conjuntamente ao Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam para que fossem constituídas como uma unidade fiscal, tendo o pedido sido indeferido por a sociedade-mãe comum, a X, não estar sediada e tão pouco ter um estabelecimento estável nos Países Baixos.

Uma negativa como a que está em causa pode constituir-se num entrave à liberdade de estabelecimento, podendo, entretanto, ser considerada uma violação justificada por razões imperiosas de interesse geral, a exemplo da necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal nacional.

Relativamente ao primeiro pedido, a legislação neerlandesa prevê uma regra geral de *isenção de participação* aplicável às participações que são superiores a 5% do capital, no tocante ao cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. A mesma regra é aplicada a todas as unidades fiscais, sempre que haja a detenção de pelo menos 95% do capital.⁴⁵¹

Através, portanto, da *isenção de participação* o sistema fiscal dos Países Baixos tem o intuito de prevenir a dupla compensação dos prejuízos na esfera de uma unidade fiscal, dado que os ganhos e perdas resultantes da detenção, aquisição ou alienação de uma participação não são considerados para efeitos de cálculo do rendimento tributável de uma unidade fiscal.

A este respeito, o Tribunal conclui por não haver nenhum nexo direto entre a concessão da vantagem fiscal relativa à constituição de uma unidade fiscal, por um lado, e de outro a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto⁴⁵², afastando o argumento pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal neerlandês.

Quanto ao outro pedido aqui exposto, relativamente à sociedade-mãe e ao objetivo das sociedades em causa serem consideradas um único sujeito passivo, na medida em que referido objectivo pode ser alcançado seja o grupo cuja sociedade-mãe seja ou não residente; tampouco

⁴⁵¹ Acórdão *SCA Group Holding and Others*, §37

⁴⁵² *Ibidem*, §40

vislumbra-se uma justificação por uma razão imperiosa de interesse geral decorrente da coerência do sistema fiscal.⁴⁵³

Por conseguinte, o Tribunal retoma que a concessão do benefício da unidade fiscal a sociedade-irmã não destrói onexo direto entre, de um lado, esse benefício fiscal e, de outro, a cobrança de um imposto determinado.⁴⁵⁴

Resulta, das várias situações trazidas e os vários envolventes, numa decisão única pelo TJUE de que uma legislação como a que está em apreço, viola a liberdade de estabelecimento e essa violação não pode ser afastada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional neerlandês.

2.15.5 *Grünewald*

Em *Grünewald*⁴⁵⁵ temos o pedido de decisão prejudicial originado pelo litígio entre a Finanzamt Dortmund-Unna (a seguir, Finanzamt) e J. Grünewald relativamente a recusa do Finanzamt de admitir a dedução, a título de imposto sobre os rendimentos de participações numa sociedade de direito civil que foram obtidas por doação a título de sucessão entre vivos, de prestações de alimentos pagas por J. Grünewald aos seus pais como correspondência dessa cessão de participações. O Finanzamt utilizou como fundamento para embasar a sua decisão o facto que J. Grünewald não é residente na Alemanha.

Em contrapartida à participação numa sociedade civil com sede na Alemanha, que recebeu do pai à título de doação, J. Grünewald obrigou-se a pagar aos seus pais, residente na Alemanha, pensão de alimentos. Acontece que J. Grünewald não reside na Alemanha e não possui aí domicílio ou residência habitual.

Entre os anos de 1999 e 2002, J. Grünewald auferiu rendimentos provenientes das participações na referida sociedade, para além de outros rendimentos também na Alemanha. O Finanzamt considerou J. Grünewald parcialmente sujeito a imposto, com base na legislação nacional, negando-lhe a possibilidade de deduzir dos seus rendimentos tributáveis na Alemanha as prestações de alimentos que tinha pagado aos seus pais.

⁴⁵³ *Ibidem*, §51-53

⁴⁵⁴ *Ibidem*, §54

⁴⁵⁵ ECJ C559/13, 24 de Fevereiro de 2015

Nesta lógica, o Governo alemão invoca a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal para justificar a recusa de permitir a dedução das prestações pagas por um não residente parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento,⁴⁵⁶ assentando no princípio da correspondência: a dedução da prestação paga pelo devedor deve corresponder a tributação do rendimento auferido com esta prestação ao respetivo beneficiário⁴⁵⁷.

A este respeito, o Tribunal afirma não haver relação direta entre uma vantagem fiscal e a compensação desta vantagem através da imputação de um determinado imposto, por aqui se tratar de contribuintes distintos, tendo em vista que a dedução das prestações pelo contribuinte e a tributação das mesmas ao seu beneficiário afetam diferentes contribuintes.⁴⁵⁸

Com efeito, a dedução das prestações de alimentos é recusada em todos os casos ao contribuinte não residente conforme a legislação alemã, indiferentemente de estas prestações serem ou não tributadas na Alemanha.⁴⁵⁹ Ainda que haja o risco de as prestações serem objeto de dedução uma segunda vez no Estado de residência do beneficiário, o Governo alemão não confere a oportunidade ao Tribunal a apreciar se a Diretiva 77/799/CEE⁴⁶⁰, que diz respeito à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no âmbito dos impostos diretor, teria sido capaz de evitar esse risco.⁴⁶¹

Por consequência de todo o exposto, o Tribunal não acolhe o argumento da necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal alemão.

2.15.6 *Comissão v Alemanha* (C-591/13)

Em *Comissão v Alemanha*⁴⁶², a Comissão Europeia pede ao TJUE que declare que a República da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe são incumbidas por força do direito comunitário ao adotar e manter em vigor uma legislação com disposições que prescrevem o

⁴⁵⁶ Acórdão *Grünwald*, §45

⁴⁵⁷ *Ibidem*, §16

⁴⁵⁸ *Ibidem*, §49 e jurisprudência aí referida.

⁴⁵⁹ *Ibidem*, §51

⁴⁶⁰ A Diretiva de assistência mútua dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro, de 19 de Dezembro de 1977, tem o objetivo de lutar contra a fraude e as evasões fiscais internacionais, dado que estabelece a colaboração entre as administrações fiscais dos Estados-Membros, facilitando a comunicação de informações susceptíveis de permitir o estabelecimento correto dos impostos sobre o rendimento e o património. Disponível em <<http://www.eur-lex.europa.eu>>>

⁴⁶¹ Acórdão *Grünwald*, §52

⁴⁶² ECJ C-591/13, 16 de Abril de 2015

deferimento da tributação das mais-valias realizadas com a alienação a título oneroso de certos bens de investimento (a seguir, bens substituídos), através da transferência dessas mais-valias para novos bens de investimento adquiridos ou produzidos (a seguir, bens de substituição), até a alienação destes, desde que eles estejam incluídos no património de um estabelecimento estável do sujeito passivo no território nacional, enquanto que esse deferimento não é possível caso esses bens façam parte do património de um estabelecimento estável do contribuinte situado num Estado-Membro diferente da Alemanha.

De acordo com a Comissão Europeia, uma regulamentação como a que está em causa viola a liberdade de estabelecimento.⁴⁶³ Por outro lado, a República da Alemanha alega que a situação de um estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro não é objetivamente comparável à de um estabelecimento situado no território alemão, acrescentando ao mesmo tempo que ainda que a restrição seja confirmada, esta é justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal nacional.⁴⁶⁴

Para isso, sublinha que

Existe uma relação direta entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de determinado tributo. A transferência das mais-valias resultante da alienação do bem substituído para o bem de substituição constitui, na prática, uma ficção segundo a qual o bem substituído não deixa de fazer parte do capital de exploração da empresa em causa. De um ponto de vista económico, as mais-valias realizadas no momento da alienação do bem substituído e as resultantes da alienação do bem de substituição representam um mesmo benefício, de tal modo que a tributação das mais-valias relativas a este último é indissociável da tributação das relativas ao bem substituído. As modalidades de tributação do bem de substituição fazem assim parte integrante da vantagem fiscal em causa. O tratamento fiscal favorável de que são objeto as mais-valias resultantes da alienação do bem substituído está também estreitamente ligado à tributação das receitas obtidas com a ajuda do bem de substituição no território alemão.⁴⁶⁵

No que concerne à alegação da República Federal da Alemanha pela necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal alemão, o Tribunal conclui que a restrição à liberdade de estabelecimento provocada pelo referido regime não pode ser justificada à luz do princípio da coerência fiscal. A este respeito, o Tribunal afirma não haver uma relação direta entre a existência do benefício fiscal em causa e a compensação desse mesmo benefício através da imposição de um tributo específico⁴⁶⁶, ao passo que o deferimento da tributação das mais-valias

⁴⁶³ Acórdão *Comissão v Alemanha* (C-591/13), §27

⁴⁶⁴ *Ibidem*, §38

⁴⁶⁵ *Ibidem*, §46

⁴⁶⁶ *Ibidem*, §74

originadas da alienação do bem substituído, tem como correlação, a tributação posterior das mais-valias decorrentes da alienação do mesmo bem e não a tributação das mais-valias diferentes provenientes da alienação do bem de substituição⁴⁶⁷.

2.15.7 *Groupe Sterie SCA*

O caso *Groupe Sterie SCA*⁴⁶⁸ tem por objeto o pedido de decisão prejudicial no âmbito do litígio em que a *Groupe Sterie SCA* opõe-se ao *ministère des finances et des comptes publics* (Ministério das Finanças e das Contas Públicas) a respeito da recusa feita por este em restituir a *Groupe Sterie SCA* uma fração do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas e dos tributos adicionais a esse imposto, correspondente à tributação da quota-parte dos custos e despesas reintegrados nos seus resultados na proporção dos dividendos recebidos das suas filiais estabelecidos noutros Estados-Membros.

A *Groupe Steria SCA* é a sociedade-mãe de um grupo fiscalmente integrado, conforme a legislação francesa. Esta mesma sociedade-mãe é membro deste grupo e detém participações superiores a 95% em filiais estabelecidas tanto em território francês como noutros Estados-Membros.

Os dividendos que esta sociedade recebeu das suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros foram deduzidos ao seu lucro líquido total, com exceção de uma quota-parte das despesas e custos, que por sua vez, corresponde às despesas e custos suportados pela sociedade-mãe, relativamente à sua participação na filial que distribuiu esses dividendos. Apesar de ter pago espontaneamente o imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas e os tributos adicionais a esse imposto, a *Groupe Sterie SCA* pediu então o reembolso da fracção desses tributos correspondente à quota-parte das despesas e custos.

Para isso, a *Groupe Sterie SCA* argumentou que uma desigualdade de tratamento entre os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe de um grupo fiscalmente integrado, conforme provenham de sociedades pertencentes ao grupo residentes ou de sociedades pertencentes ao

⁴⁶⁷ *Ibidem*, §75

⁴⁶⁸ ECJ C-386/14, 2 de Setembro de 2015

grupo não residentes, é uma violação ao direito comunitário, mais especificamente à liberdade de estabelecimento.⁴⁶⁹

A este respeito, o Governo francês invoca a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal nacional.⁴⁷⁰ À vista disso, o Tribunal faz uma comparação do presente caso ao caso *Papillon*, aqui já estudado⁴⁷¹, para justificar o não acolhimento o referido argumento trazido pelo Governo francês.

Assim, diferentemente do Acórdão *Papillon*, no presente caso não se vislumbrou nenhum nexos direto entre o benefício fiscal e a sua compensação através de um tributo determinado, vez que enquanto naquele “a consideração imediata, pela sociedade-mãe, das perdas sofridas pela sua filial era compensada pelo facto de se abstrair, no contexto de um grupo fiscalmente integrado, da existência de uma participação da primeira sociedade na segunda, o que impossibilitava a sociedade-mãe de constituir uma provisão para a depreciação da sua participação na filial”⁴⁷²; no presente caso não há relação entre o benefício fiscal em causa e um encargo fiscal proveniente da neutralização das operações internas do grupo⁴⁷³.

2.15.8 F. E. *Familienprivatstiftung Eisenstadt*

No caso *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*⁴⁷⁴, temos o pedido apresentado por F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (a seguir, F. E.) contra a decisão do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Câmara fiscal independente, Secção de Viena), na medida que em lhe foi recusado o direito de tomar em conta as doações a beneficiários residentes noutros Estados-Membros para o cálculo de um imposto ao qual F. E. foi sujeita a título dos exercícios fiscais de 2001 e 2002.

A F. E. é uma fundação privada que, conforme previsão da legislação austríaca, recebeu rendimentos de capitais e rendimentos a título da alienação de participações, durante os anos 2001 e 2002. Nestes mesmos anos, a F. E. fez doações a favor de uma pessoa residente na Bélgica e de uma outra residente na Alemanha, ao mesmo tempo retendo na fonte do imposto

⁴⁶⁹ Acórdão *Groupe Sterie SCA*, §10

⁴⁷⁰ *Ibidem*, §30

⁴⁷¹ V. item 2.11 do presente estudo.

⁴⁷² Acórdão *Groupe Sterie SCA*, §33 e jurisprudência aí referida

⁴⁷³ Acórdão *Groupe Sterie SCA*, §34

⁴⁷⁴ ECJ C-589/13, 17 de Setembro de 2015

sobre os rendimentos de capitais a percentagem de 25% que corresponde à taxa a que estão sujeitos referidos beneficiários.

A seguir, estes dois beneficiários estrangeiros requereram à Administração Fiscal austríaca o reembolso do imposto sobre os rendimentos de capitais retido sobre as doações, por força das convenções bilaterais para evitar a dupla tributação existente entre a República da Áustria e os respetivos Estados de residência, o que foi concedido pela Administração Fiscal austríaca.

Contudo, no que diz respeito à F. E., foi-lhe negado o pedido de incluir as doações pelas quais os beneficiários estrangeiros obtiveram uma isenção do imposto sobre os rendimentos de capitais por força de uma convenção relativa à prevenção da dupla tributação como deduções da matéria coletável para cálculo do imposto sobre as pessoas coletivas devido na Áustria, conforme a chamada *tributação intercalar*.

Segundo a legislação austríaca, as fundações privadas residentes estão sujeitas ao imposto intercalar quando o beneficiário de uma doação realizada por essa mesma fundação está isento do imposto na Áustria, por força de uma convenção celebrada para evitar a dupla tributação. Contudo, questiona-se se um regime fiscal como o que está em apreço, pode ser um entrave à liberdade de circulação de capitais.

Em momento oportuno, o Tribunal analisa se a diferença de tratamento provocada pela legislação em apreço, isto é, o tratamento fiscal diferenciado das fundações privadas conforme as doações são ou não sujeitas à tributação dos seus beneficiários na Áustria; pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal austríaco.⁴⁷⁵

Por conseguinte, o Tribunal conclui não haver nexo direto entre uma vantagem fiscal e a sua compensação através de cobrança de um imposto específico.⁴⁷⁶ Primeiramente, o Tribunal esclarece que se está diante de contribuintes distintos, uma vez que a dedução do montante correspondente às doações realizadas pela F. E. e devedora do imposto intercalar e a tributação destas doações na esfera do seu beneficiário, dizem respeito a dois contribuintes distintos.⁴⁷⁷

O Tribunal finaliza esta matéria acrescentando que a vantagem fiscal a que tem direito o beneficiário da doação residente noutro Estado-Membro é uma isenção do imposto austríaco de

⁴⁷⁵ Acórdão *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, §§80-81

⁴⁷⁶ *Ibidem*, §82

⁴⁷⁷ *Ibidem*, §83

caráter duradouro, vez que sua aplicação é por força de uma convenção bilateral existente.⁴⁷⁸ Todavia, a fundação privada F. E. fica à mercê de existir ou não uma convenção bilateral, podendo sofrer deste modo uma desvantagem fiscal temporária por causa do imposto intercalar.⁴⁷⁹

Com efeito, o TJUE baseia-se nessas duas considerações para não acolher o princípio da coerência fiscal.

2.15.9 *Finanzamt Linz*

Em *Finanzamt Linz*⁴⁸⁰ tem-se o pedido apresentado no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Linz (a seguir, Finanzamt) e Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (a seguir, UF), a respeito de uma decisão em que o primeiro recusa a uma sociedade adquirente de uma participação numa sociedade não residente de proceder a amortização do valor comercial da empresa, em sede de tributação de um grupo de sociedades.

Ocorre que por força da legislação em causa, o Finanzamt não reconhece essas amortizações do valor comercial da empresa pelo facto de que apenas as participações detidas em sociedades integralmente sujeitas a imposto estão abrangidas pelo direito à essas amortizações.

Sobre essa matéria, questiona-se se um regime fiscal como o que está em causa, viola a liberdade de estabelecimento tendo em vista que a amortização do valor comercial da empresa não é alargada às participações detidas em sociedades residentes noutro Estado-Membro. Todavia, sendo esta regulamentação considerada um entrave à liberdade de estabelecimento, o Finanzamt alega que pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.⁴⁸¹

Desse modo, o Governo austríaco alega existir umnexo direto entre a amortização do valor comercial da empresa (vantagem fiscal) e a imputação fiscal à sociedade-mãe do resultado da sociedade residente (desvantagem fiscal).⁴⁸² A resposta do Tribunal é que referido nexonão existe por não existir relação entre a amortização do valor comercial da empresa e o encargo

⁴⁷⁸ *Ibidem*, §84

⁴⁷⁹ *Ibidem*.

⁴⁸⁰ ECJ C-66/14, 6 de Outubro de 2015

⁴⁸¹ Acórdão *Finanzamt Linz*, §11

⁴⁸² *Ibidem*, §45

fiscal correspondente ao lucro realizado pela sociedade na qual uma participação é adquirida, ainda que esta última realize, em qualquer circunstâncias, lucros e não perdas.⁴⁸³

A República da Áustria também alega existir um nexo direto entre o benefício fiscal em causa e a tributação imposta à sociedade-mãe da mais-valia em caso de cessão da participação detida na sociedade residente, ou a neutralidade fiscal em caso de ser uma sociedade não residente.⁴⁸⁴ Este argumento também não é corroborado pelo Tribunal na medida em que este entende não existir a relação direta por o benefício produzir efeitos imediatos para a sociedade-mãe enquanto a tributação da mais-valia em caso de cessão da participação na sociedade residente possui caráter mediato e aleatório.⁴⁸⁵

Tampouco a legislação em apreço permite à sociedade-mãe beneficiar da amortização do valor comercial da empresa quando opta pela tomada em conta fiscal de uma participação numa sociedade residente noutro Estado-Membro,⁴⁸⁶ levando o Tribunal a não acolher o princípio da coerência fiscal como justificação para a recusa da concessão do benefício fiscal em causa.

2.15.10 *Timac Agro Deutschland*

O caso *Timac Agro Deutschland*⁴⁸⁷ versa sobre o pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio em que a Timac Agro Deutschland GmbH (a seguir Timac Agro) opõe ao Finanzamt Sankt Augustin, a respeito, primeiramente, da reintegração por este último dos prejuízos anteriormente deduzidos, relativos aos exercícios fiscais de 1997 e 1998, originados de um estabelecimento estável não residente da sociedade Timac Agro no momento da alienação desse estabelecimento a uma sociedade-irmã não residente; e ao mesmo tempo, em segundo lugar, da recusa do Finanzamt Sankt Augustin de tomar em conta os prejuízos referentes aos exercícios fiscais a partir de 1999, do referido estabelecimento na sequência dessa alienação.

A Timac Agro é uma sociedade de capitais de direito alemão, pertencente a um grupo francês e detinha desde o ano de 1997 um estabelecimento estável localizado na Áustria. Em

⁴⁸³ *Ibidem*, §46

⁴⁸⁴ *Ibidem*, §47

⁴⁸⁵ *Ibidem*, §48

⁴⁸⁶ *Ibidem*, §49

⁴⁸⁷ ECJ C-388/14, 17 de Dezembro de 2015

2005, referido estabelecimento estável foi alienado a título oneroso a uma sociedade que pertence ao mesmo grupo de sociedades que a Timac Agro, porém estabelecida na Áustria.

Este mesmo estabelecimento estável registou prejuízos em relação a todos os exercícios fiscais entre os anos de 1997 e 2005, com exceto nos anos 2000 e 2005. Ocorre que a tomada em conta dos prejuízos deste mesmo estabelecimento estável para o cálculo da matéria coletável da Timac Agro foi recusada em relação aos anos de 1999 a 2004. Em relação aos anos de 1997 e de 1998, os prejuízos que aí tinham sido inicialmente deduzidos dos resultados, foram reintegrados no resultado tributável da Timac Agro em relação ao ano de 2005.

Nesta égide, a Timac Agro interpõe recurso para o Tribunal Tributário de Colónia. Este órgão jurisdicional de reenvio é da opinião no que dita a reintegração de prejuízos como o que está em causa, o TJUE ainda “não resolveu a questão da conformidade com o direito da União de tal reintegração na sequência da alienação de um estabelecimento estável não residente”⁴⁸⁸, adiantando-se ao mesmo tempo em observar que o caso *Timac Agro* ainda que tenha factos comparáveis ao caso *Krankenheim*, o que está aqui em causa é a reintegração dos prejuízos provocada pela alienação do estabelecimento estável não residente, sem conexão com eventuais lucros desse estabelecimento⁴⁸⁹.

Ademais, o referido órgão jurisdicional tem dúvidas se, relativamente ao período em questão, os prejuízos definitivos deveriam ser tomados em consideração, tendo em vista a doutrina estabelecida em *Marks & Spencer*.

A República Federal da Alemanha invoca o princípio da coerência fiscal para justificar a legislação a que está em apreço. Quanto a esse argumento, o Tribunal refere-se ao Acórdão *Krankenheim*, ou seja, neste último o Tribunal considerou que a reintegração dos prejuízos de um estabelecimento estável não residente anteriormente deduzidos não pode ser dissociada da tomada em conta anterior dos mesmos.⁴⁹⁰ Assim sendo, quando uma sociedade possui um estabelecimento estável situado num outro Estado-Membro de onde está estabelecida, essa reintegração considerando que o Estado-Membro de residência desta sociedade não dispõe de nenhum direito de tributação, corresponde à lógica da simetria, conforme se verificou em *Krankenheim*.⁴⁹¹

⁴⁸⁸ Acórdão *Timac Agro*, §13

⁴⁸⁹ *Ibidem*, §14

⁴⁹⁰ *Ibidem*, §40

⁴⁹¹ *Ibidem*.

Ora, o mesmo ocorre com a República Federal da Alemanha na situação em questão, posto que esta não exerce nenhum direito de tributação sobre os rendimentos de um estabelecimento estável localizado na Áustria. Logo, o Tribunal conclui por aqui também se configurar a lógica da simetria estabelecida anteriormente em *Krankenheim*, resultando no acolhimento pela necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal alemão como justificação do regime fiscal em causa.⁴⁹²

Verificada a existência da simetria, é imperioso analisar se o referido regime não ultrapassa o necessário para atingir o objetivo prosseguido, isto é, se respeita ao princípio da proporcionalidade.

Neste aspeto, o Tribunal relembra que as exigências relacionadas à repartição equilibrada do poder de tributação e à coerência fiscal coincidem⁴⁹³ e que para isso, para salvaguardar a simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução dos prejuízos, requer que os prejuízos deduzidos a título de um estabelecimento estável possam ser compensados através da tributação dos lucros desse estabelecimento que estejam sob a jurisdição fiscal do Estado-Membro ponderado⁴⁹⁴.

O Tribunal afirma desta maneira que, “tal compensação é, além disso, suscetível de assegurar a coerência fiscal uma vez que essa compensação é o complemento indissociável da tomada em conta dos prejuízos num momento anterior”⁴⁹⁵. A mesma conclusão tem o Advogado-geral Melchior Wathelet afirmando que “uma legislação como a que está em causa no processo principal parece-me justificada à luz da coerência do sistema fiscal pertinente, uma vez que esta razão imperiosa de interesse geral está, nesse caso, combinada com as que visam uma repartição equilibrada do poder tributário e a prevenção da evasão fiscal.”⁴⁹⁶

O caso *Timac Agro* é de suma importância vez que intercepta várias decisões no âmbito do reporte de prejuízos transfronteiriços. Apesar da comparação feita pelo Tribunal ao caso *Krankenheim* e terem alcançado o mesmo resultado, importa esclarecer que

⁴⁹² *Ibidem*, §§42,45

⁴⁹³ Neste sentido, TERRA. Ben J.M. WATTEL. Peter J.. *European Tax Law*. Sixth Edition. Abridged Student Edition. Wolters Kluwer Law & Business, 2012. P 463: “For this kind of tax base integrity the Court mainly uses the term ‘the need to preserve the (balanced) allocation of the power to impose taxes’, but also metaphors such as ‘two sides of the same coin’ as ‘symmetrical treatment in the same tax system’, which make it difficult to distinguish from ‘fiscal coherence’.”

⁴⁹⁴ Acórdão *Timac Agro*, §48

⁴⁹⁵ *Ibidem*, §49

⁴⁹⁶ Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, ECJ C-388/14, *Timac Agro*, apresentadas em 3 de Setembro de 2015, §62

In *Krankenheim*, the ECJ held that the relevant rules could be justified solely on the basis of the need to ensure the coherence of the tax system, without prevention of tax avoidance being involved. (...) Against this background, *Timac Agro* confirmed the reasoning behind the need to ensure the coherence of the tax system, but also deemed the relevant German recapture rules to be justified on the grounds of the prevention of tax avoidance insofar as the Austrian rules at issue in the case did provide for the possibility of a loss carry-forward (contrary to those in *Krankenheim*).⁴⁹⁷

A título de informação extra, no que diz respeito a consistência da jurisprudência relativamente ao que fora considerado em *Marks & Spencer*, também tendo sido referido ao longo do caso *Timac Agro*, vale dizer que o raciocínio do Tribunal manteve-se consistente comparado ao que decidiu em *Oy AA* e claro, *Marks & Spencer*, dado que o TJUE aceitou três justificações, consideradas no seu conjunto, como a necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes de tributação, o combate à evasão fiscal e a prevenção à dupla utilização das perdas.⁴⁹⁸

Sobre a exceção trazida pelo Acórdão *Marks & Spencer*, o AG Melchior Wathelet esclarece que

O órgão jurisdicional de reenvio manifestou o seu mal-estar face a esta exceção à justificação de uma restrição à liberdade de estabelecimento imposta, de forma constante, pelo Tribunal de Justiça desde o acórdão *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). As recentes tomadas de posição adotadas por certos advogados-gerais a este respeito, o número de contributos doutrinários consagrados ao problema, bem como as observações escritas apresentadas pelos diferentes Estados-Membros e pela Comissão no presente processo, confirmam a dificuldade de aplicação desta exceção.⁴⁹⁹

Entretanto, apesar da citada dificuldade na aplicabilidade da exceção do caso *Marks & Spencer*, a sua doutrina foi confirmada pelo Tribunal no caso *Comissão v Reino Unido*⁵⁰⁰, julgado anteriormente ao *Timac Agro*.

⁴⁹⁷ PAPPOTTI, Raul-Angelo. SETTI, Carlomaria. *The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle*. European Taxation. Volume 56. Number 6. IBFD, 2016. p 246.

⁴⁹⁸ *Ibidem*, p. 251

⁴⁹⁹ Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, ECJ C-388/14, *Timac Agro*, §66

⁵⁰⁰ ECJ C-172/13, 3 de Fevereiro de 2015, §36

3. O Princípio da Coerência Fiscal na jurisprudência mais recente do TJUE

3.1 *Kohll and Kohll-Schlesser*

O caso *Kohll and Kohll-Schelessers*⁵⁰¹ versa sobre o pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio em que Charles Kohll e Sylvie Kohll-Schelessers, reformados, nacionais e residentes no Luxemburgo, opõem-se ao directeur de l'administration des contributions directes devido à sua recusa em conceder a C. Hohll um crédito de imposto relativamente aos anos fiscais de 2009 a 2011.

C. Kohll recebe duas pensões de origem neerlandesa enquanto sua esposa recebe também uma pensão de origem neerlandesa. Neste sentido, C. Kohll apresentou reclamação por a Administração Fiscal luxemburguesa não lhe ter concedido o crédito de imposto para pensionistas prevista pela legislação nacional, relativamente à liquidação do imposto sobre o rendimento dos anos 2009 a 2011.

Todavia, essa recusa foi fundamentada pelo facto de que C. Kohll não ter recebido uma folha de retenção de imposto no que respeita às referidas pensões, ainda que essas pensões sejam tributáveis no Luxemburgo. A esse respeito, questiona-se se uma legislação que reservam às pessoas que possuem uma retenção de imposto para se beneficiar do crédito de imposto, viola a liberdade de circulação de trabalhadores.

Por conseguinte, tendo sido considerada a legislação como a que está em causa, uma restrição à liberdade de circulação de trabalhadores⁵⁰², o Governo luxemburguês alega que o sistema de crédito de imposto é justificado pela necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal nacional⁵⁰³.

Face à essa alegação, o Tribunal entende que o Governo luxemburguês se fundamenta na existência de umnexo entre “o crédito de imposto e uma técnica de tributação, ou seja, a retenção na fonte, aplicada apenas às pensões cujo devedor esteja estabelecido no Luxemburgo. Por conseguinte, o benefício fiscal em causa no processo principal não é compensado por um

⁵⁰¹ ECJ C-300/15, 26 de Maio de 2016

⁵⁰² *Ibidem*, §41

⁵⁰³ *Ibidem*, §50

determinado imposto”⁵⁰⁴, o que tem como consequência ao não acolhimento do argumento pela necessidade de preservação na coerência do regime fiscal nacional.

3.2 *Hünnebeck*

Em *Hünnebeck*⁵⁰⁵ temos o pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito do litígio em que Sabine Hünnebeck opõe-se ao Finanzamt Krefeld, a respeito do cálculo do imposto sobre transmissões devido no que concerne a uma doação de um terreno situado na Alemanha de que S. Hünnebeck era coproprietária.

S. Hünnebeck é nacional alemã assim como as suas duas filhas, mas reside no Reino Unido. Em 2011, S. Hünnebeck deu a sua quota-parte de uma propriedade situado na Alemanha, às suas filhas na proporção de metade para cada uma, por meio da doação. Neste sentido, S. Hünnebeck interpôs recurso administrativo para que fosse aplicado relativamente a cada uma das partes dadas às suas filhas, o benefício da tributação ilimitada.

Em suma, a questão prejudicial a que foi apreciada pelo Tribunal era se uma legislação como a que estava em causa, que previa, no que respeita ao cálculo do imposto sobre as doações, sendo esse imóvel situado em território alemão, o abatimento sobre a matéria coletável ser inferior, quando o doador e o donatário residam, à data da doação, noutra Estado-Membro, ao passo que o abatimento que seria aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, na Alemanha, ainda que a legislação preveja, por outro lado, que este último abatimento de carácter mais elevado, seja aplicado a pedido do donatário (é tomado em conta a totalização das doações); é contrária ao direito comunitário.

Quanto à justificação de uma restrição por uma razão imperiosa de interesse geral, é trazida à baila a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal alemão. A este respeito, o Tribunal esclarece que a vantagem fiscal que resulta da tomada em conta de um período de 10 anos anterior à doação, para a aplicação do abatimento acrescido, quando pelo menos um residente alemão é parte não é compensada por qualquer tipo de liquidação a título de imposto sobre as doações.⁵⁰⁶

⁵⁰⁴ *Ibidem*, §61

⁵⁰⁵ ECJ C-479/14, 8 de Junho de 2016

⁵⁰⁶ Acórdão *Hünnebeck*, §63 e jurisprudência aí referida.

Com efeito, não há qualquernexo entre o benefício fiscal em causa e a sua compensação através da imposição de um tributo determinado, levando o Tribunal a não acolher o argumento da necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão,⁵⁰⁷ atestando-se por conseguinte, uma legislação restritiva e não justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

3.3 *Feilen*

O caso *Feilen*⁵⁰⁸ tem como base o pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio em que Max-Heinz Feilen, residente na Alemanha, opõe-se ao Finanzamt Fulda, a respeito do indeferimento do seu pedido de concessão do benefício de uma redução do imposto sucessório ao qual estava sujeita a herança da sua mãe.

M.-H. Feilen é o único herdeiro de sua mãe, falecida na Alemanha e onde teve a sua última residência. Ocorre que o património que integrava a herança da mãe correspondia ao quinhão hereditário da herança da sua filha, falecida três anos antes na Áustria, onde também residiu a mãe até o falecimento da sua filha. Tendo em vista que a partilha da herança da filha só foi realizada na Áustria após o falecimento da mãe, o imposto sucessório relativo à esta sucessão foi quitado por M.-H. Feilen.

Neste sentido, M.-H. Feilen inscreveu na sua declaração fiscal o imposto sucessório que pagou na Áustria como passiva da herança e ao mesmo tempo requereu a redução do imposto sucessório alemão, tendo essa redução sido negada pelo Finanzamt Fulda. Consequentemente, dá-se causa a seguinte questão prejudicial:

A liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º, n.º 1, [TFUE], conjugado com o artigo 65.º [TFUE], opõe-se à legislação de um Estado-Membro que prevê uma redução do imposto sucessório a favor de pessoas de determinada classe de imposto em caso de aquisição *mortis causa*, quando a herança abrange património que, nos dez anos que precederam a aquisição, já foi adquirido por pessoas dessa classe de imposto e naquele Estado-Membro foi liquidado imposto sucessório sobre essa pré-aquisição, enquanto está excluída uma redução fiscal se tiver sido cobrado noutra Estado-Membro imposto sucessório sobre a pré-aquisição?⁵⁰⁹

⁵⁰⁷ *Ibidem*, §64

⁵⁰⁸ ECJ C-123/15, 30 de Junho de 2016

⁵⁰⁹ Acórdão *Feilen*, §14

À vista disso, o Tribunal esclarece que a recusa pela redução do imposto sucessório prevista na legislação em causa, teve como fundamento à um elemento transfronteiriço: o património proveniente de uma sucessão anterior entre a irmã e a mãe do requerente, na Áustria, onde se encontrava então esse património e onde elas residiam à data do falecimento da irmã.⁵¹⁰

Logo, estando-se diante de uma legislação nacional que restringe à liberdade de capitais⁵¹¹, o Tribunal passa a analisar se referida restrição é justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

Temos que a legislação alemã prevê que a concessão de uma redução de imposto sucessório à aquisição *mortis causa* de um património, quando esse mesmo património, nos dez anos anteriores à aquisição, já tenha sido adquirido por pessoas pertencentes a essa classe de imposto e para além disso, tenha sido cobrado imposto sucessório sobre essa aquisição anterior na Alemanha.⁵¹² Desta forma, a concessão do benefício em causa exige que o património a que este respeita se encontre na Alemanha no âmbito da sucessão anterior ou que, caso situe-se no estrangeiro, que pelo menos uma das partes na sucessão resida na Alemanha.⁵¹³

Neste toante, o Governo alemão invoca a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão⁵¹⁴ como justificação para a restrição provocada pela legislação em causa. Para isso, é alegado que existe um nexo direto entre o benefício da redução do imposto sucessório e o facto de já ter sido cobrado imposto sucessório sobre a aquisição anterior do mesmo património.⁵¹⁵

E ainda, a regulamentação em causa

destina-se a evitar parcialmente uma dupla tributação do mesmo património num período de tempo próximo, ao renunciar à cobrança de uma parte do imposto sucessório quando tal imposto tenha sido cobrado na Alemanha numa sucessão anterior, nos prazos previstos no referido artigo. A não concessão da redução do referido imposto no caso de uma aquisição anterior tributada exclusivamente no estrangeiro está objetivamente ligada ao facto de a República Federal da Alemanha não ter podido tributar essa aquisição e cobrar as receitas fiscais correspondentes.⁵¹⁶

O Tribunal compartilha do mesmo raciocínio, na medida em que entende que a concessão do referido benefício reflecte uma lógica simétrica⁵¹⁷ por só poderem se beneficiar da redução de

⁵¹⁰ *Ibidem*, §16

⁵¹¹ Acórdãos *Feilen*, §18; *Jäger*, §§30-35 e *Welte*, §§23-26

⁵¹² Acórdão *Feilen*, §20

⁵¹³ *Ibidem*.

⁵¹⁴ *Ibidem*, §29

⁵¹⁵ *Ibidem*, §31

⁵¹⁶ *Ibidem*, §32

⁵¹⁷ V. Acórdãos *Krankenheim*, §44; *Comissão v Bélgica* (C-250/08), §73 e *Comissão v Hungria* (C-253/09), §74

imposto sucessório àqueles que receberam por via sucessória um património que foi sujeito à cobrança de tal imposto na Alemanha no âmbito de uma sucessão anterior⁵¹⁸, constatando pela existência de um nexo direto entre a referida vantagem fiscal e a tributação anterior⁵¹⁹.

Relativamente ao pressuposto de estar-se diante do mesmo tributo ou do mesmo contribuinte,⁵²⁰ o Tribunal afasta essa condição no caso *Feilen* posto que a pessoa que foi tributada em sede de imposto sucessório no âmbito da sucessão anterior já faleceu.⁵²¹ Sobre esta questão, as palavras do Advogado-geral Melchior Wathelet são:

Proponho ao Tribunal de Justiça que interprete esta condição de forma flexível, como já propôs a advogada-geral J. Kokott nas suas conclusões no processo Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), onde indicou que «excepcionalmente também pode existir um nexo justificado pela coerência fiscal quando o imposto tributado a um sujeito passivo seja compensado por uma isenção concedida a outro sujeito passivo»⁵²²

Resta saber se a legislação alemã é proporcional ao objetivo visado.

A este respeito, o Tribunal considera que a legislação alemã é adequada para alcançar o objetivo prosseguido, além de ser proporcional por a República Federal da Alemanha não ter tido o poder de tributação sobre a sucessão anterior⁵²³, o que decorre no acolhimento pelo TJUE de que a restrição aos movimentos de capitais provocada pela legislação nacional alemã ser justificada pela necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal⁵²⁴ e tampouco seria possível através de uma medida menos restritiva⁵²⁵.

3.4 *Comissão v Portugal* (C-503/14)

Em *Comissão v Portugal* (C-503/14)⁵²⁶, a Comissão Europeia pede ao TJUE que declare que a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito

⁵¹⁸ Acórdão *Feilen*, §33

⁵¹⁹ Acórdão *Feilen*, §34

⁵²⁰ V. Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, ECJ C-379/05, *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007, §62

⁵²¹ Acórdão *Feilen*, §36

⁵²² Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, ECJ C-123/15, *Feilen*, apresentadas em 17 de Março de 2016, §70

⁵²³ Acórdão *Feilen*, §40

⁵²⁴ *Ibidem*, §41

⁵²⁵ Conclusões do Advogado-Geral Melchior Wathelet, ECJ C-123/15, *Feilen*, §72

⁵²⁶ ECJ C-503/14, 21 de Dezembro de 2016

comunitário, ao adotar e manter em vigor uma legislação⁵²⁷ em que um contribuinte que realize permuta das partes sociais e transfira a sua residência para um Estado diferente da República Portuguesa ou que transmita ativos e passivos correspondentes a uma atividade exercida numa base individual em permuta de partes sociais de uma empresa não residente, no primeiro caso, tem de incluir no que concerne às referidas operações, qualquer rendimento não afetado na base tributável do último exercício fiscal no qual ainda seja considerado um sujeito passivo residente e, no segundo caso, não beneficiará de qualquer diferimento de tributação em resultado da referida operação.

A respeito da legislação em causa, a República Portuguesa alega ser necessária para garantir a coerência do sistema fiscal na medida em que existe um nexo direto entre um benefício fiscal e a sua compensação através de uma determinada tributação, dado que é necessário ao “correto funcionamento de um regime de diferimento da tributação, em relação a determinados ativos, que a concessão do benefício fiscal em certo momento tenha correspondência numa tributação efectiva desses ativos em momento posterior.”⁵²⁸.

Sobre esta matéria, o Tribunal mantém o posicionamento de que referido nexo não foi provado pelo Governo português, esclarecendo ainda que “enquanto não alienar as partes sociais recebidas, um contribuinte que mantém a sua residência em território português pode sempre invocar o benefício fiscal concedido pelo artigo 10.º, n.º 8, do CIRS, fazendo com que a futura cobrança do imposto a seu cargo seja apenas eventual”⁵²⁹. Portanto, considerando que o benefício fiscal é compensado por uma tributação devida apenas no momento da transferência da residência do contribuinte para outro território que não o português, esta compensação não ocorre numa situação estritamente interna, fundamentando a rejeição pelo TJUE ao argumento da necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal.

3.5 *Bechtel*

O caso *Bechtel*⁵³⁰ cuidou do pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio entre Wolfram Bechtel e Marie-Laure Bechtel, de um lado, e o Finanzamt Offenburg, de

⁵²⁷ CIRS, artigos 10.º e 38.º

⁵²⁸ Acórdão *Comissão v Portugal* (C-503/14), §31

⁵²⁹ *Ibidem*, §64

⁵³⁰ ECJ C-20/16, 22 de Junho de 2017

outro, relativamente à tomada em consideração das cotizações para a caixa de pensões e o seguro de doença, pagas por M.-L. Bechtel em França, em sede de determinação do seu rendimento coletável e da taxa de imposto especial ao seu rendimento coletável a título dos anos de 2005 e 2006.

Nestas condições, a questão prejudicial submetida à apreciação do TJUE foi:

O artigo 39.º CE (atualmente artigo 45.º TFUE) opõe-se a uma disposição de direito alemão segundo a qual as cotizações para a caixa nacional de pensões e o seguro de doença franceses, prestadas por um trabalhador da Administração Pública do Estado francês que reside na Alemanha — contrariamente ao que sucede com cotizações comparáveis, prestadas para a segurança social alemã por um trabalhador que exerce a sua atividade na Alemanha —, não reduzem a matéria coletável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quando a retribuição, de acordo com a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a Alemanha e a França, não pode ser tributada na Alemanha, contribuindo apenas para o aumento da taxa aplicável a outros rendimentos?⁵³¹

Uma regulamentação como a que está em apreço, é capaz de restringir a liberdade de circulação de trabalhadores, podendo entretanto ser justificada por razões imperiosas de interesse geral.⁵³² Logo, o Tribunal ao apreciar a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal em causa, conclui que “a recusa em conceder ao contribuinte residente vantagens decorrentes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar sob a forma de deduções das cotizações para o seguro de doença e as caixas de pensões complementares, com as que estão em causa no processo principal, enquanto despesas especiais,”⁵³³ não podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral.

A necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão não é assim acolhida pelo Tribunal, tendo em vista que não existe uma relação direta entre, por um lado, “o método de isenção com reserva da progressividade, segundo o qual o Estado de residência não tributa os rendimentos auferidos no outro Estado-Membro, mas tem em conta esses rendimentos para fixar a taxa de imposto aplicável ao rendimento tributável, e, por outro, a recusa em tomar em consideração as cotizações que têm uma relação direta com os rendimentos isentos.”⁵³⁴

⁵³¹ Acórdão *Bechtel*, §25

⁵³² *Ibidem*, §60

⁵³³ *Ibidem*, §79

⁵³⁴ *Ibidem*, §77

3.6 *The Trustees of the BT Pension Scheme*

Em *The Trustees of the BT Pension Scheme*⁵³⁵ tem-se o pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio em que The Trustees of the BT Pension Scheme (a seguir The Trustees), opõe aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira, Reino Unido) (a seguir, Commissioners), no que diz respeito à recusa deste do reconhecimento de um direito de crédito de imposto a um fundo de pensões, não sujeito ao imposto sobre os rendimentos de investimentos, a título do recebimento pelo mesmo de dividendos que correspondem a rendimentos de origem estrangeira de uma sociedade com residência fiscal no Reino Unido.

O tratamento fiscal desfavorável de determinados acionistas é justificado pelo Governo do Reino Unido pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.⁵³⁶ Sobre esta matéria, o Tribunal não faz qualquer análise mais profunda, limitando-se apenas a não acolher a justificação⁵³⁷ por os argumentos citados pelo Governo britânico serem idênticos aos que já foram rejeitados anteriormente no caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁵³⁸.

⁵³⁵ ECJ C-628/15, 14 de Setembro de 2017

⁵³⁶ Acórdão *The Trustees of the BT Pension Scheme*, §43

⁵³⁷ *Ibidem*.

⁵³⁸ V. item 2.7

Conclusão

O princípio da coerência fiscal como razão imperiosa de interesse geral celebra hoje mais de 25 anos, sem que contudo fosse ultrapassado o seu caráter vago e indefinido. Aceite pela primeira vez nos casos *Bachmann* e *Comissão v Bélgica* (C-300/90), o conceito e aplicabilidade da necessidade de salvaguardar a coerência de um regime fiscal ficou completamente atrelado ao entendimento jurisprudencial do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Nesse campo, o exercício das liberdades fundamentais previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia, conjuntamente com o conceito de residência e a sua influência num regime nacional fiscal, foram os motores para os diversos impasses e disparidades presentes nos sistemas fiscais nacionais dos Estados-Membros, resultando num número extensivo de litígios sob a apreciação do Tribunal.

A partir dos múltiplos casos avaliados pelo Tribunal, a aplicabilidade do princípio foi construída aos poucos frente à diversidade das situações legais apresentadas, o que provocou uma certa insegurança jurídica na medida em que a sua definição nunca foi completamente de facto estabelecida. Nesta esteira, o Tribunal partiu desde uma posição mais restrita como nos casos *Schumacker* e *Wielockx*, para uma mais ténue como no caso *Manninen*.

Até mesmo o pressuposto do nexo direto entre o benefício fiscal e a sua compensação através da imposição de um tributo determinado, inicialmente constatado em *Bachmann* e sempre retomado pelo Tribunal em todos os casos onde o princípio da coerência fiscal foi invocado como argumento pelo Estado-Membro para justificar a legislação nacional em causa; foi objeto de um ajustamento. Tal contexto verifica-se no caso *Comissão v Bélgica* (C-250/08) em que a existência de um mesmo contribuinte e um mesmo tributo foi o suficiente para configurar a existência de um nexo direto.

Ao mesmo tempo, o princípio da coerência fiscal ganhou novas faces ao ser conjuntamente interpretado com a repartição equilibrada dos poderes de tributação em *Marks & Spencer* e ao assumir o papel da lógica da simetria verificada em *Krankenheim*.

Todo o trajeto percorrido pelo Tribunal nessa matéria leva-nos a crer que o TJUE está longe de traçar um conceito preciso a respeito da coerência do sistema fiscal a título de razão imperiosa de interesse geral. Talvez a justificação para essa dificuldade é por o Tribunal não ser um tribunal fiscal e assim, por não dominar o assunto, levou-o a resultados inconsistentes que

geraram conseqüentemente dúvidas a respeito do que seria a correta visão jurídica no que concerne à tributação direta num mercado totalmente integrado.⁵³⁹

Apesar do Tribunal mostrar-se incoerente, o princípio da coerência fiscal é de suma importância posto que tem o caráter integrador a nível do mercado único europeu ao garantir a apreciação pelo TJUE das divergências constatadas nas legislações nacionais e evitando desta maneira, disposições artificiais e capazes de violar as liberdades fundamentais estabelecidas pelo Tratado.

Em verdade, a sujeição dos sistemas fiscais dos Estados-Membros à análise do Tribunal cria mais riscos de haver uma avaliação política, uma vez que limita ainda mais a soberania fiscal dos Estados-Membros e agrava a incerteza legal tanto na esfera do contribuinte quanto da eficácia da legislação nacional⁵⁴⁰, já que não há por certo uma harmonização da jurisprudência.

Tendo em consideração que o princípio da coerência do sistema fiscal nacional tem seus critérios de aplicabilidade e definições estabelecidos essencialmente a cargo do entendimento do Tribunal, para que os Estados-Membros e os contribuintes não fiquem à mercê da opinião do TJUE, *“a complete solution to such issues seems indeed only possible when a common tax policy for the EU is established, i.e. only when the Community institutions have become competent in the field of direct taxes.”*⁵⁴¹.

⁵³⁹ O'SHEA, Tom. *European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the ECJ Consistent?* World Tax Journal. Volume 5, Issue 1. IBFD, 2013. p 119-120

⁵⁴⁰ WATTEL, Petter J. *Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters.* World Tax Journal. Volume 5. Issue 1. IBFD, 2013. p. 134

⁵⁴¹ PISTONE, Pasquale. *The Impact...* p. 179

Bibliografia

- ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Vida Económica Editorial. Porto, 2012
- BARENTS, René. *Directory of EC Case Law on Direct Taxation*. Kluwer Law International, 2009
- BARNARD, Catherine, PEERS, Steve. *European Union Law*. Second Edition. Oxford, 2014
- BROKELIND, Cécile. *The acte clair doctrine arising from the ECJ's direct tax case law from a Swedish perspective: use or misuse?* DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBDF, 2008.
- CÂMARA, Carla. *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*. Centro de Estudos Judiciários, 2012.
- CÂMARA, Francisco de Sousa da. *A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação*. Artigo disponível em <<<https://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/360.pdf>>>.
- CARRERO, José Manuel Calderón et al. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer España. Ed. CISS, 2008.
- CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade – Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. 5ª Edição. Almedina, 2017
- CERIONI, Luca. *The European Union and Direct Taxation. A solution for a difficult relationship*. Routledge, 2015.
- COURINHA, Gustavo Lopes. *A Residência no Direito Internacional Fiscal – Do Abuso Subjectivo de Convenções*. Ed. Almedina, 2015.
- DAHLBERG, Mattias. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. Kluwer Law International, 2005

- DEÁK, D. *Legal autopoiesis theory in operation – a study of the ECJ case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey*. Vol. 50, N.º 2. Acta Juridica Hungarica, 2009.
- DOUMA, Sjoerd. *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*. Volume 46. N.º. 9. November 2006. IBFD.
- DOURADO, Ana Paula. *A Liberdade de circulação de capitais na União Europeia e países terceiros: desenvolvimentos recentes*. N. º1. 1º Semestre, Revista do Centro de Estudos Judiciários, 2017.
- _____. *Direito Fiscal. Lições*. Ed. Almedina, 2016
- _____. *Is it acte clair? General report on the role played by CILFIT in direct taxation*. (in): DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBFD, 2008.
- _____. *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*. Coimbra Editora, 2010.
- DUARTE, A. *Residência Fiscal vs Residência Civil*. Jornal de Negócios, Janeiro de 2008
- DZIURDŹ, Kasper. MARCHGRABER. Christoph. *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*. Open Issues and Recent Challenges. Volume 94. Linde.
- EICKE, Rolf. *Tax Planning with Holding Companies – Repatriation of US Profits from Europe*. Concepts, Strategies, Structures. Kluwer Law International, 2009.
- ENGLISCH, Dr. J. *Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two)*. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. August, 2004
- European Parliament and The European Court of Justice. *C.F.E. Comments on ECJ, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00*. 2003.
- Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais*. Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier. Volume III. Coimbra Editora, 2007

- GRAETZ, Michael J. WARREN, Alvin C Jr.. *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*. 2006. Yale Law School Faculty Scholarship Series. Paper 1614.
- GUIMARÃES, N. S. *O princípio da livre circulação de trabalhadores na União Europeia*. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em <<<http://www.ambito-juridico.com.br>>>:
- HASLEHNER, W. C. *Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law*. European Taxation. Vol. 64. N.º 1. IBFD, 2010.
- ICEP Portugal. *Dupla Tributação Internacional*. Convenções de Dupla Tributação. Fevereiro, 2003.
- IRELAND, Alina Kaczorowska. *European Union Law*. Fourth Edition. Routledge, 2016.
- ISENBAERT, M. *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. N.º 19. Doctoral Series, IBFD, 2010
- JANSEN, Sjaak J. J. M. *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*. Eucotax. Ed. Kluwer Law International, 2011
- Judgment in Case C-152/03 (Ritter-Coulais): Cross-Border Consideration of Own Losses?* EU Direct tax Group. Newsalert, 22 February 2006
- LANG, Michael et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3ª edição. Spiramus Press, 2013.
- _____. *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?* European Taxation. Vol. 46. N.º 9, IBFD, 2006.
- _____. PISTONE, Pasquale et al. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 4th edition. Linde, 2016

- _____. *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*. Publicado em 27 de Março de 2009
- _____. *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word*. European Taxation. Vol. 46. N.º 2. 2006. IBFD.
- _____. *The Blinding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties*. (In): GASSNER, Wolfgang et al. *Tax Treaties and EC Law*. Series on International Taxation. N.º16. Kluwer Law International, 1997.
- LENZ, C. O. *The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters*. Volume 20. Issue 3. Article 3. Fordham International Law Journal, 1996.
- MACHADO, Jónatas E.M, COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de Direito Fiscal*. Perspectiva Multinível. Ed. Almedina, 2016
- MADURO, Miguel Poiares. *A Constituição Plural: Constitucionalismo e União Europeia*. 1ª Edição. Ed. Principia, 2006.
- MALHERBE, Dr. Jacques et al. *The Impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*. Directorate-General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. ECON, 2011.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 1990.
- MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. *Direito Tributário Romano*. Ed. Ufpa. Belém, 2013.
- MEUSSEN, Prof. Dr. Gerard T. K. *The Ritter-Coulais Case – A Wrong Decision in Principle by the ECJ*. European Taxation. Vol. 46. N.º 7. IBFD, 2006.
- MILNES, B. B. WISSELINK, M. A. *International Tax Avoidance*. A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Volume B: Country Reports. International Series of the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Erasmus University, Rotterdam, 1978.
- MONSENEGO, Jérôme. *Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market. An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the*

European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. Vol. 22. IBFD Doctoral Series, 2011

- MORAIS, Rui Duarte. *Apontamentos ao IRC*. Ed. Almedina, 2007.
- NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização*. (In): *Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira*. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Coimbra Editora, 2006
- _____. *Direito Fiscal*. 8ª Edição. Ed. Almedina, 2015
- NETO, Ayrton Ruy Giublin. *O Espaço na Norma Jurídica Tributária*. Territorialidade, critério espacial e elementos de conexão. Universidade de São Paulo, 2014. Tese de Mestrado.
- NEYT, R. PEETERS, S. *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K*. Volume 23. Issue 2. EC Tax Review, 2014.
- O'SHEA, Tom. *European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the ECJ Consistent?* World Tax Journal. Volume 5, Issue 1. IBFD, 2013.
- PAIS, Sofia Oliveira. *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia – Uma Abordagem Jurisprudencial*. 3ª Edição. Almedina, 2013.
- PANAYI, Christiana HJI. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge University Press, 2013.
- PAPOTTI, Raul-Angelo. SETTI, Carlomaria. *The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle*. European Taxation. Volume 56. Number 6. IBFD, 2016
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 3ª Edição. Ed. Almedina, 2009.
- PEREIRA, Paula Rosado. *A Tributação das Sociedades na União Europeia. Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Almedina, 2004. p. 36
- PETTERSON, Markus. *The Compatibility of Swedish CFC-legislation with article 43 EC – A case study of an Advance Ruling*. Master thesis. Jonkoping University, August 2006,

- PISTONE, Pasquale. *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. Eucotax Series on European Taxation. Vol.4 Kluwer Law International, 2002.
- _____. *The Impact of European Law on the Relations with the Third Countries in the Field of Direct Taxation*. Intertax. Volume 34, N.º 5. Kluwer Law International, Netherlands, 2006.
- _____. *The search for objective standards in the application of the acte clair doctrine to direct taxation: Some remarks from an Italian perspective*. DOURADO, Ana. BORGES, Ricardo da Palma. . *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBDF, 2008.
- PITRONE, Federica. *Tax Residence of Individuals within the European Union: Finding New Solutions to Old Problems*. World Tax Journal. Volume 8, Issue 3, October 2016. IBDF.
- PRATS, Alfredo García. *Revisiting “Schumacker”: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation*. Springer, 2013.
- RAMOS, Joaquim. *Português Institucional e Comunitário*. Universidade Carlos IV. Praga, 2010
- RAPOSO, Maria Emilia. *A Harmonização Tributária da União Europeia*. Volume I. 1ª Edição. Associação Académica Universidade Independente, 2006.
- RICHELLE, Isabelle et al. *Allocating Taxing Powers within the European Union*. Springer, 2013
- RIXEN, Thomas. *The institutional design of international double taxation avoidance*. WZB Discussion Paper, No. SP IV 2008-302, 2008.
- RØNFELDT, T. *Use of Foreign Losses: The Advocate General Wants to Turn on the Marks & Spencer Exemption, but the ECJ Rejects the Argument and States that EU Law Constitutes Rights to Deduct Foreign Losses*. Volume. 43. Issue 11. Intertax, 2015.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra Editora, 2002
- SANTOS. J. Albano. *Teoria Fiscal*. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Lisboa, 2003
- SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*. In Germany, The UK and The EU. Vol. 98. Series on International Tax Law, Michael Lang (Ed). Linde, 2016.
- SHUIBHNE, Niamh Nic. GORMLEY, Laurence W. *From Single Market to Economic Union: Essays in Memory of John A Usher*. Oxford University Press, 2012.

- SILVA, Suzana Tavares da. *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*. Estudos Regionais e Locais. Cejur, 2008.
- SILVA, Samara dos Santos. *Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade*. Publicado em 2013. Disponível em <<<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>>>
- SIMPSON, Claire. *The Influence of The European Court – Recent and Forthcoming Tax Cases*. Vol. II. N.º2, GITC Review. April 2003
- SMIT, Pim M. Marks e Spencer: *The Paradoxes*. Volume 46, N.º 9. European Taxation. IBDF, 2006
- SZUDOCZKY, Rita. *How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I*. Intertax. Vol.37, Issue 6/7. 2009. Kluwer Law International.
- TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição Revista e Ampliada. Ed. Almedina, 2012
- TERRA, Ben J. M. *European Tax Law*. Sixth Edition. Abridged Student Edition. Wolters Kluwer Law & Business, 2012.
- _____. WATTEL, Peter J.. *European Tax Law*. 4ª Edition. Kluwer Law International, 2005.
- THIEL, Servaas van. *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part I*. Vol.48. N.º.6. 2008. European Taxation. IBFD.
- _____. *EU Case Law in Income Tax. Part I*. IBFD, 2001
- _____. *Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: Acte clair rules that can be readily applied by national courts*. (In): DOURADO, Ana Paula. BORGES, Ricardo da Palma. *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBDF, 2008.
- TOBLER, Christa. *Indirect Discrimination: A Case Study Into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*. Intersentia Oxford, 2005.
- TOIFL, Gerald. *EC Fundamental Freedoms and Non-discrimination Provisions in Tax Treaties*. (In): GASSNER, Wolfgang et al. *Tax Treaties and EC Law*. Series on International Taxation. N.º16. Kluwer Law International, 1997.

- VANISTENDAEL, Prof. Frans. *Cohesion: the phoenix rises from his ashes*. 2005. Volume 14. Issue 4. EC Tax Review.
- _____. *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*. European Taxation. Volume 46. Number 9. IBFD, 2006.
- VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Ed. Almedina, 2015.
- VIITALA, Tomi. *Taxation of Investment Funds in the European Union*. Volume 8. Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation. Academic Council. IBFD, 2005.
- VINTHER, N. WERLAUFF, Prof. E. *The need for fresh thinking about tax rules on thin capitalization: the consequences of the judgment of the ECJ in Lankhorst-Hohorst*. 2003. Volume 12. Issue 2. EC Tax Review.
- WATTEL, Peter. *Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases*. European Taxation. Vol. 55. N.º 12. IBFD, 2015.
- _____. *Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters*. World Tax Journal. Volume 5. Issue 1. IBFD, 2013.
- WEBER, Dennis Manolito. *European Direct Taxation: Case Law and Regulations 2010*. Second Edition. Kluwer Law International, 2010.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Ed. Almedina, 2014

Jurisprudência Utilizada

- ECJ C- 270/83, 28 de Janeiro de 1986, Acórdão *Avoir Fiscal*
- ECJ C- 175/88, 8 de Março de 1990, Acórdão *Biehl*
- ECJ C- 204/90, 28 de Janeiro de 1992, Acórdão *Bachmann*
- ECJ C- 300/90, 28 de Janeiro de 1992 Acórdão *Comissão v Bélgica*
- ECJ C- 279/93, 14 de Fevereiro de 1995, Acórdão *Schumacker*
- ECJ C- 484/93, 14 de Novembro de 1995, *Svensson & Gustavsson*
- ECJ C- 80/94, 11 de Agosto de 1995, Acórdão *Wielockx*
- ECJ C- 107/94, 27 de Julho de 1996, Acórdão *Asscher*
- ECJ C- 264/96, 16 de Julho de 1998, Acórdão *ICI*
- ECJ C- 336/96, 12 de Maio de 1998, Acórdão *Gilly*
- ECJ C- 294/97, 26 de Outubro de 1999, Acórdão *Eurowings*
- ECJ C- 35/98, 6 de Junho de 2000, Acórdão *Verkooijen*
- ECJ C- 55/98, 28 de Outubro de 1998, Acórdão *Vastergaard*
- ECJ C- 251/98, 13 de Abril de 2000, Acórdão *Baars*
- ECJ C- 397/98, 8 de Março de 2001 Acórdão *Metallgesellschaft and Others*
- ECJ C- 410/98, 8 de Março de 2001, Acórdão *Hoechst AG*
- ECJ C- 478/98, 26 de Setembro de 2000, Acórdão *Comissão v Bélgica*
- ECJ C- 136/00, 3 de Outubro de 2002, Acórdão *Danner*

ECJ C- 324/00, 12 de Dezembro de 2002, Acórdão *Lankhorst-Hohorst*

ECJ C- 385/00, 12 de Dezembro de 2002, Acórdão *De Groot*

ECJ C- 436/00, 21 de Novembro de 2002, Acórdão *X e Y*

ECJ C- 168/01, 18 de Setembro de 2003, Acórdão *Bosal*

ECJ C- 209/01, 13 de Novembro de 2003, Acórdão *Schilling e Fleck-Schilling*

ECJ C- 234/01, 12 de Junho de 2003, Acórdão *Gerritse*

ECJ C- 388/01, 16 de Janeiro de 2003, Acórdão *Comissão v Itália*

ECJ C- 422/01, 26 de Junho de 2003, Acórdão *Skandia e Ramstedt*

ECJ C- 9/02, 11 de Março de 2004, Acórdão *Lasteyrie du Saillant*

ECJ C- 315/02, 15 de Julho de 2004, Acórdão *Lenz*

ECJ C- 319/02, 7 de Setembro de 2004, Acórdão *Manninen*

ECJ C- 152/03, 21 de Fevereiro de 2006, Acórdão *Ritter-Coulais*

ECJ C- 169/03, 1 de Julho de 2004, Acórdão *Wallentin*

ECJ C- 242/03, 15 de Julho de 2004, Acórdão *Weidert-Paulus*

ECJ C- 39/04, 10 de Março de 2005, Acórdão *Laboratoires Fournier*

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

ECJ C- 196/04, 12 de Setembro de 2006, Acórdão *Schweppes*

ECJ C- 292/04, 6 de Março de 2007, Acórdão *Meilicke*

ECJ C- 347/04, 29 de Março de 2007, Acórdão *Rewe Zentralfinanz*

ECJ C- 386/04, 14 de Setembro de 2006, Acórdão *Centro di Musicologia Walter Stauffer*

ECJ C- 446/04, 12 de Dezembro de 2006, Acórdão *The Claimants in the FII Group Litigation*

ECJ C- 470/04, 7 de Setembro de 2006, Acórdão *Marks & Spencer*

ECJ C- 471/04, 23 de Fevereiro de 2006, Acórdão *Keller Holding*

ECJ C- 524/04, 13 de Março de 2007, Acórdão *Test Claimants Thin Cap Group Litigation*

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

ECJ C- 298/05, 6 de Dezembro de 2006, Acórdão *Columbus Container Services*

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

ECJ C- 379/05, 8 de Novembro de 2007, Acórdão *Amurta*

ECJ C- 104/06, 18 de Janeiro de 2007, Acórdão *Comissão v Suécia*

ECJ C- 256/06, 17 de Janeiro 2008, Acórdão *Jäger*

ECJ C- 281/06, 18 de Dezembro de 2007, Acórdão *Jundt*

ECJ C- 293/06, 28 de Fevereiro de 2008, Acórdão *Deutsche Shell*

ECJ C- 360/06, 2 de Outubro de 2008, Acórdão *Verlag*

ECJ C- 436/06, 18 de Dezembro de 2007, Acórdão *Grønfeldt*

ECJ C- 443/06, 11 de Outubro de 2007, Acórdão *Hollmann*

ECJ C- 157/07, 23 de Outubro de 2008, Acórdão *Krankenheim*

ECJ C- 269/07, 10 de Setembro de 2009, Acórdão *Comissão v Alemanha*

ECJ C- 303/07, 18 de Junho de 2009, Acórdão *Aberdeen*

ECJ C- 330/07, 04 de Dezembro de 2008, Acórdão *Jobra*

ECJ C- 377/07, 22 de Janeiro de 2009, Acórdão *STEKO*

ECJ C- 418/07, 27 de Novembro de 2008, Acórdão *Papillon*

ECJ C- 540/07, 19 de Novembro de 2009, Acórdão *Comissão v Itália*

ECJ C- 562/07, 06 de Outubro de 2009, Acórdão *Comissão v Espanha*

ECJ C- 96/08, 15 de Abril de 2010, Acórdão *CIBA*

ECJ C- 169/08, 17 de Novembro de 2009, Acórdão *Presidente del Consiglio*

ECJ C- 182/08, 17 de Setembro de 2009, Acórdão *Glaxo Wellcome*

ECJ C- 250/08, 1 de Dezembro de 2011, Acórdão *Comissão v Bélgica*

ECJ C- 337/08, 25 de Fevereiro de 2010, Acórdão *X Holding*

ECJ C- 510/08, 22 de Abril de 2010, Acórdão *Mattner*

ECJ C- 233/09, 01 de Julho de 2010, Acórdão *Dijkman e Dijkman-Lavaleije*

ECJ C- 253/09, 1 de Dezembro de 2011, Acórdão *Comissão v Hungria*

ECJ C- 269/09, 12 de Julho de 2012, Acórdão *Comissão v Espanha*

ECJ C- 284/09, 20 de Outubro de 2011, Acórdão *Comissão v Alemanha*

ECJ C- 493/09, 6 de Outubro de 2010, Acórdão *Comissão v Portugal*

ECJ C- 287/10, 22 de Dezembro de 2010, Acórdão *Tankreedei I*

ECJ C- 342/10, 8 de Novembro de 2012 Acórdão *Comissão v Finlândia*

ECJ C- 371/10, 29 de Novembro de 2011, Acórdão *National Grid Indus BV*

ECJ C- 35/11, 13 de Novembro de 2012, Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*

ECJ C- 322/11, 7 de Novembro de 2013, Acórdão *K*

ECJ C- 338/11, 10 de Maio de 2012, Acórdão *Santander Asset Management SGIIC*

ECJ C- 350/11, 4 de Julho de 2013, Acórdão *Argenta Spaarbank*

ECJ C- 380/11, 6 de Setembro de 2012, Acórdão *DI. VI. Finanzaria di Diego della Valle & C*

ECJ C- 181/12, 17 de Outubro de 2013, Acórdão *Welte*

ECJ C- 190/12, 10 de Abril de 2014, Acórdão *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*

ECJ C- 296/12, 23 de Janeiro de 2014 Acórdão *Comissão v Bélgica*

ECJ C- 375/12, 13 de Março de 2014 Acórdão *Bouanich*

ECJ C- 39/13, ECJ C- 40/13, ECJ C- 41/13, 12 de Junho de 2014, Acórdão *SCA Group Holding and Others*

ECJ C- 172/13, 3 de Fevereiro de 2015, Acórdão *Comissão v Reino Unido*

ECJ C- 559/13, 24 de Fevereiro de 2015, Acórdão *Grünewald*

ECJ C- 589/13, 17 de Setembro de 2015, Acórdão *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*

ECJ C- 591/13, 16 de Abril de 2015, Acórdão *Comissão v Alemanha*

ECJ C- 66/14, 6 de Outubro de 2015, Acórdão *Finanzamt Linz*

ECJ C- 386/14, 2 de Setembro de 2015, Acórdão *Groupe Sterie SCA*

ECJ C- 388/14, 17 de Dezembro de 2015 Acórdão *Timac Agro*

ECJ C- 479/14, 8 de Junho de 2016, Acórdão *Hinnebeck*

ECJ C- 503/14, 21 de Dezembro de 2016, Acórdão *Comissão v Portugal*

ECJ C- 123/15, 30 de Junho de 2016, Acórdão *Feilen*

ECJ C- 300/15, 26 de Maio de 2016, Acórdão *Kohll and Kohll-Schelessner*

ECJ C- 628/15, 14 de Setembro de 2017, Acórdão *The Trustees of the BT Pension Scheme*

ECJ C- 20/16, 22 de Junho de 2017, Acórdão *Bechtel*

Conclusões dos Advogados-gerais Utilizadas

Conclusões do Advogado-geral Antonio La Pergola, ECJ C-35/98, *Verkooijen*, apresentadas em 14 de Dezembro de 1999

Conclusões da Advogada-geral Christine Stix-Hackl, ECJ C-42/02, *Lindman*, apresentadas em 10 de Abril de 2003

Conclusões da Advogada-geral Christine Stix-Hackl, ECJ C-150/04, *Comissão v Dinamarca*, apresentadas em 1 de Junho de 2006

Conclusões do Advogado-geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, ECJ C-18/95, *Terhoeve*, apresentadas em 30 de Abril de 1998

Conclusões do Advogado-geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, ECJ C-440/08, *Gielen*, apresentadas em 27 de Outubro de 2009

Conclusões da Advogada-geral Eleanor Sharpston, ECJ C-250/08, *Comissao v Bélgica*, apresentadas em 21 de Julho de 2011

Conclusões do Advogado-geral F.G. Jacobs, ECJ C-39//04, *Laboratoires Fournier*, apresentadas em 9 de Dezembro de 2004

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-319/02, *Manninen*, apresentadas em 18 de Março de 2004

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-470/04, *N*, apresentadas em 30 de Março de 2006

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-231/05, *Oy AA*, apresentadas em 12 de Setembro de 2006

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-418/07, *Papillon*, apresentadas em 4 de Setembro de 2008

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-540/07, *Comissão v Itália*, apresentadas em 16 de Julho de 2009

Conclusões da Advogada-geral Juliane Kokott, ECJ C-371/10, *National Grid Indus*, apresentadas em 8 de Setembro de 2011

Conclusões do Advogado-geral Ján Mazák, ECJ C-256/06, *Jäger*, apresentadas em 11 de Setembro de 2007

Conclusões do Advogado-geral Ján Mazák, ECJ C-269/07, *Comissão v Alemanha*, apresentadas em 31 de Março de 2009

Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo, ECJ C-204/90, *Bachmann*, apresentadas em 17 de Setembro de 1991

Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo, ECJ C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, apresentadas em 26 de Setembro de 2002

Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo, ECJ C-436/00, *X e Y*, apresentadas em 6 de Junho de 2002

Conclusões do Advogado-geral Jean Mischo, ECJ C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, apresentadas em 13 de Março de 2003

Conclusões do Advogado-geral L. A. Geelhoed, ECJ C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apresentadas em 29 de Junho de 2006

Conclusões do Advogado-geral M. Poaires Maduro, ECJ C-446/03, *Marks & Spencer*, apresentadas em 7 de Abril de 2005

Conclusões do Advogado-geral M. Poaires Maduro, ECJ C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, apresentadas em 31 de Maio de 2006

Conclusões do Advogado-geral M. Poaires Maduro, ECJ C-282/06, *Jundt*, apresentadas em 10 de Outubro de 2007

Conclusões do Advogado-geral Marco Darmon, ECJ C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank*, apresentadas em 17 de Março de 1993

Conclusões do Advogado-geral Melchior Wathelet, ECJ C-388/14, *Timac Agro*, apresentadas em 3 de Setembro de 2015

Conclusões do Advogado-geral Melchior Wathelet, ECJ C-123/15, *Feilen*, apresentadas em 17 de Março de 2016

Conclusões do Advogado-geral Michael B. Elmer, ECJ C-484/93, *Svensson & Gustavsson*, apresentadas em 17 de Maio de 1995

Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, ECJ C-182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, apresentadas em 29 de Março de 2007

Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, ECJ C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, apresentadas em 6 de Novembro de 2013

Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, ECJ C-298/05, *Columbus Container Services*, apresentadas em 29 de Março de 2007

Conclusões do Advogado-geral Paolo Mengozzi, ECJ C-379/05, *Amurta*, apresentadas em 7 de Junho de 2007

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-279/93, *Schumacker*, apresentadas em 22 de Novembro de 1994

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-80/94, *Wielockx*, apresentadas em 31 de Maio de 1995

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-385/00, *De Groot*, apresentadas em 20 de Junho de 2002

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-152/03, *Ritter-Coulais*, apresentadas em 1 de Março de 2005

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-169/03, *Wallentin*, apresentadas em 11 de Março de 2004,

Conclusões do Advogado-geral Philippe Léger, ECJ C-345/04, *Centro Equestre de Lezíria Grande*, apresentadas em 22 de Junho de 2006

Conclusões do Advogado-geral Siegbert Alber, ECJ C-168/01, *Bosal*, apresentadas em 24 de Setembro de 2002