



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO
FISCAL NO DIREITO E NA
JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA**

Joana Isabel Mesquita Cabral Correia

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

ÍNDICE

Índice e Abreviaturas	2
Introdução.....	3
1. A Proibição de Discriminação no Direito Comunitário	4
1.1. No TCE	4
1.2. No Modelo de Convenção da OCDE	5
2. A Proibição de Discriminação na Jurisprudências do TJCE.....	6
3. A Concretização do Princípio	7
3.1. A Livre Circulação de Mercadorias	7
3.2. A Livre Circulação de Serviços	10
3.3. A Livre Circulação de Pessoas.....	13
3.4. A Livre Circulação de Capitais	27
Conclusões	28
Bibliografia e Jurisprudência	31

ABREVIATURAS

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

TCE – Tratado da Comunidade Europeia

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, a soberania estadual concretizava-se, essencialmente, nos três poderes seguintes:

- o poder de cunhar moeda
- o poder de declarar a guerra, e
- o poder de estabelecer tributos.

Hoje em dia, com a criação da zona euro, desapareceu o então designado poder de cunhar moeda, mas os restantes poderes ainda são atributos da soberania estadual.

A adesão à União Europeia implica a cedência de poderes estaduais para esta entidade supranacional. Sendo o poder tributário o meio mais importante que os estados membros utilizam para concretizar as suas políticas económicas, facilmente se percebe o porquê de tantas reticências por parte dos estados em dar continuidade ao processo de harmonização fiscal, ou dito de outro modo, na promoção do esforço de coordenação das normas e políticas fiscais dos estados, apesar de que, nos dias de hoje, as decisões de um país são condicionadas, não tanto pela necessidade de expressão da sua soberania, mas mais pelas condições de mercado.

A harmonização fiscal realiza-se por meio de directivas comunitárias que produzem efeito directo nas ordens jurídicas internas, e as medidas harmonizadoras deste modo instituídas visam dirimir os obstáculos que se opõem às quatro liberdades comunitárias: pessoas, serviços, capitais e mercadorias. Uma parte substancial dos conflitos comunitários surge da interpretação diversificada dessas directivas por parte dos Estados delas destinatários.

Tem sido longo o percurso da Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no tocante à problemática da Discriminação Fiscal. O primeiro acórdão remonta a 1963, e desde então evoluíram os conceitos, mas a acompanhar a evolução dos tempos, evoluíram também os problemas.

1. A PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO NO DIREITO COMUNITÁRIO

1.1. No Tratado da Comunidade Europeia

O Princípio da Não Discriminação em razão da Nacionalidade foi expressamente consagrado no artigo 12.º do Tratado da Comunidade Europeia. Esta norma contém uma cláusula geral de proibição de discriminação, sendo portanto de aplicação subsidiária face às normas específicas previstas no tratado.

A discriminação traduz-se numa violação do Princípio da Igualdade. Um dos objectivos do Tratado é a criação de uma igualdade do ponto de vista formal, a igualdade perante a lei. Não se procura a igualdade material ou de assegurar a igualdade de oportunidades pelos poderes públicos estaduais.

Para averiguar da existência de uma discriminação têm de estar em análise duas situações comparáveis, e é dessa análise que se verifica a existência de um tratamento desfavorável em relação a uma dessas situações e de um tratamento privilegiado em relação à outra situação.

Para além de Discriminações, podemos ter também verdadeiras restrições. Nestas, o termo de comparação acima referido não tem de existir. É restritiva toda a medida que dificulte o exercício dos direitos, liberdades e garantias dos tratados. As restrições podem ser de entrada ou de saída, que se podem traduzir, por ex., em desincentivos ao exercício da liberdade de estabelecimento.

O Tratado CE contém várias disposições específicas que proíbem a Discriminação Fiscal.

As normas fiscais relativas à tributação indirecta encontram-se estabelecidas nos artigos 90.ºss do Tratado.

A tributação directa não é objecto de previsão expressa no TCE, contudo, os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm, com respeito pelo Direito

Comunitário e evitar toda e qualquer discriminação que assente na nacionalidade ⁽¹⁾⁽²⁾.

O Direito Internacional admite que, em matéria de impostos directos, as relações entre residentes e não residentes não são comparáveis, pois apresentam diferenças objectivas do ponto de vista do rendimento, da capacidade contributiva e da situação familiar ou pessoal ⁽³⁾, todavia o TJCE identificou algumas situações em que estas situações podem ser comparáveis, conduzindo a uma discriminação encoberta, por ex. quando um contribuinte não residente, aufera a totalidade ou quase totalidade dos seus rendimentos no estado onde exerce a sua actividade, nas mesmas condições que os contribuintes residentes nesse Estado-Membro ⁽⁴⁾.

1.2 No Modelo de Convenção da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Uma das principais causas de tratamento discriminatório é a proveniente da Dupla Tributação Internacional.

A DTI traduz-se na incidência em mais do que um estado de impostos equiparáveis, sobre o mesmo sujeito passivo, decorrentes do mesmo facto gerador de imposto e referentes ao mesmo período de tributação.

A situação de DTI está em conexão com vários ordenamentos jurídicos e mostra-se relevante, para efeitos de incidência, de acordo com as respectivas leis tributárias.

Uma das formas de prevenir estas situações de Dupla Tributação Internacional consiste na elaboração de convenções entre os Estados. Essas convenções produzem um efeito negativo, retiram o poder de tributar.

A OCDE elaborou, com o fim de eliminar ou prevenir a DTI, um Modelo de Convenção que está à disposição dos Estados para servir de base para a celebração das suas convenções com outros Estados.

¹ De acordo com Jurisprudência fixada nos Acórdãos C-80/94 Wielockx; C-311/97 Royal Bank of Scotland; C-279/93 Schumacker; C-107/94 Asscher; C-250/95 Futura Participations and Singer; e C-118/96 Safir.

² Quando a norma discriminatória ou restritiva incidir sobre critérios distintos da nacionalidade, a discriminação diz-se encoberta (por oposição a manifesta).

³ Ac. Schumacker, C-279/93

⁴ Ac. Wielockx, Processo C-80/94

O Modelo de Convenção da OCDE contém no seu artigo 24.º uma Cláusula de Não Discriminação, na qual fixa os seguintes princípios:

- Os nacionais de um estado contratante e os residentes que não sejam nacionais não devem ser sujeitos noutra estado contratante a qualquer tributação mais desfavorável do que a aplicada aos nacionais desse estado, especialmente se residentes, que se encontrem nas mesmas circunstâncias;

- O tratamento tributário de um estabelecimento estável que uma empresa detenha num estado contratante, não deve ser menos favorável do que a tributação aplicada às empresas desse estado que exerçam a mesma actividade. É todavia ressalvada a possibilidade de um estado negociar com os seus residentes determinadas deduções atendendo à especial situação ou encargos familiares.

- O pagamento de royalties, juros ou outras importâncias pagas por uma empresa sediada num estado contratante a um residente de outro estado contratante, devem ser dedutíveis, nas mesmas condições, em que o seriam se fossem pagas a um residente.

- As empresas de um estado contratante cujo capital seja detido total ou parcialmente, por um ou mais residentes no território de outro estado contratante, não devem ser sujeitas a qualquer tributação mais desfavorável, do que a tributação aplicada a outras empresas com sede no mesmo estado contratante, nas mesmas condições, cujo capital seja controlado em exclusivo por residentes desse estado.

2. A PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

O conceito de discriminação foi tratado na Jurisprudência do TJCE no Acórdão C-13/63 Comissão/República Italiana de 17 de Julho.

De acordo com o exposto neste acórdão, a existência de discriminação afere-se pelo tratamento diferente de situações similares, e pelo tratamento igual de situações diferentes, a chamada discriminação material.

È preciso atender ao caso concreto, pois, à aparência de uma discriminação em sentido formal pode corresponder uma ausência de discriminação em sentido material.

O tratamento discriminatório desconforme ao Direito Comunitário, é o determinado pela falta de critérios objectivos, pela sua arbitrariedade ou ser desprovido de justificação.

No Acórdão C-55/95 Gebhard, o Tribunal de Justiça estabeleceu quatro condições necessárias para a admissibilidade de causas de justificação do tratamento desigual, fundamentadoras de restrições impostas por medidas nacionais, susceptíveis de dificultar ou tornar menos atractivo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo tratado:

- Aplicação de modo não discriminatório
- Justificação por razões imperativas de interesse geral
- Adequação para garantir a realização do objectivo que prosseguem
- Não ultrapassem o necessário para atingir esse objectivo

3. A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA NACIONALIDADE NO TRATADO CE E NA JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

O artigo 3.º alínea c) do TCE consagra como um dos fins da Comunidade a abolição, entre os Estados-Membros, dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais.

Cada uma das liberdades tem as suas cláusulas específicas, previstas no Tratado CE.

3.1. A Livre Circulação de Mercadorias, artigo 12.º, 23.º, 28.º a 31, e 87.º a 92.º

O artigo 23.º TCE estabelece o conteúdo dos direitos que implicam o exercício desta liberdade. A União Aduaneira abrange a totalidade do comércio de mercadorias e

implica a proibição entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros de importação, de exportação, e de quaisquer encargos de efeito equivalente.

Esta liberdade preconiza o Princípio da Igualdade de Tratamento Fiscal entre os produtos nacionais e os produtos importados de outros Estados-Membros.

As cláusulas específicas desta liberdade previstas nos artigos 28.º e 29.º TCE, consagram a proibição de restrições ou obstáculos, à importação ou exportação.

Em alguns casos, podem ocorrer determinadas causas de justificação do tratamento desigual, tal como está consagrado no artigo 30.º.

O artigo 87.º e ss. proíbe os auxílios estatais, que favoreçam certas empresas ou certas produções falseando ou ameaçando falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

No artigo 90.º ss. proíbe os chamados tributos internos discriminatórios que incidam sobre os produtos provenientes de outros Estados-Membros

Jurisprudência:

Acórdão Dassonville, processo C-8/74

As medidas adoptadas pelos Estados-Membros susceptíveis de limitar, directa ou indirectamente, com carácter actual ou meramente potencial, o comércio intra-comunitário, devem ser consideradas como medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas.

Os Estados-Membros podem adoptar medidas com o fim de prevenir tratamentos desiguais, desde que, essas medidas sejam razoáveis e não constituam um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição encapotada do comércio entre os Estados-Membros.

Na ausência de um sistema comunitário que garanta aos consumidores a autenticidade de uma designação de origem de um produto, as formalidades impostas por um Estado-Membro com o propósito de fazer a prova da origem de um produto, as quais apenas os importadores que o façam directamente do país de origem desse produto se encontram em posição de satisfazer sem enfrentar sérias dificuldades constitui uma medida com um efeito equivalente a uma restrição quantitativa, proibida pelo artigo 28.º do TCE.

No caso, a exigência do Reino da Bélgica, no que se refere à importação de produtos com uma designação de origem, de um certificado de autenticidade dessa designação emitido pelo país exportador, sendo que este certificado é de obtenção mais fácil aos importadores que importem esse produto directamente do país de origem, do que aos restantes importadores que importem o mesmo produto mas de outro Estado-Membro.

Outra questão que se levantou, foi a de saber se um acordo de exclusividade de importação de produtos, pode afectar adversamente o comércio entre os Estados-Membros, por limitação da concorrência, ou seja, se um importador ao abrigo de um acordo de exclusividade sobre a importação de determinados produtos, pelos meios previstos no acordo e através de uma lei nacional que requer certas formalidades para a prova de autenticidade da designação, está habilitado a prevenir importações paralelas provindas de outros Estados-Membros.

Relativamente a este ponto, o Tribunal concluiu que no caso concreto, é preciso atender aos direitos e obrigações emergentes das condições específicas do acordo, ao contexto económico e jurídico em que se insere, e em particular, à possibilidade da existência de acordos com o mesmo teor celebrados entre o produtor e os concessionários estabelecidos em outros Estados-Membros, podendo revelar-se como indicador, as diferenças de preços praticados nos diversos Estados-Membros.

Acórdão Comissão/França, processo C-18/84

Subjacente a este acórdão esteve em causa uma lei nacional francesa que concedia certas vantagens fiscais a empresas produtoras de jornais, que se dedicassem relevantemente a assuntos de cariz político e cujas impressões fossem produzidas em território francês, e pelo contrário, impedia o benefício dessas vantagens relativamente às publicações que fossem impressas no território de outros Estados-Membros.

A França defendeu-se argumentando que a actividade de impressão é um serviço e não um produto, de modo que a norma nacional visada pela Comissão se situaria fora do âmbito do tratado.

O Tribunal rejeita a defesa francesa com o argumento de que a actividade de impressão não pode ser caracterizada como um serviço, uma vez que conduz ao fabrico de um artigo físico, que é classificado como tal pela tarifa aduaneira comum. Por outro

lado, o artigo 50.º TCE consagra que para efeitos do disposto no tratado, “consideram-se serviços, as prestações realizadas mediante remuneração, na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas”. De modo que o caso deve ser enquadrado no âmbito da Liberdade de Circulação de Mercadorias.

Relativamente ao argumento francês de que a origem das publicações não influencia o leitor, ressaltou que a preocupação da Comissão não se situa ao nível do leitor mas sim nas opções disponíveis pelas empresas que publicam jornais relativamente à escolha do local de impressão dos mesmos. A condicionante da vantagem fiscal estabelecida na legislação francesa encoraja as empresas a encomendarem as impressões em França, em detrimento dos outros Estados-Membros, de modo que, a norma fiscal visada pode ser encarada como criadora de um obstáculo ao comércio intra-comunitário, e criadora de uma situação de preferência relativamente às publicações impressas em território nacional.

Neste seguimento, o tribunal proferiu o acórdão no sentido de que a norma nacional é susceptível de restringir as importações de publicações, devendo por isso ser considerada como uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa, nos termos do artigo 28.º TCE.

3.2. A Livre Prestação de Serviços, artigos 12.º 49.º a 55.º

O artigo 49.º TCE estabelece a proibição de restrições pelos Estados-Membros à Livre Prestação de Serviços efectuada no interior da Comunidade por nacionais de outros Estados-Membros.

A Livre Prestação de Serviços distingue-se da Liberdade de Estabelecimento pois, na primeira, o serviço prestado não implica necessariamente a deslocação para outro Estado-Membro, podendo esse deslocamento ser temporário, na segunda, a prestação do serviço implica a deslocação para outro Estado-Membro e esse deslocamento é feito com carácter de permanência.

A falta de harmonização entre os regimes de tributação das sociedades na União Europeia, a ocorrência de situações de Dupla Tributação Internacional e a sujeição a

custos acrescidos associados ao cumprimento de obrigações fiscais, desincentivam a liberdade de prestação de serviços.

Jurisprudência:

Acórdão Safir, processo C-118/96

Neste acórdão, Jessica Safir, residente na Suécia e tomadora de um seguro de vida numa empresa seguradora britânica, pretendeu beneficiar da isenção de pagamento de imposto sobre os prémios de seguro pagos, prevista pela legislação sueca.

Sucedeu que a Administração Fiscal sueca apenas admitiu uma redução do imposto para 7,5% do montante dos prémios pagos.

O Governo Sueco argumentou em sua defesa a impossibilidade de aplicar o mesmo regime para as seguradoras estabelecidas e as não estabelecidas na Suécia e a necessidade de preencher o vazio fiscal que resultaria da não tributação dos seguros de vida nas companhias não estabelecidas na Suécia.

Os contratos de seguro, constituindo emanações de prestações de serviços, estão protegidos pelas normas do tratado que se opõem às legislações nacionais que, sem justificação objectiva, entrem a possibilidade de um prestador de serviços exercer essa actividade, ou torne esse exercício mais difícil que a prestação de serviços puramente interna.

Nestes termos, o TJCE declarou que a argumentação utilizada pelo Governo Sueco carecia de fundamento, e não era susceptível de justificar uma legislação nacional como a que estava em causa, com um conjunto de elementos tão restritivos da livre prestação de serviços, que podem originar sentimentos dissuasores por parte dos tomadores de seguros em adquirir os seus seguros em empresas não estabelecidas na Suécia, assim como de dissuadir as companhias de seguros de oferecer os seus serviços no mercado sueco.

Acórdão Vestergaard, processo C-55/98

Este acórdão foi proferido no âmbito de um litígio que opôs o Sr. Vestergaard, nacional Dinamarquês e único sócio da empresa Bent Vestergaard, ao Ministério dos Assuntos Fiscais da Dinamarca. Esse litígio foi determinado pela recusa do MAF em permitir que o Sr. Vestertgaard beneficiasse da dedução, como custos de operação, das despesas por si realizadas com cursos de formação profissional.

O Tribunal Fiscal dinamarquês caracterizou as despesas efectuadas pelo Sr. Vestergaard e pagas pela empresa da qual ele é único sócio, como um bónus do salário por este auferido e não como um custo de operação, e portanto, não poderia ser deduzido do seu rendimento tributável.

Nos termos deste acórdão, a liberdade de prestação de serviços engloba a liberdade dos receptores de serviços de se deslocarem a outros Estados-Membros a fim de os receberem, sem sofrer qualquer restrição.

Ocorre uma discriminação, por disparidade de tratamento em função do local onde o serviço é prestado, um Estado-Membro que torna mais difícil a dedução de despesas efectuadas com cursos levados a cabo num outro Estado-Membro, do que a dedução das despesas efectuadas com cursos ministrados no próprio Estado. Esta diferença de tratamento não está justificada pela necessidade de preservar a coesão do sistema fiscal, nem pelo interesse de efectiva supervisão fiscal.

O TJCE decidiu no sentido de que um Estado-Membro não pode presumir que o facto de um curso ter sido levado a cabo numa estância turística no território de outro Estado-Membro, tenha subjacente uma componente turística tão forte que os custos tidos com a frequência desse curso não possam ser tratados como custos de operação dedutíveis no rendimento tributável, à semelhança do que acontece com os cursos cuja frequência seja em estâncias turísticas do próprio Estado-Membro.

3.3. A Livre Circulação de Pessoas, artigo 12.º e 39.º a 48.º

3.3.1. A Livre Circulação de Trabalhadores, 39.º a 42.º

A livre circulação de trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que respeita ao emprego, à remuneração e às demais condições de trabalho ⁽⁵⁾⁽⁶⁾.

Distingue-se da Liberdade de Estabelecimento pois a prestação de trabalho é assalariado.

Jurisprudência:

Acórdão Biehl, processo C-175/88

O Sr. Biehl, cidadão nacional alemão, exerceu uma actividade assalariada no Luxemburgo durante o período de tempo que decorreu desde 15 de Novembro de 1973 até 1 de Novembro de 1983.

Desde 1 de Janeiro até 31 de Outubro de 1983, a entidade empregadora do Sr. Biehl reteve quantias do seu salário a título de imposto sobre o rendimento.

Sucedeu que, do cálculo final do imposto do ano de 1983 se verificou que o montante retido pela entidade empregadora excedia o montante total equivalente à responsabilidade tributária do Sr. Biehl.

A Administração fiscal recusou o reembolso do imposto pago em excedente com o argumento de que existiam razões objectivas e preponderantes que justificavam a norma nacional discriminatória. Na base da argumentação utilizada estaria a necessidade de produzir uma distinção consoante os trabalhadores residissem todo o ano no Luxemburgo ou só alguns meses. A comparação entre as essas duas categorias de trabalhadores, incidia sobre o facto de o trabalhador que residisse apenas parte do ano distribuir o seu rendimento e a sua responsabilidade tributária por dois estados distorcendo assim o sistema tributário, pois se esse residente temporário recebesse o reembolso do imposto pago em excesso, como receberia rendimentos em dois estados

⁵ Artigo 39.º TCE

⁶ Regulamento do Conselho 1612/68, JO L 257 de 19 de Outubro de 1968

s sucessivamente, ele seria tributado a uma taxa mais favorável no Luxemburgo do que a taxa aplicada ao rendimento dos residentes permanentes que auferissem do mesmo rendimento anual, e que declaram às autoridades fiscais luxemburguesas todo o seu rendimento, quer seja gerado totalmente no Luxemburgo ou não.

O TJCE decidiu no sentido de que a norma nacional luxemburguesa carecia de justificação e era claramente discriminatória, introduzindo uma discriminação descoberta ao princípio da igualdade de tratamento consagrado e protegido pelo Tratado.

Acórdão Bachmann, processo C-204/90

O litígio que esteve na base deste acórdão emergiu da recusa das Autoridades Fiscais Belgas em permitir a dedução total do rendimento do trabalho auferido pelo Sr. Bachmann, nacional alemão a residir e trabalhar na Bélgica, desde 1973 a 1976, dos pagamentos por este efectuados resultantes de prémios de seguro de doença, invalidez, e de um seguro de vida, a empresas seguradoras estabelecidas na Alemanha.

A legislação nacional belga permitia a dedução do rendimento do trabalho, dos prémios de seguro de doença, invalidez e vida, feitos a seguradoras reconhecidas na Bélgica e desde que essas contribuições fossem pagas na Bélgica.

As autoridades belgas argumentaram que a lei nacional invocada se aplica indistintamente e independentemente do critério da nacionalidade. Apesar de não ser possível deduzir ao rendimento do trabalho auferido na Bélgica os montantes pagos em virtude desses seguros, contraídos em seguradoras estabelecidas noutros países membros, também os montantes recebidos pelos trabalhadores em virtude desses seguros não constituem rendimento tributável. Deste modo, a obrigação de pagar imposto sobre as quantias recebidas em virtude desses seguros, no país em que estão estabelecidas as seguradoras, decorre da ausência de harmonização fiscal entre os Estados-Membros.

O TJCE não aceitou estes argumentos com o fundamento de que se o trabalhador for obrigado a pôr fim a um contrato com uma seguradora num Estado-Membro com o objectivo de receber uma dedução de imposto concedida num outro Estado-Membro por aí contratar os seguros, essa actuação constitui, dado todo o planeamento e despesa envolvida, uma restrição da liberdade de circulação.

Não obstante, o governo belga entende que a norma nacional está justificada pelo interesse público, uma vez que se torna difícil a verificação dos certificados relativos ao pagamento das contribuições quando estas são feitas em outros Estados-Membros, e, por outro lado, pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal onerante às pensões e seguros de vida.

Quanto ao primeiro argumento, este foi rejeitado pelo TJCE pois a verificação dos certificados relativos ao pagamento das contribuições em outros Estados-Membros é resolvida pelo recurso à Directiva do Conselho 77/799/EEC de 19 de Dezembro de 1977 relativa à assistência mútua entre os Estados-Membros no campo da tributação directa, na medida em que esta directiva pode ser invocada por um Estado-Membro para obter informações sobre se foram efectuados os pagamentos no outro Estado-Membro, de modo a esses pagamentos serem tidos em conta na decisão do montante de imposto a pagar, todavia, quanto à necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal, este argumento foi admitido como causa de justificação da norma nacional discriminatória.

Acórdão Schumacker, processo C-279/93

O Sr. Schumacker, nacional e residente Belga, exerceu actividades assalariadas na Alemanha desde 15 de Maio de 1988 até 31 de Dezembro de 1989. De acordo com a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a Alemanha e a Bélgica, cabe à Alemanha o direito de tributar os seus rendimentos salariais, enquanto estado onde a actividade é exercida.

O Sr. Schumacker requereu que lhe fosse aplicada a classe tributária III que é aplicada na Alemanha a trabalhadores casados e residentes, que determinaria a aplicação do método “splitting” e consequente reembolso da diferença apurada resultante da aplicação desta classe face ao já retido na fonte enquanto tributado pela classe I. As autoridades fiscais alemãs recusaram essa aplicação e submeteram a questão a título prejudicial ao TJCE.

No acórdão a que se faz referência o TJCE decidiu que apesar de não fazer parte das competências da Comunidade Europeia as matérias concernentes a impostos directos, o TCE deve ser interpretado no sentido de ser susceptível de limitar o direito dos Estados-Membros na determinação das condições de sujeição e de tributação dos rendimentos auferidos no seu território por nacionais de outros Estados-Membros.

No caso, o Sr. Schumacker não auferia rendimentos no estado de residência, e como tal, não estava em condições de lhe serem atribuídos os benefícios resultantes da consideração da sua situação pessoal e familiar na Bélgica.

Sendo todos os rendimentos do Sr. Schumacker resultantes da actividade por ele exercida na Alemanha, não se justifica uma diferença de tratamento entre este trabalhador e um trabalhador que resida e exerça a sua actividade na Alemanha.

Acórdão Gilly, processo C-336/96

Os Srs. Gilly, casados e residentes em França, são ambos professores. O Sr. Gilly, de nacionalidade francesa leccionava em França enquanto a Sra. Gilly de nacionalidade alemã exercia a sua actividade na Alemanha.

A Sra. Gilly foi tributada na Alemanha pelos rendimentos lá auferidos, todavia também sofreu uma tributação pelos mesmos rendimentos em França. Ora, de acordo com a Convenção para evitar a Dupla Tributação Franco-Alemã, a tributação operada na Alemanha originaria um crédito de imposto equivalente ao montante de imposto francês correspondente a esses rendimentos.

O casal Gilly opôs-se a essa tributação por a considerarem excessiva, discriminatória, injustificada e incompatível com o artigo 39.º TCE, na medida em que, o mecanismo do crédito de imposto permite a manutenção da dupla tributação, e no caso, sendo o imposto alemão mais progressivo que o francês e atendendo à percentagem dos rendimentos do trabalho auferidos pela Sra. Gilly no conjunto dos rendimentos do agregado familiar tributável em França, o crédito de imposto seria sempre inferior ao montante de imposto efectivamente pago na Alemanha.

O TJCE decidiu no sentido de que o artigo 39.º não se opõe às disposições estipuladas na Convenção para evitar a Dupla Tributação Franco-Alemã, nomeadamente as que estabelecem um regime de tributação diferente para os trabalhadores fronteiriços e para os professores. Neste seguimento, decidiu o TJ que o artigo 39.º não se opõe à aplicação de um mecanismo de crédito de imposto como o estatuído na Convenção.

3.3.2. A Liberdade de Estabelecimento, artigo 43.º a 48.º

Esta liberdade, refere-se ao livre acesso e exercício de actividades não assalariadas no território de um Estado-Membro por nacionais de outro Estado-Membro, bem como a constituição e gestão de empresas, por nacionais de um Estado-Membro, nas mesmas condições que as estabelecidas no país de estabelecimento para os seus nacionais. Em conclusão, o direito garantido por esta liberdade dirige-se tanto às pessoas físicas como às pessoas jurídicas.

a) A Liberdade de estabelecimento de pessoas Físicas, artigo 43.º TCE

Proíbe-se a discriminação e restrição de entrada e saída de pessoas.

Jurisprudência:

Acórdão Wielockx, processo C-80/94

O litígio inerente a este acórdão emergiu da recusa das Autoridades Fiscais da Holanda em permitir ao Sr. Wielockx, nacional e residente Belga, a dedução do seu rendimento tributável, das dotações por ele efectuadas para a reserva-velhice⁽⁷⁾.

O Sr. Wielockx exercia, a título de associado independente, a profissão de fisioterapeuta na Holanda, onde auferia a totalidade dos seus rendimentos e era tributado, mas não lhe era permitido deduzir do seu rendimento tributável os montantes pagos para a reserva-velhice, tal como era permitido pela lei nacional da Holanda aos contribuintes residentes.

⁷ A “reserva-velhice” consistia numa reserva de parte dos lucros da empresa que se destina a permanecer na empresa, sendo a dotação máxima objecto de dedução admitida durante o ano civil, diminuída do montante do prémio pago em razão de uma participação obrigatória para um fundo de reforma da empresa. Quando o contribuinte atinge os 65 anos de idade, essa reserva é suprimida, sendo qualificada de rendimento e sujeita à cobrança de imposto.

O TJCE decidiu no sentido de que a norma nacional que permite a dedução das quantias efectuadas para a reserva-velhice do rendimento tributável dos residentes e já não permite essa dedução aos não residentes que auferam a totalidade ou maioria do seu rendimento nesse estado, é discriminatória, e não pode ser justificada pelo facto de as rendas periódicas auferidas pelo contribuinte não residente com base na reserva-velhice não serem tributadas no estado onde exerce a sua actividade e efectua essas reservas, mas sim no da residência.

Acórdão Asscher, processo C-107/94

O Sr. Asscher, nacional holandês e residente na Bélgica, é director na Holanda de uma sociedade de responsabilidade limitada da qual detém a totalidade do capital, e paralelamente, exerce uma actividade profissional na Bélgica onde dirige uma sociedade de direito belga.

As regras de repartição da competência tributária entre a Bélgica e a Holanda estão definidas numa Convenção Bilateral para evitar a Dupla Tributação. Segundo essa convenção, o rendimento auferido pelo Sr. Asscher na Holanda é aí exclusivamente sujeito a tributação e beneficiaria de isenção de tributação na Bélgica, enquanto que, a Bélgica seria competente para tributar o remanescente dos seus rendimentos. Sucede porém que, a Bélgica poderia considerar os rendimentos auferidos e tributados na Holanda e isentos de tributação na Bélgica, para fixar a taxa do imposto e aplicar uma cláusula de progressividade no rendimento sujeito a tributação na Bélgica.

Desde que o Sr. Asscher foi residir para a Bélgica que deixou de pagar as cotizações para a Segurança Social na Holanda e ficou exclusivamente sujeito ao regime de Segurança Social dos Independentes na Bélgica.

O Governo da Holanda argumentou que a aplicação de uma taxa mais agravada sobre os não residentes e que, como tal, não pagam cotizações para a Segurança Social, era justificada pela necessidade de evitar que desse modo obtivessem uma vantagem fiscal relativamente aos residentes, para os quais a supressão da dedutibilidade das cotizações sociais implicaria um aumento do rendimento tributável e em consequência, um aumento de imposto.

O Sr. Asscher alegou perante o TJCE que estaria a sofrer uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade, em virtude de o seu salário sofrer uma taxa de

imposto mais gravosa do que a taxa a que estão sujeitos os contribuintes residentes nos Países Baixos, ou contribuintes equiparados⁽⁸⁾ que aí exercem a mesma actividade.

De facto, os não residentes estavam sujeitos a uma taxa de imposto de 25% se os rendimentos obtidos no território fossem inferiores a 90% do rendimento total, enquanto que os residentes beneficiariam da taxa de 13 % independentemente de auferirem menos de 90% do rendimento total.

O TJCE decidiu no sentido de que a aplicação a não residentes de uma taxa de imposto sobre o rendimento mais elevada que a aplicada aos residentes e equiparados constitui uma discriminação indirecta proibida pelo TCE, pois no caso não existe uma diferença objectiva entre os contribuintes que justifique a diferença de tratamento. Quanto ao argumento invocado pelo Governo da Holanda o TJ não o acolheu, pois a existir a pretensa vantagem dos não residentes, ela resultaria da decisão do Governo de suprimir a dedutibilidade das cotizações sociais, que só afecta os contribuintes que estão obrigados a pagá-las.

Acórdão Lasteyrie, processo C-9/02

O Sr. de Lasteyrie, nacional francês, mudou de residência para a Bélgica em 12 de Setembro de 1998. Durante os 5 anos que precederam a mudança de residência, o Sr. de Lasteyrie deteve, de forma directa, ou, indirectamente com membros da família, um investimento que lhe garantia o direito a mais de 25% dos proveitos de uma companhia, sujeita a imposto sobre as empresas estabelecida em França. Sendo o valor de mercado desses investimentos, à data, superior ao valor de aquisição, o Sr. de Lasteyrie foi tributado sobre o aumento de valor daí resultante de acordo com a lei nacional francesa.

O Sr. de Lasteyrie recorreu dessa tributação alegando que a norma nacional produz um efeito restritivo susceptível de constituir um obstáculo à liberdade de estabelecimento. Ao contrário dos contribuintes que residem em França que apenas são tributados quando as mais valias são realizadas, aqueles que mudam de país de residência são tributados pelas mais valias latentes. Relativamente a estes últimos, o facto tributário que dá lugar à exigibilidade do imposto é a sua mudança de residência para outro país, e não a mudança dos investimentos referidos. Em conclusão, argumenta

⁸ Quando o seu rendimento seja total ou quase totalmente auferido nesse país e se estiver sujeito à cobrança de cotizações para o regime geral obrigatório da Segurança Social

que está a ser sujeito a uma restrição por deixar o país. A norma francesa penaliza, desse modo, os contribuintes que pretendem sair do país em comparação com os que escolhem lá ficar, fundamentando assim uma discriminação por disparidade de tratamento.

O Governo Francês defendeu que a norma nacional está justificada por motivos de interesse público, uma vez que a norma tem por fim a prevenção da evasão fiscal. Sustenta que a criação da norma nacional foi potenciada pelo comportamento de alguns contribuintes que transferiam temporariamente a sua residência para outro Estado-Membro antes de transferirem os seus investimentos com o único objectivo de evitar o pagamento do imposto devido emergente do aumento de valor desses investimentos.

O TJ decidiu no sentido de que constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 43.º do TCE, a criação pelos Estados-Membros de mecanismos que permitam tributar as mais valias ainda não realizadas quando o facto tributário se produz com a alteração de residência para outro Estado-Membro, ainda que subjacente a essa tributação esteja o interesse público de reduzir o risco de evasão fiscal.

b) A Liberdade de Estabelecimento de pessoas jurídicas, artigo 48.º TCE

Pressupõe a liberdade de estabelecimento de agências, filiais e sucursais no território de qualquer Estado-Membro. O exercício da liberdade de estabelecimento pressupõe a livre circulação de capitais.

Há uma influência decisiva da tributação das sociedades sobre a liberdade de estabelecimento.

A existência de Dupla Tributação Internacional, a impossibilidade de compensar lucros e perdas e os custos acrescidos associados ao cumprimento de obrigações fiscais simultaneamente no Estado Membro da sede e no Estado Membro da filial ou sucursal constituem desincentivos ao esforço de internacionalização.

Jurisprudência:

Acórdão Daily Mail, processo C-81/87

No cerne deste acórdão está um litígio entre o Tesouro Britânico e a Sociedade Daily Mail and General Trust, com sede no Reino Unido, no qual esta pretendia transferir a sua sede para a Holanda, sem ter necessidade de pedir a autorização ao Tesouro Britânico, prevista nos termos da lei fiscal britânica.

Neste acórdão, o TJ declarou que as normas respeitantes ao direito de estabelecimento previstas no TCE, não conferem o direito de uma sociedade com sede estatutária num Estado-Membro e constituída de acordo com a legislação desse Estado, de transferir a sede da administração para o território de outro Estado-Membro.

Por outro lado, a Directiva 73/148 relativa à supressão das restrições de deslocação e de permanência dos nacionais dos Estados-Membros no interior da Comunidade, não se aplica, por analogia, às pessoas colectivas.

Acórdão Comissão/França “Avoir Fiscal”, processo C-270/83

A questão controvertida neste acórdão resultava de uma legislação nacional francesa que concedia um crédito de imposto, que se destinava a eliminar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos, às companhias de seguros que tivessem sede em França, enquanto negava esse benefício a agências e sucursais de companhias de seguros estabelecidas em França mas cuja sede se situasse num outro Estado-Membro.

A Comissão com este procedimento pretendeu obter a declaração de que as normas nacionais francesas relativas ao crédito de imposto eram discriminatórias desses dois tipos de empresas, e ainda, a declaração de que essas normas constituíam uma restrição indirecta na liberdade de estabelecer um estabelecimento secundário.

O Governo Francês justificou a diferença de tratamento com o argumento de que as duas situações eram objectivamente diferentes, e que esse tratamento diferenciado se devia às particularidades dos sistemas fiscais existentes nos diversos Estados-Membros e aos acordos de dupla tributação celebrados. Acrescentou ainda que a diferença entre residentes e não residentes existe em todos os sistemas legais e é internacionalmente aceite, representando uma distinção fundamental no Direito Fiscal, para além de que as sucursais e agências com sede noutra Estado-Membro beneficiam de certas vantagens

sobre as empresas francesas que de certo modo contrabalançam as desvantagens de não usufruírem desse crédito de imposto. Finalmente conclui que essas desvantagens são de todo o modo insignificantes e podem ser facilmente evitadas pelo estabelecimento de uma subsidiária em França.

O TJCE decidiu no sentido de que ao não conceder o benefício do crédito de imposto no que respeita aos dividendos distribuídos às sucursais e agências francesas de empresas seguradoras com sede noutra Estado-Membro nas mesmas condições em que o faz para as empresas seguradoras com sede na França, a legislação francesa é discriminatória e constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, contrária ao tratado.

Acórdão Commerzbank, processo C-330/91

A Commerzbank era uma sociedade alemã, com sede na Alemanha, que detinha uma sucursal no Reino Unido. Através dessa sucursal, a Commerzbank concedeu diversos empréstimos a sociedades americanas, e recebeu os juros inerentes a esses empréstimos. Em virtude desses juros auferidos, a Commerzbank pagou o respectivo imposto no Reino Unido. Sucede que, posteriormente a Commerzbank veio requerer à Administração Fiscal do Reino Unido o reembolso do imposto pago uma vez que, de acordo com a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Reino Unido e os Estados Unidos da América, estava isenta desse pagamento por não ter domicílio fiscal no Reino Unido. Consequentemente, foi-lhe reembolsado o imposto pago indevidamente.

Sucede que, a Commerzbank invocou uma norma nacional que previa um suplemento do reembolso quando um dos pagamentos fosse efectuado decorridos mais de 12 meses sobre a data considerada, pedido esse que foi rejeitado pela Administração Fiscal com fundamento no facto de a Commerzbank não ser residente no Reino Unido. A Administração Fiscal justificou o tratamento diferenciado pois enquanto não residente, a Commerzbank encontra-se isenta do pagamento de imposto, ao contrário do que sucede com as sociedades residentes, e daí que não possa gozar do suplemento de reembolso concedido às sociedades residentes.

Colocada a questão ao TJCE, este proferiu acórdão no sentido de que, a norma nacional é discriminatória pois consagra um tratamento diferenciado entre sociedades residentes e não residentes, que constitui uma desvantagem para as segundas face às

primeiras. Acrescentou ainda que, o facto de, a isenção de imposto ser privativa das sociedades não residentes não justifica, por si, uma norma nacional de exclusão, de carácter geral, como a invocada.

Acórdão Futura Participations and Singer, processo C-250/95

Neste acórdão, a sociedade Futura Participations SA, com sede em França e a Singer, sua sucursal no Luxemburgo, opuseram-se a uma decisão da Administração Fiscal do Luxemburgo que as impediu de imputar ao rendimento colectável do ano de 1986 as perdas sofridas entre 1981 e 1986. A Administração Fiscal Luxemburguesa rejeitou esse pedido com o argumento de que a transferência de perdas dos não residentes só é permitida pela lei nacional luxemburguesa, se estes tiverem mantido uma contabilidade regular durante o ano de exercício em que se verificou a perda e desde que haja uma relação económica entre as perdas transportadas com os rendimentos realizados no Estado-Membro de tributação.

Ora a Singer não dispõe da contabilidade regular relativa aos anos de 1981 a 1986, e por esse motivo, determinou o seu rendimento colectável, proporcionalmente, com base num critério de repartição do rendimento global da Futura, sendo que o montante das perdas foi determinado do mesmo modo.

O TJCE concluiu que o requisito da “contabilidade regular” é susceptível de constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento de uma sociedade que pretenda estabelecer uma sucursal num Estado-Membro diferente daquele onde se situa a sede, pois obriga a sociedade a manter, para além da própria contabilidade, de acordo com as regras fiscais do estado da sede, uma contabilidade distinta para as actividades da sucursal, de acordo com as regras fiscais do estado em que se encontra estabelecida. Só não seria assim, se a medida tivesse como fim a prossecução de um objectivo legítimo, compatível com o tratado, e fosse justificada por razões imperativas de interesse geral, desde que, de qualquer modo, obedecesse aos critérios da adequação e proporcionalidade. Acrescentou ainda que, não obstante o acima exposto, o Luxemburgo pode exigir que o contribuinte não residente demonstre, de forma clara e precisa, que o montante das perdas que alega ter sofrido corresponde ao montante das perdas verdadeiramente suportadas pelo contribuinte nesse estado.

Acórdão Royal Bank of Scotland, processo C-311/97

O Royal Bank of Scotland, com sede no Reino Unido, tem uma sucursal estabelecida no Pireu, na Grécia, por intermédio da qual exerce a sua actividade.

A legislação nacional grega relativa à tributação dos lucros obtidos na Grécia, prevê uma taxa de incidência mais gravosa para as sociedades cuja sede se situe noutro Estado-Membro mas exerçam actividades com fins lucrativos na Grécia do que a aplicada às sociedades com o mesmo escopo cuja sede se situe na Grécia.

O Royal Bank of Scotland alegou existir um tratamento fiscal discriminatório.

O TJCE, chamado a intervir a título prejudicial, destacou que a existência de um tratamento discriminatório, depende de as situações em análise serem objectivamente comparáveis. Como já afirmado em outros acórdãos, a discriminação só pode resultar da aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes.

A existência de uma vantagem fiscal cujo benefício seja recusado aos não residentes, pode ser indiciadora de uma discriminação quando não exista uma diferença objectiva entre as situações capaz de justificar a diferença de tratamento entre os dois tipos de contribuintes.

No caso em análise, a discriminação resulta do facto de a legislação grega não distinguir estes dois tipos de contribuintes (com sede na Grécia ou noutro Estado-Membro) para efeitos de imposto sobre o rendimento, mas já estabelecer essa diferença quando se trata de fixar a taxa de imposto a que cada um vai ser tributado (35% e 40%, respectivamente).

Por outro lado, acrescenta ainda que, de acordo com a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre a Grécia e o Reino Unido, foi convencionalmente reconhecida a equiparação fiscal de um estabelecimento estável de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro às sociedades com sede na Grécia, considerando-se, portanto, umas e outras, como objectivamente comparáveis.

Acórdão Marks & Spencer, processo C-446/03

A Marks & Spencer é uma empresa retalhista, com sede no Reino Unido que possui várias outras empresas estabelecidas no Reino Unido e em outros Estados-Membros, nomeadamente por meio de subsidiárias e lojas franchisadas.

A Marks & Spencer solicitou no Reino Unido a faculdade de não pagar imposto sobre parte dos rendimentos auferidos pelo grupo mediante o recurso ao sistema estabelecido na lei nacional que permite às empresas residentes pertencentes a um determinado grupo opôr entre si as suas perdas e proveitos, nomeadamente, a respeito das perdas sofridas pelas suas subsidiárias estabelecidas na Bélgica, Alemanha e França.

A autoridade fiscal britânica rejeitou o recurso a esta via com o argumento de que esta compensação apenas seria possível a respeito das perdas do grupo sofridas no Reino Unido.

O Sistema de compensação acima mencionado constitui uma vantagem fiscal para o grupo, na medida em que permite a compensação das perdas sofridas por algumas empresas pelos proveitos auferidos por outras empresas pertencentes ao mesmo grupo.

O TJCE considerou que a exclusão do grupo de usufruir da vantagem fiscal a respeito das perdas sofridas por uma subsidiária estabelecida noutro Estado-Membro que não exerce qualquer actividade comercial no Estado-Membro onde se encontra estabelecida a sociedade-mãe, constitui uma forma de restrição do exercício da liberdade de estabelecimento pela sociedade-mãe, pois aplica diferentes tratamentos fiscais no tocante às perdas consoante as subsidiárias sejam residentes ou não residentes, desincentivando, conseqüentemente, o estabelecimento de subsidiárias no território de outros Estados-Membros.

O TJCE considerou que, apesar de algumas medidas nacionais poderem ser justificadas se tiverem por fim a prossecução de objectivos legítimos compatíveis com o TCE, e se justificadas por motivos imperativos de interesse público, a medida referida vai além do necessário à prossecução dos objectivos visados, sendo portanto desproporcional por excesso.

Em conclusão, não é contrária ao tratado a norma nacional que impede uma sociedade-mãe de deduzir do seu rendimento tributável as perdas incorridas noutro Estado-Membro por uma subsidiária estabelecida nesse Estado-Membro, apesar de já permitir essa dedução se as perdas forem sofridas por uma subsidiária residente. Todavia, é contrário aos objectivos do tratado, a norma nacional que impede essa dedução, quando a subsidiária estabelecida noutro Estado-Membro já esgotou no Estado

de residência as possibilidades de essas perdas serem tidas em conta no período concernente, bem como reportá-las a períodos anteriores, ou futuros.

Acórdão Saint Gobain, processo C-307/97

A Saint Gobain, S. A., era uma sociedade de capitais francesa, que explorava na Alemanha uma sucursal, através da qual detinha participações em sociedades estabelecidas em outros Estados-Membros, e por intermédio da qual recebia dividendos provenientes dessas participações.

O litígio subjacente a este acórdão teve por base a recusa das Autoridades Fiscais alemãs em conceder à Saint Gobain, S. A., certos benefícios fiscais relativos à tributação dessas participações ou dividendos, que são reservados às sociedades sujeitas na Alemanha a uma obrigação fiscal ilimitada. Nos termos da legislação nacional alemã, um estabelecimento estável situado na Alemanha e explorado por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro não beneficia das vantagens fiscais concedidas às sociedades de capitais com sede na Alemanha, nomeadamente, a isenção do imposto sobre as sociedades relativamente aos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas em países terceiros, a imputação no imposto alemão sobre as sociedades do imposto sobre as sociedades já cobrado noutro Estado-Membro sobre os lucros de uma filial aí estabelecida, e a isenção do imposto sobre o património relativamente às participações em sociedades estabelecidas em países terceiros.

No caso, o facto de a lei alemã, só beneficiar com reduções fiscais as filiais alemãs que, como pessoas colectivas, estivessem sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha, limita a liberdade de escolha da forma jurídica adequada para o exercício de actividades noutro EM que o tratado reconhece expressamente aos operadores económicos.

O TJCE decidiu que esta diferença de tratamento é contrária aos objectivos do Tratado.

3.4. A Livre Circulação de Capitais, o artigo 56.º do TCE

Esta liberdade comunitária proíbe toda e qualquer restrição aos movimentos de capitais e pagamentos que decorram entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e Países Terceiros.

Os capitais são fluidos, e de grande mobilidade, logo os aspectos fiscais são muito importantes. A existência de grandes disparidades entre as legislações dos Estados-Membros desincentiva a localização de capitais motivada pelo aproveitamento de regimes fiscais mais favoráveis, pois os capitais afluem onde as taxas são mais baixas, e afecta a localização dos recursos em termos económicos. Esta liberdade também é prejudicada pela existência de Dupla Tributação Internacional.

Jurisprudência:

Acórdão Verkooijen, processo C-35/98

Na base deste acórdão estava um litígio que opunha o Sr. Verjooijen, um nacional holandês, à Autoridade Fiscal Holandesa em virtude de esta não permitir a isenção de tributação dos dividendos recebidos por uma empresa estabelecida em outro Estado-Membro.

De facto, os dividendos eram sujeitos na Holanda a um imposto específico, o imposto sobre os dividendos, que operava por meio de retenção na fonte aquando a tributação do imposto sobre o rendimento. Sucede que, a lei nacional holandesa permitia a isenção de tributação de dividendos, até um determinado montante, quando o rendimento desses dividendos, sobre os quais incidiu o imposto holandês, seja, de acordo com a lei nacional, equivalente ao rendimento proveniente do dividendo distribuído por empresas estabelecidas na Holanda. Torna-se evidente, pela análise da norma nacional, que o fim da mesma consiste na promoção do investimento em empresas estabelecidas na Holanda com o objectivo de aumentar o capital das mesmas.

A questão que se levanta aqui é a de que, uma medida nacional como a mencionada, tem por efeito dissuadir os nacionais de um Estado-Membro que residam na Holanda de investir o seu capital em empresas que estejam estabelecidas noutro

Estado-Membro. Além disso, esta medida também produz um efeito restritivo relativamente às empresas estabelecidas em outros Estados-Membros uma vez que os dividendos distribuídos a nacionais holandeses têm um tratamento fiscal mais desfavorável do que os dividendos distribuídos por empresas estabelecidas na Holanda, de modo que essas participações tornam-se menos atractivas a investidores que residam na Holanda.

Em conclusão, a vantagem fiscal que se traduz em isentar os dividendos da tributação do rendimento de contribuintes detentores de participações em empresas, sob a condição de que os dividendos sejam distribuídos por empresas estabelecidas em território nacional, constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais, proibida pelo Tratado.

CONCLUSÕES

“As regulamentações fiscais divergentes constituem um entrave residual importante à plena realização do mercado único. As eventuais incompatibilidades entre os diferentes sistemas nacionais de tributação em vigor na União Europeia traduzem-se por obstáculos às trocas comerciais e uma fragmentação do mercado único, donde resulta uma afectação inferior ao nível óptimo dos recursos, assim como um abrandamento da competitividade internacional dos operadores europeus.”

“A Política Fiscal na União Europeia” – Relatório da Comissão Europeia de 2000

As situações de Discriminação fiscal referidas neste trabalho têm origem na aplicação de diferentes sistemas nacionais de tributação, em sede de tributação directa, às pessoas, serviços, mercadorias ou capitais que se deslocam no interior da Comunidade Europeia sendo que, dessa aplicação, resultam violações aos princípios jurídicos estabelecidos pelo TCE, como as quatro liberdades comunitárias.

Da aplicação desses sistemas nacionais de tributação, podem resultar variados entraves de natureza fiscal ao Mercado Único, como exemplo de alguns dos obstáculos podemos citar: a Dupla Tributação Internacional (eliminável pela celebração de Convenções Internacionais), a problemática dos Preços de Transferência, a inexistência de compensação de lucros e prejuízos a nível comunitário (que desfavorece os grupos empresariais europeus multinacionais face a grupos empresariais exclusivamente nacionais), e a dificuldade das reorganizações empresariais europeias, objecto da Directiva 90/434/CEE do Conselho de 23 de Julho de 1990 (relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes).

A convergência das legislações fiscais nacionais é, deste modo e pelo já explanado acima, um passo fundamental para a eliminação de obstáculos de natureza fiscal.

Em matéria de tributação directa, o problema que nos surge quando abordamos a necessidade de harmonização fiscal, é o da regra da unanimidade, estabelecido pelo artigo 94.º TCE. Da consciencialização da dificuldade em garantir a unanimidade de

todos os Estados-Membros, resultou uma ampla discussão, e posteriormente, um amplo consenso sobre a necessidade de substituição desta regra pela regra da maioria qualificada. A Comissão Europeia por meio de uma comunicação de 22 de Maio, e conforme discussão que teve lugar em Verona em 1996, identificou a regra da votação por unanimidade como um entrave à coordenação fiscal a nível comunitário, e a necessidade da sua substituição pela regra da maioria qualificada. Em Dezembro de 2003, o Comité para o Desenvolvimento Económico e Social Europeu aplaudiu a necessidade da imposição da regra da maioria qualificada em matéria fiscal, e igual posição foi adoptada pelo Conselho. Todavia, apesar de todos os esforços empreendidos, esta solução ainda não logrou ser acolhida.

De todo o modo, a par da necessidade de adopção de uma política de aproximação de legislações, revela-se de extrema importância o papel da Jurisprudência do Tribunal de Justiça, enquanto conjunto de decisões solucionadoras de conflitos fiscais, e também de determinação e concretização de princípios jurídicos, como o Princípio da Não Discriminação Fiscal.

O Princípio da Não Discriminação Fiscal é um princípio que em termos legislativos foi introduzido e definido pelo TCE e pelo Modelo de Convenção da OCDE mas cuja concretização tem sido efectuada pela Jurisprudência do TJCE, que através de uma análise crítica, averigua sobre a existência de eventuais tratamentos discriminatórios decorrentes da aplicação de normas fiscais nacionais, e por meio de acórdãos amplia ou restringe o campo de aplicação deste princípio de modo a abranger as mais variadas situações que surgem na problemática fiscal europeia.

BIBLIOGRAFIA

- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, 2003
- CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, 2006
- CUNHA, Patrícia Noiret e VASQUES, Sérgio, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, 2006
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1998
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2006
- NABAIS, José Casalta, *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável*, Coimbra, 2005
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 2007
- COMISSÃO EUROPEIA, *A Política Fiscal na União Europeia*, 2000

JURISPRUDÊNCIA DO TJCE

- Acórdão de 17 de Julho de 1963, Comissão/República Italiana, processo C-13/63
- Acórdão de 11 de Julho de 1974, Dassonville, processo C-8/74
- Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França “Avoir Fiscal”, processo C-270/83
- Acórdão de 7 de Maio de 1985, Comissão/França, processo C-18/84
- Acórdão de 27 de Setembro de 1988, Daily Mail, processo C-81/87
- Acórdão de 8 de Maio de 1990, Biehl, processo C-175/88
- Acórdão de 18 de Janeiro de 1992, Bachmann, processo C-204/90
- Acórdão de 13 de Julho de 1993, Commerzbank, processo C-330/91
- Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, processo C-279/93
- Acórdão de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, processo C-80/94
- Acórdão de 27 de Junho de 1996, Asscher, processo C-107/94
- Acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations and Singer, processo C-250/95
- Acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/95
- Acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly, processo C-336/96
- Acórdão de 28 de Abril de 1998, Safir, processo C-118/96
- Acórdão de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, processo C-311/97
- Acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint Gobain, processo C-307/97
- Acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, processo C-35/98
- Acórdão de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, processo C-55/98
- Acórdão de 11 de Março de 2004, Lasteyrie, processo C-9/02
- Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, processo C-446/03