



Ricardo Miguel Simões Silva

Justificações de Medidas Fiscais Restritivas das Liberdades da União Europeia

**Análise da Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia em Matéria
da Fiscalidade Direta**

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

2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA



**JUSTIFICAÇÕES DE MEDIDAS FISCAIS
RESTRITIVAS DAS LIBERDADES DA UNIÃO
EUROPEIA**

**(JUSTIFICATIONS OF RESTRICTIVE FISCAL MEASURES OF THE EUROPEAN UNION
FREEDOMS)**

**ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA
UNIÃO EUROPEIA EM MATÉRIA DA FISCALIDADE DIRETA**

**(ANALYSIS OF THE CASE LAW OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION IN THE FIELD OF
DIRECT TAXATION)**

RICARDO MIGUEL SIMÕES SILVA

*DISSERTAÇÃO APRESENTADA À FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA NO ÂMBITO DO 2.º CICLO
DE ESTUDOS EM DIREITO CONDUCENTE AO GRAU DE MESTRE, NA ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO EM CIÊNCIAS
JURÍDICO-POLÍTICAS/MENÇÃO EM DIREITO FISCAL*

ORIENTADORA: DOUTORA SUZANA TAVARES DA SILVA

COIMBRA

2016

RESUMO: A *fiscalidade direta* é uma das áreas mais sensíveis em matéria da compatibilidade dos direitos internos nacionais dos Estados Membros com o Direito da União Europeia, principalmente com o direito consagrado nos Tratados constitutivos desta União.

O *Tribunal de Justiça da União Europeia* (TJUE) tem tido um importante papel no desenvolvimento de critérios que permitam aferir da *compatibilidade dos direitos fiscais nacionais com o Direito da União*. Em princípio, medidas fiscais adotadas pelos Estados Membros e restritivas das liberdades de circulação da UE, são medidas proibidas perante o Direito da União. Todavia, a jurisprudência do TJUE tem demonstrado que, excecionalmente, essas medidas fiscais restritivas podem ser justificadas através de determinadas *justificações* que permitem a manutenção em vigor destas medidas fiscais no ordenamento jurídico dos Estados Membros.

Esta dissertação visa expor e analisar a jurisprudência do TJUE em matéria de justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da União. Além das justificações previstas expressamente nos Tratados constitutivos da UE, esta dissertação irá centrar-se na análise das principais *razões imperiosas de interesse geral* – designação dada às justificações não previstas nos Tratados e desenvolvidas pela própria jurisprudência do TJUE através da *rule of reason* deste Tribunal.

PALAVRAS-CHAVE: *Fiscalidade Direta; Liberdades Fundamentais da UE; Jurisprudência do TJUE; Justificações de Medidas Fiscais Restritivas; Razões Imperiosas de Interesse Geral*

ABSTRACT: The *direct taxation* is one of the most sensible areas on matter of the compatibility of national domestic laws of Member States with the European Union Law, mainly with the law enshrined in the founding treaties of this Union.

The *Court of Justice of the European Union* (CJEU) has played an important role in the development of criteria that allow to assess *the compatibility of national tax laws with EU Law*. In principle, fiscal measures adopted by Member States and restrictive of EU freedoms of movement, are prohibited measures before the EU Law. However, the case law of the CJEU has showed that, exceptionally, these restrictive fiscal measures can be justified through certain *justifications* that allow the maintenance in force of these fiscal measures in the legal systems of the Member States.

This dissertation aims to expose and analyze the case law of the CJEU on matters of justifications of restrictive fiscal measures of the fundamental freedoms of the Union. In addition to the justifications expressly predicted in the founding Treaties of the EU, this dissertation will focus on the analysis of the main *overriding reasons in the public interest* – designation given to the justifications not predicted in the Treaties and developed by the case law of the CJEU through the *rule of reason* of this Court.

KEYWORDS: *Direct Taxation; EU Fundamental Freedoms; Case Law of the CJEU; Justifications of Restrictive Fiscal Measures; Overriding Reasons in the Public Interest*

Índice

Introdução	6
I. Justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da UE.....	10
1. Distinção entre discriminação e restrição.....	10
1.1. Discriminação.....	11
1.2. Restrição.....	14
1.3. Crítica à distinção entre discriminação e restrição	15
2. As justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais	17
2.1. A distinção entre discriminação e restrição e o critério duplo de aplicação de justificações. Crítica	18
2.2. Justificações/derrogações expressamente consagradas nos Tratados	22
2.2.1. As derrogações específicas da liberdade de circulação de capitais	23
2.2.2. A cláusula de <i>standstill</i>	24
2.2.3. A permissão de tratamento fiscal distinto	25
2.3. Justificações com base em razões imperiosas de interesse geral	26
2.3.1. A <i>rule of reason</i> do TJUE, as origens jurisprudenciais e a extensão das razões imperiosas de interesse geral ao domínio da fiscalidade direta.....	27
2.3.2. A “fórmula” Gebhard e as condições de admissibilidade de medidas fiscais restritivas	29
2.3.3. Breve referência às justificações recusadas pelo TJUE	33
2.3.4. Breve referência às razões imperiosas de interesse geral aceites em abstrato ou esporadicamente pelo TJUE.....	35
3. As razões imperiosas de interesse geral preferencialmente aceites pelo TJUE	39
II. A necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional	42
1. Do acórdão <i>Bachmann</i> ao acórdão <i>Krankenheim</i> (1992-2008) – a quase total recusa da admissibilidade desta razão imperiosa	42
2. Os elementos necessários para a admissibilidade da justificação	44
2.1. A existência donexo direto entre vantagem e tributação.....	44
2.2. A inexistência da macro-coerência.....	48
3. Do acórdão <i>Krankenheim</i> (2008) ao presente – o “renascimento” da justificação	50
III. A necessidade de garantir a repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados.....	51

1. A distinção entre a alocação/repartição dos poderes tributários e o exercício dos poderes tributários	51
2. O acórdão <i>Marks & Spencer</i> e o surgimento da justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários. O desenvolvimento e autonomização desta justificação	53
3. A exceção <i>Marks & Spencer</i>	62
3.1. A origem da exceção – análise crítica	62
3.2. Exceção <i>Marks & Spencer</i> após o acórdão <i>Marks & Spencer</i> – desenvolvimentos, incoerências e lacunas	66
4. Repartição equilibrada dos poderes tributários e coerência do sistema fiscal	75
5. Conclusão	76
IV. A prevenção e combate da fraude, evasão e elisão fiscal	78
1. Terminologia. A necessidade de normas anti-abuso	78
2. O abuso de direito no Direito da União e na jurisprudência tributária do TJUE. Problemas terminológicos.....	81
3. A justificação de prevenção e combate da fraude, evasão e elisão fiscal – os expedientes puramente artificiais e as condições para a admissibilidade de medidas fiscais restritivas anti-abuso	83
4. A admissibilidade da justificação do risco de evasão fiscal.....	89
4. Breve referência à proibição de presunções absolutas e de exclusões automáticas.....	90
6. Conclusão	91
V. A necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal e da cobrança dos impostos	93
1. A necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal	93
2. A maior admissibilidade da justificação de eficácia dos controlos fiscais nas situações relativas a Estados terceiros	97
3. A eficácia da cobrança dos impostos – breve referência	99
Conclusões	100
Bibliografia citada.....	113
Jurisprudência citada	141
Documentos citados	152
Legislação citada	152
Anexo: Jurisprudência do TJUE em matéria de fiscalidade direta.....	154

Introdução

A União Europeia (UE) é uma *união económica e monetária*¹ assente num *mercado interno*² onde vigoram várias *liberdades de circulação* (as *liberdades fundamentais da UE*): a liberdade de circulação de mercadorias³, a liberdade de circulação de pessoas⁴, a liberdade de circulação de serviços (e direito de estabelecimento)⁵, e a liberdade de circulação de capitais⁶.

Os *Estados Membros mantêm a sua soberania fiscal face à UE*, continuando os Estados Membros a exercer os poderes tributários que tipicamente lhes compete e cabendo a estes a definição e desenvolvimento dos seus sistemas fiscais nacionais – a *UE não é uma “união fiscal” com um sistema fiscal único*⁷.

Todavia, a existência de uma união económica onde vigoram liberdades de circulação e a prossecução de *políticas comuns* por parte da União, tem importantes consequências para as políticas fiscais dos Estados Membros⁸.

A política fiscal de um Estado Membro pode ser utilizada para fins económicos⁹ e tem importantes efeitos no desenvolvimento da economia nacional. Consequentemente, as

¹Artigo 3º/4 do Tratado da União Europeia (TUE): “A União estabelece uma união económica e monetária cuja moeda é o euro”

²Artigo 3º/3 do TUE: “A União estabelece um mercado interno”. Nos termos do artigo 26º/2 do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE): “O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre de circulação de mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados”. Sobre a união económica e as liberdades de circulação, ver GORJÃO-HENRIQUES, 2010: 529ss; MOTA DE CAMPOS & MOTA DE CAMPOS, 2010: 503ss e 663ss

³Artigo 28º e seguintes do TFUE

⁴Artigo 3º/2 do TUE. Com a constituição da *cidadania europeia* (artigo 20º/1 do TFUE) no Tratado de Maastricht, os cidadãos dos Estados Membros (e europeus) passaram a gozar do direito de circulação e permanência livre no território dos Estados Membros (artigos 20º/2/a) e 21º do TFUE). A liberdade de circulação de trabalhadores, estabelecida desde do Tratado de Roma, está consagrada no artigo 45º e seguintes do TFUE. Sobre a cidadania europeia, ver GORJÃO-HENRIQUES, 2010: 554ss; MOTA DE CAMPOS & MOTA DE CAMPOS, 2010: 248ss

⁵Direito de estabelecimento (artigo 49º e seguintes do TFUE) e liberdade de circulação de serviços (artigo 56º e seguintes do TFUE)

⁶Sendo a liberdade de circulação de capitais a única liberdade que vigora entre Estados Membros da União e Estados terceiros – artigo 63º e seguintes do TFUE

⁷Com a crescente “europeização” de várias políticas económicas, as políticas fiscais tornaram-se uma das poucas políticas nacionais onde os Estados Membros mantêm uma relativa autonomia. Sobre a coexistência de uma pluralidade de sistemas tributários no seio do mercado interno, ver BORJA, 2010: 19ss. Sobre a soberania fiscal e os limites a esta soberania (entre eles, o Direito da União enquanto limite heterónimo à soberania fiscal dos Estados Membros), ver XAVIER, 2014: 12ss e 205ss

⁸Para a fiscalidade enquanto instrumento privilegiado da política económica, ver CARLOS DOS SANTOS, 2003b: 27; PINHEIRO, 1998: 22 e 63-64

⁹P.e. fins protecionistas; fins de atração de investimentos estrangeiros; fins de promoção de pequenas e médias empresas – ver CUNHA, 2006: 11; PINHEIRO, 1998: 20

*políticas fiscais nacionais de cada Estado Membro têm que ser prosseguidas de forma a não ser contrárias às liberdades de circulação da União e à existência de um mercado interno europeu*¹⁰. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirma como jurisprudência constante, que embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União”¹¹.

A eliminação dos obstáculos e distorções fiscais que ponham em causa a realização do mercado interno e o exercício das liberdades fundamentais pelos sujeitos, torna-se, em matéria fiscal, num dos principais objetivos a prosseguir pela UE, ao mesmo tempo que se visa garantir o respeito pela soberania fiscal dos Estados Membros.

Este objetivo é prosseguido através de uma harmonização da fiscalidade direta no seio da União¹². Porém, os Tratados constitutivos da União dificultam a realização de uma *harmonização positiva* (harmonização através de atos jurídicos europeus como os Regulamentos e as Diretivas). Em primeiro lugar, os Tratados não preveem expressamente que a UE tenha competências em matéria da fiscalidade¹³. Em segundo lugar, são bastantes reduzidas as normas dos Tratados que permitem a intervenção da União em matérias

¹⁰A realização do mercado interno exige a abolição de todos obstáculos e distorções (entre eles os fiscais) que ponham em causa essa realização – ver BORIA, 2010: xxi; CUNHA, 2006: 11-12; PEREIRA, 2010: 263; TERRA & WATTEL, 2012: 35. Para os diferentes obstáculos fiscais ao funcionamento do mercado interno, ver TERRA & WATTEL, 2012: 3-4. Sobre os obstáculos fiscais, ver ainda Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu de 20.12.2010 – “*Eliminar os obstáculos fiscais transfronteiras em benefício dos cidadãos da U.E.*”, COM (2010) 0769 final

¹¹V.g. ac. *Schumacker* de 14.02.1995, C-279/93, p.21; ac. *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.32; ac. *Marks & Spencer* de 13.12.2005, C-446/03, p.29; ac. *Talotta* de 22.03.2007, C-383/05, p.16; ac. *X Holding* de 25.02.2010, C-337/08, p.16; ac. *Santander Asset Management SGHC e o.* de 10.05.2012, processos apensos C-338/11 a C-347/11, p.14; ac. *A* de 19.07.2012, C-48/11, p.16; ac. *Itelcar* de 3.10.2013, C-282/12, p.26

¹²Sobre as distorções fiscais enquanto obstáculo à integração económica, ver CARLOS DOS SANTOS, 2003b: 85ss. Sobre os obstáculos fiscais nas situações transfronteiriças envolvendo pessoas singulares na UE, ver Relatório do Directorado-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira – *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, Publications Office of the European Union, 2015. Sobre a necessidade de harmonização da fiscalidade direta para garantir a adequada realização do mercado interno e o adequado exercício das liberdades fundamentais, ver CUNHA, 2006: 33-34; PEREIRA, 2010: 264; PINHEIRO, 1998: 23-24. Esta harmonização visa garantir essencialmente a eliminação dos obstáculos tributários às atividades económicas transfronteiriças, garantir e promover a cooperação entre as administrações fiscais dos Estados Membros e combater a evasão fiscal e a concorrência fiscal prejudicial. Sobre a concorrência fiscal na U.E., ver CARLOS DOS SANTOS, 2003a: 153ss; TERRA & WATTEL, 2012: 199-200

¹³Logicamente os Estados Membros querem assegurar que a sua soberania fiscal não é transferida para a UE. Sobre as dificuldades e limites à harmonização fiscal na tributação direta, principalmente a salvaguarda da manutenção da soberania fiscal nos Estados Membros, ver PEREIRA, 2010: 269ss; PINHEIRO, 1998: 29ss; RAPOSO, 2006: 79ss; TERRA & WATTEL, 2012: 7. Sobre a importante problemática do défice democrático na U.E. e do princípio da “*no taxation without representation*” – ver BORIA, 2010: 41ss; PEREIRA, 2010: 273-274; PINHEIRO, 1998: 97ss. Defendendo contudo a existência de uma democracia supranacional europeia distinta da tradicional democracia nacional, ver SILVEIRA, 2011: 39ss

fiscais, no exercício da competência da União para garantir a realização do mercado interno¹⁴.

Em matéria de fiscalidade indireta está previsto no artigo 113º do TFUE que os impostos indiretos são objeto duma harmonização entre as legislações nacionais dos Estados Membros¹⁵.

Ao invés, em matéria de fiscalidade direta não há, *expressamente*, qualquer norma dos Tratados que preveja a harmonização das legislações fiscais ou a existência de limites expressos ao exercício da soberania fiscal por parte dos Estados Membros¹⁶. Todavia, a *UE tem realizado alguma harmonização fiscal positiva através do mecanismo previsto no artigo 115º do TFUE*, segundo o qual: “o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno”¹⁷. A *exigência da aprovação por unanimidade* tem dificultado bastante a adoção de Diretivas em matérias de

¹⁴As matérias sobre mercado interno estão previstas como matérias de competência partilhada entre UE e Estados Membros (artigo 4º/2 do TFUE). Sobre o enquadramento da fiscalidade direta nos Tratados constitutivos da UE, ver BORJA, 2010: 43ss; CUNHA, 2006: 32ss; PEREIRA, 2010: 249ss; PINHEIRO, 1998: 35ss; XAVIER, 2014: 205ss

¹⁵Sobre a harmonização dos impostos indiretos, ver BILL, 2003: 27ss; TERRA & WATTEL, 2012: 10ss

¹⁶Exceto os limites decorrentes da proibição de auxílios de Estado consagrada no artigo 107º do TFUE, proibição que abrange os auxílios fiscais dos Estados Membros. O artigo 110º do TFUE prevê também a proibição de disposições fiscais discriminatórias e protecionistas sobre os produtos provindos de outros Estados Membros, contudo é uma proibição que será, em princípio, mais relevante na tributação indireta sobre os produtos. Ao invés, na liberdade de circulação de capitais, o TFUE prevê no seu artigo 65º a possibilidade de disposições fiscais que prevejam tratamentos distintos consoante os contribuintes (mas que não sejam tratamentos discriminatórios arbitrários) ou que constituam restrições que visem impedir infrações às leis e regulamentos dos Estados Membros ou justificadas com base na ordem ou segurança pública. Na área da investigação e desenvolvimento tecnológico e do espaço, o TFUE prevê expressamente que a UE incentivará a remoção de obstáculos jurídicos e fiscais à cooperação entre entidades (artigo 179º/2). Sobre os auxílios fiscais de Estado, ver obra de CARLOS DOS SANTOS, 2003b

¹⁷O mecanismo de aproximação de legislação previsto no artigo 114º do TFUE e que segue um processo legislativo ordinário (e que não exige a aprovação por unanimidade) não pode ser utilizado, nos termos do artigo 114º/2, para a aproximação de disposições fiscais. Sobre o artigo 115º do TFUE enquanto artigo-base para fundamentar a harmonização legislativa na tributação direta, ver CUNHA, 2006: 19; ELWES, 2013: 17-18; NOGUEIRA, 2010: 190; PEREIRA, 2010: 250-251; PINHEIRO, 1998: 38-39; RAPOSO, 2006: 44; TERRA & WATTEL, 2012: 22ss; XAVIER, 2014: 212. Em geral sobre os artigos 114º e 115º, ver QUADROS, 2013: 569ss. Na área do ambiente e da energia, os artigos 192º/2/a) e 194º/3 do TFUE também prevêm a regra da unanimidade para medidas europeias com carácter fiscal. A regra da unanimidade visa garantir os princípios da soberania indivisível e da igualdade formal dos Estados Membros numa área extremamente sensível – neste sentido, ver QUADROS, 2013: 324. Sobre a possibilidade de raras exceções da aplicação da regra da unanimidade em matéria fiscal, ver BORJA, 2010: 50; TERRA & WATTEL, 2012: 23-24

tributação direta e as poucas Diretivas adotadas são em matérias fiscais bastantes específicas para situações transfronteiriças¹⁸.

O TJUE tem assumido¹⁹, no domínio da fiscalidade direta, o principal papel de harmonização dos sistemas fiscais nacionais dos Estados Membros (a designada harmonização negativa²⁰), de forma a garantir que estes sistemas e as normas fiscais que os constituem estão de acordo com o Direito da União²¹ e respeitam o correto funcionamento do mercado interno e das liberdades fundamentais que aí vigoram²².

¹⁸Sobre a harmonização fiscal europeia “positiva”, ver CUNHA, 2006: 35ss; PEREIRA, 2010: 263ss; TERRA & WATTEL, 2012: 198ss; XAVIER, 2014: 215ss. As Diretivas mais relevantes em matéria de tributação direta são: Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membros diferentes; Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de ações entre sociedades de Estados Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado Membro para outro; Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes; Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas; Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. Além do direito secundário europeu em matéria tributária, não se deve ignorar a importância de outros atos não vinculativos das instituições europeias (principalmente as comunicações e recomendações da Comissão) sobre matérias fiscais – o *soft law* europeu (exemplo do Código de Conduta para a tributação das empresas) – ver GRIBNAU, 2007: 30ss; HINNEKENS, 2014: 247ss; NOGUEIRA, 2010: 199; TERRA & WATTEL, 2012: 232

¹⁹Enquanto instituição da União que “garante o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados” – artigo 19º do TUE. Sobre o TJUE, ver GORJÃO-HENRIQUES, 2010: 223ss; MOTA DE CAMPOS & MOTA DE CAMPOS, 2010: 181ss; QUADROS, 2013: 367ss; SILVEIRA, 2011: 229ss. O artigo 19º do TUE prevê que o TJUE é constituído pelo Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Geral e pelos tribunais especializados. *As decisões em matéria de fiscalidade direta têm sido tomadas pelo Tribunal de Justiça*

²⁰Sobre a importante harmonização negativa fiscal realizada pelo TJUE, ver ELWES, 2013: 19-23; PEREIRA, 2010: 279ss; TERRA & WATTEL, 2014: 4-5 e 879ss. Neste domínio o TJUE exerce uma jurisdição constitucional e assume um papel bastante semelhante ao dos tribunais constitucionais, julgando a compatibilidade dos direitos nacionais e do direito secundário europeu com as normas consagradas nos Tratados constitutivos da UE – neste sentido, ver FRAGA, 2011: 145-146; MOREIRA, 2014: 33ss; SANCHES, 2006: 266ss; VANISTENDAEL, 2007: 250-251. Esta harmonização assenta mais em princípios estabelecidos nos Tratados do que propriamente em normas jurídico-tributárias específicas (exceto os casos relativos à aplicação e interpretação das Diretivas em matéria fiscal) – neste sentido, ver TERRA & WATTEL, 2012: 37. Sobre a “jurisprudência principialista” realizada pelo TJUE e centrada na aplicação de princípios, ver SILVEIRA, 2011: 11-16. Para o importante e controverso papel da jurisprudência do TJUE em matéria de tributação de sociedades, ver DE HOSSON, 2006: 294ss. Sobre a problemática da “Europa dos juízes”, ver QUADROS, 2013: 378-381. Para algumas das críticas apontadas ao papel desempenhado pela jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, principalmente a questão da compressão da soberania fiscal dos Estados Membros por força desta jurisprudência, ver VANISTENDAEL, 2008: 52ss. Falando de uma jurisprudência do TJUE geradora de “efeitos destrutivos” para os sistemas fiscais dos Estados Membros, ver DE HOSSON, 2006: 303-304; SEER, 2006: 470ss; TERRA & WATTEL, 2012: 38

²¹ O primeiro acórdão do TJUE centrado numa matéria de tributação direta foi o acórdão “*Avoir Fiscal*” de 28.01.1986, C-270/83

²²*Era preferível que a harmonização europeia do direito fiscal ocorresse pela via positiva e normativa e não por uma via negativa, jurisprudencial, casuística e bastante específica* – neste sentido, CUNHA, 2006: 19; DOURADO, 2003: 113-114; FRAGA, 2011: 146; PEREIRA, 2010: 280 e 545-546; PISTONE, 2007a: 70ss; TERRA & WATTEL, 2012: 37ss e 210-211; VANISTENDAEL, 2010: 399-401

A harmonização do TJUE é designada de “negativa” porque o TJUE limita-se a julgar se uma determinada medida fiscal adotada pelo Estado Membro é ou não contrária ao Direito da União. Nesta harmonização ganha grande relevo a jurisprudência do TJUE em matéria da conformidade de medidas fiscais nacionais com as liberdades fundamentais da União, onde o TJUE, através de *uma interpretação teleológica e extensiva das normas consagradas dos Tratados*, tem determinado que medidas fiscais nacionais são restritivas e violadoras das liberdades fundamentais da União²³.

I. Justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da UE

1. Distinção entre discriminação e restrição

As liberdades fundamentais da União não podem, em princípio, ser postas em causa por medidas nacionais adotadas pelos Estados Membros, cabendo ao TJUE analisar, após determinar qual (ou quais) a(s) liberdade(s) fundamental (ou fundamentais) aplicável (ou aplicáveis) no caso concreto, se a medida nacional viola ou não essa(s) liberdade(s)²⁴. A partir das disposições dos Tratados, o Tribunal desenvolveu importantes critérios que lhe permite determinar se existe ou não violação das liberdades fundamentais²⁵.

A doutrina e a jurisprudência têm identificado dois tipos de violação das liberdades fundamentais: a *discriminação* e a *restrição*²⁶.

Doutrinalmente, TERRA & WATTEL (2012: 53ss) consideram que a *restrição* ocorre no momento de acesso ou saída do mercado (*market access*), quando uma medida fiscal nacional cria obstáculos a esse acesso ou saída; enquanto que a *discriminação* ocorre no momento do exercício das atividades no seio do mercado (*market equality*), quando uma

²³Sobre a interpretação extensiva e teleológica realizada pelo TJUE nesta matéria, ver CUNHA, 2006: 18; NOGUEIRA, 2010: 193; PINHEIRO, 1998: 37; RAPOSO, 2006: 51. Ver ainda sobre a interpretação teleológica, QUADROS, 2013: 619

²⁴Tendo sido também fundamental o papel do TJUE em determinar o conteúdo e âmbito de proteção de cada uma das liberdades fundamentais

²⁵Ver NOGUEIRA, 2010: 215

²⁶Doutrinalmente é vasta e variada a discussão sobre a distinção entre discriminação e restrição. Ver principalmente, CORDEWENER, 2006; GAMMIE, 2006; TERRA & WATTEL, 2012: 53ss e 83ss. Ver ainda, ARGINELLI, 2007: 87-88; BEZBORODOV, 2007: 671; FURUSETH, 2007: 261-262; LYAL, 2003: 68-74; NOGUEIRA, 2010: 227ss; RIVOLTA, 2010a: 26-27; VANISTENDAEL, 2003: 19-20; ZALASŃSKI, 2009: 282ss

medida fiscal nacional cria um tratamento fiscal distinto entre sujeitos (por causa da sua nacionalidade ou da sua residência)²⁷.

As liberdades fundamentais asseguram um acesso ao mercado e, como tal, medidas fiscais que tratam de forma indistinta e não discriminatória os sujeitos, mas que criam *obstáculos/restrições* para estes sujeitos no acesso ao mercado (impossibilitando ou dificultando de forma excessiva esse acesso), *poderão* (se não tais restrições não forem *justificadas*) ser consideradas incompatíveis com as liberdades fundamentais da União²⁸.

Já CORDEWENER (2006: 1ss) distingue entre “restrições-discriminatórias” e as “restrições não discriminatórias”, reforçando a ideia de que as discriminações são restrições (num sentido mais amplo) das liberdades fundamentais da União.

1.1. Discriminação

A aplicação do *princípio da não discriminação* tem sido bastante frequente na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta – a maioria dos casos são relativos a *medidas fiscais discriminatórias*²⁹, sendo poucos os casos relativos a medidas fiscais não discriminatórias restritivas. Este princípio tornou-se um princípio basilar na tributação direta dentro da UE, enquanto princípio que visa remover obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais e à concretização do mercado interno³⁰. O TJUE foi fundamental

²⁷No mesmo sentido ver FURUSETH, 2007: 261-262; RIVOLTA, 2010a: 27. Esta distinção assenta na existência de dois direitos básicos nas liberdades fundamentais: o direito de acesso e saída do mercado (*market access*) e o direito de equidade no mercado (*market equality*) – ver TERRA & WATTEL, 2012: 53

²⁸Ver TERRA & WATTEL, 2012: 5 e 53. Interessante é a posição do Advogado Geral GEELHOED, nas suas Conclusões de 23.02.2006 no caso *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04), que considera dois tipos de restrições (ver Conclusões, p.36ss): as “quase-restrições” provindas da coexistência dos sistemas fiscais nacionais (maiores encargos administrativos, existência de disparidades e repartição da competência fiscal) e que não podem ser eliminados pelo TJUE (p.37-54) e as “verdadeiras” restrições que não provêm da coexistência dos sistemas fiscais e que devem ser eliminadas pelo TJUE, considerando o Advogado Geral que estas restrições são reconduzíveis às discriminações diretas e indiretas (p.40 e 55-73). Isto significa que nesta posição de GEELHOED só as discriminações é que serão consideradas ingerências violadoras das liberdades fundamentais – ver NOGUEIRA, 2010: 230

²⁹Sobre a aplicação pelo TJUE do princípio da não-discriminação em matérias de tributação direta, ver CUNHA, 2006: 141ss; DOUMA, 2006b: 526; NOGUEIRA, 2010: 218ss; PEREIRA, 2010: 395ss; TERRA & WATTEL, 2012: 83ss; VAN THIEL, 2007a: 263ss. Mais especificamente sobre esta aplicação em matéria de tributação sucessória, ver DAFNOMILIS, 2015a: 505ss. Sobre o conceito de discriminação no Direito da União, ver CERIONI, 2005: 546-549

³⁰Neste sentido, ver PEREIRA, 2010: 395. Este princípio tem sido o princípio mais aplicado e desenvolvido pelo Tribunal em matéria de tributação direta – ver *idem*, p.514-516. É um princípio “instrumental às liberdades fundamentais” – DOURADO, 2003: 107

neste domínio ao ter dado ao princípio “uma dimensão fiscal” que os Tratados não preveem expressamente³¹.

O Tribunal tem constantemente considerado que não é só proibida a discriminação em razão da nacionalidade (a *discriminação direta* ou “*overt discrimination*”), mas também são proibidas outras formas dissimuladas ou indiretas de discriminação que conduzam ao mesmo resultado de uma discriminação em razão da nacionalidade (a *discriminação indireta* ou “*covert discrimination*”)³². No domínio fiscal, esta proibição da discriminação *indireta* tem sido fundamental na proibição de *discriminações em razão da residência*³³, que é tipicamente o tipo de discriminação que ocorre em medidas fiscais³⁴. O TJUE reiteradamente afirma na sua jurisprudência que “normas referentes à igualdade de tratamento proibem não só as discriminações ostensivas baseadas na nacionalidade, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza na prática, ao mesmo resultado”³⁵.

³¹Neste sentido, ver PEREIRA, 2010: 396. O TFUE prevê, em geral, o princípio da proibição da discriminação em razão da nacionalidade no artigo 18º, e em especial para cada liberdade fundamental nos artigos 45º/2 (liberdade de circulação de trabalhadores), 49º (direito de estabelecimento), 56º (liberdade de circulação de serviços) e 65º/3 (liberdade de circulação de capitais)

³²A proibição da discriminação indireta começa a ser desenvolvida a partir do acórdão *Sotgiu* de 12.02.1974, C-152/73, p.11, em matéria não tributária. Na tributação direta, um dos primeiros acórdãos do TJUE a referir-se a esta proibição é o acórdão *Biehl* de 08.05.1990, C-175/88, p.13-14. Sobre estes primeiros acórdãos, ver NOGUEIRA, 2010: 219; PEREIRA, 2010: 351-352. Sobre os sucessivos “alargamentos” da proibição da discriminação na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, ver NOGUEIRA, 2010: 219-221

³³O Direito da União teve um novo e distinto desenvolvimento face ao Direito Fiscal Internacional. No artigo 24º da Convenção Modelo da OCDE só está proibida a discriminação em razão da nacionalidade, enquanto que a discriminação em razão da residência é, em regra, permitida (como é claramente afirmado no parágrafo 1 do Comentário ao artigo 24º da Convenção Modelo). Já o Direito da União, segundo jurisprudência constante do TJUE, também proíbe a discriminação em razão da residência. Sobre a diferente aplicação do princípio da proibição da discriminação no Direito Fiscal Internacional e no Direito Fiscal Europeu (mesmo que hajam alguns pontos em comum), ver CUNHA, 2006: 238ss; GARRIDO, 2009: 157ss; PEREIRA, 2010: 232-233 e 401ss; XAVIER, 2014: 267ss. Sobre a influência da jurisprudência do TJUE na interpretação dos tribunais nacionais do artigo 24º da Convenção Modelo, ver BAMMENS, 2013: 172ss. Ainda sobre a distinção entre o critério de não discriminação aplicável nas convenções fiscais e o critério mais extensivo e exigente de não discriminação aplicável na jurisprudência do TJUE, ver Conclusões do Advogado Geral MADURO de 07.04.2005 no caso *Marks & Spencer*, C-446/03, p.28-30

³⁴Em geral, sobre os conceitos de residência e domicílio no Direito Tributário Internacional, ver XAVIER, 2014: 280ss. Sobre o importante elemento de conexão da residência (sendo, em matéria tributária, o elemento mais adotado na prática internacional) e o princípio da não discriminação, ver CUNHA, 2006: 156ss. Sobre a discriminação indireta e às limitações europeias à diferenciação com base no critério residência, ver PEREIRA, 2010: 351ss. É de referir a inexistência de um conceito europeu de residência ou domicílio fiscal – em regra, a residência é definida pela legislação interna e pelas convenções de dupla tributação dos Estados Membros; sobre esta falta de conceito europeu, ver CUNHA & VASQUES, 2002: 115-116

³⁵Ac. *Hirvonen* de 19.11.2015, C-632/13, p.29. Neste sentido, v.g ac. *Biehl* de 08.05.1990, C-175/88, p.13; ac. *Schumacker* de 14.02.1995, C- 279/93, p.26; ac. *Zurstrassen* de 16.05.2000, C-87/99, p.18; ac. *Talotta* de 22.03.2007, C-383/05, p.17; ac. *Columbus Container Services* de 06.12.2007, C-298/05, p.34; ac. *Gielen* de

Em matéria de proteção das liberdades fundamentais na tributação direta, o Tribunal normalmente tem que julgar casos relativos a discriminação indireta por parte de um Estado Membro, quando este Estado discrimina, para efeitos de tratamento fiscal, entre sujeitos residentes e sujeitos não residentes ou entre sujeitos residentes sem conexão com outro Estado Membro e sujeitos residentes com conexão com outro Estado Membro³⁶.

Em princípio, um tratamento fiscal distinto entre residentes e não residentes não será discriminatório, já que em regra residentes e não residentes estão em *situações objectivamente distintas*³⁷. O Tribunal só considera existir *discriminação proibida* quando tal *tratamento fiscal distinto não assenta em condições objectivas* que fundamentam a diferença de tratamento fiscal entre os contribuintes residentes em situações puramente internas e os contribuintes não residentes ou os contribuintes residentes em situações transfronteiriças. É jurisprudência assente do TJUE que a discriminação “só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes”³⁸ e que a diferença de tratamento entre residentes e não residentes “pode ser qualificada de discriminação, na aceção do Tratado FUE, quando não haja nenhuma diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de

18.03.2010, C-440/08, p.37; ac. *National Indus Grid* de 29.11.2011, C-371/10, p.36; ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, p.54

³⁶Sobre estes tipos de discriminação na jurisprudência do TJUE, ver CUNHA, 2006: 151ss; PINHEIRO, 1998: 397ss. É muito discutida na doutrina a possibilidade de o TJUE julgar proibidas as designadas *discriminações horizontais* (discriminações entre sujeitos não residentes) através da aplicação da *cláusula da nação mais favorecida*. Em geral sobre esta cláusula no Direito Tributário Internacional, ver HOFBAUER, 2005: 445ss; PEREIRA, 2010: 235ss; XAVIER, 2014: 277ss. Sobre a não muito coerente jurisprudência do TJUE em matéria de aplicação da cláusula da nação mais favorecida no Direito da União e a forte discussão doutrinal em torno desta jurisprudência (principalmente após o acórdão *D* de 05.07.2005, C-376/03 – acórdão onde o TJUE parece afastar, face ao Direito da União, a obrigação de aplicação desta cláusula), ver CALDERÓN & BAEZ, 2009: 212ss; CORDEWENER & REIMER, 2006a: 239ss; CORDEWENER & REIMER, 2006b: 291ss; CUNHA, 2006: 260ss; De GRAAF & JANSSEN, 2005: 173ss; O’SHEA, 2005: 190ss; PEREIRA, 2010: 330ss e 428ss; PIMENTEL, 2006: 485ss; SCHUCH, 2006: 6ss; TERRA & WATTEL, 2012: 948-949; VAN THIEL, 2007b: 314ss; WEBER, 2005: 429ss; XAVIER, 2014: 279-280

³⁷V.g. ac. *Schumacker*, citado nota 35, p.31; ac. *Gschwind* de 14.09.1999, C-391/97, p.23; ac. *Wallentin* de 01.07.2004, C-169/03, p.15-16; ac. *Gielen*, citado nota 35, p.43; ac. *A*, de 21.02.2013, C-123/11, p.34; ac. *Grünwald* de 24.02.2015, C-559/13, p.25-26; ac. *Kieback* de 18.06.2015, C-9/14, p.22-23; ac. *Hirvonen*, citado nota 35, p.31-32. Sobre esta importante afirmação do TJUE, ver PEREIRA, 2010: 347ss

³⁸V.g. ac. *Schumacker*, citado nota 35, p.30; ac. *Talotta*, citado nota 35, p.18; ac. *Gielen*, citado nota 35, p.38; ac. *Bouanich* de 13.03.2014, C-375/12, p.45; ac. *Kieback*, citado nota 37, p.21; ac. *Hirvonen*, citado nota 35, p.30. São raros, mas existem, casos de discriminação decorrente da aplicação das mesmas normas tributárias a situações diferentes, exemplo do ac. *Futura Participations* de 15.05.1997, C-250/95, p.23ss; e do ac. *Meilicke e o.* de 30.06.2011, C-262/09, p.40ss – ver CUNHA, 2006: 142; TERRA & WATTEL, 2012: 92. É ainda preciso ter em consideração que será também discriminação quando duas situações diferentes são tratadas de forma diferente mas sem que esse tratamento distinto assente especificamente sobre a diferença entre as situações – sobre esta importante contestação, ver FURUSETH, 2007: 267; LANG, 2006a: 55-56; LANG, 2006b: 422-424

tratamento”³⁹. Se o Tribunal considerar que as situações *não são objetivamente comparáveis*, então a diferença de tratamento fiscal não é discriminatória e não há violação das liberdades fundamentais da União⁴⁰.

1.2. Restrição

O critério de *restrição* ou de *restrições não discriminatórias* foi desenvolvido inicialmente na área da liberdade de circulação de mercadorias⁴¹ e ao longo do tempo foi estendido a outras áreas e matérias, como a área da tributação direta. O Tribunal tem sido claro em vários dos seus acórdãos (em matéria tributária e não tributária) que são proibidas, em princípio, as *restrições*, sendo consideradas como tal “as medidas nacionais susceptíveis de afectar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelos Tratados”⁴², isto é, “todas as medidas que proíbem, perturbam ou tornam menos atractivo o exercício”⁴³ destas liberdades. Tais medidas serão aplicáveis de forma não discriminatória (para situações puramente internas e para situações transfronteiriças), mas impossibilitam ou dificultam o exercício das liberdades fundamentais.

³⁹ Ac. *Gielen*, citado nota 35, p.44. Ver também, v.g. ac. *Schumacker*, citado nota 35, p.37; ac. *Talotta*, citado nota 35, p.19. Sobre o importante *momento de análise da comparabilidade entre situações*, com algumas críticas a serem apontadas ao TJUE (principalmente sobre a errada identificação das situações a comparar), ver DAFNOMILIS, 2015a: 507-508; DOURADO, 2003: 107-108; LANG, 2009: 98-106; SANTIAGO, 2009: 254ss; TERRA & WATTEL, 2012: 55 e 892-894. Especificamente sobre alguns erros e inconsistências do Tribunal na análise da comparabilidade entre situações, ver WATTEL, 2015: 542ss

⁴⁰ O que ocorre em alguns dos casos julgados pelo TJUE – v.g. ac. *Test Claimants in the Class IV ACT Group Litigation* de 12.12.2006, C-374/04, p.57ss; ac. *Truck Center* de 22.12.2008, C-282/07, p.36ss; ac. *Kronos International* de 11.09.2014, C-47/12, p.81ss; ac. *X* de 18.12.2014, C-87/13, p.26ss; ac. *Q* de 18.12.2014, C-133/13, p.22ss. Sobre estes casos, ver WATTEL, 2015: 544-548. Também não existe violação do Direito da União nos casos de *discriminações inversas* em que os Estados discriminam contra os seus próprios nacionais em situações puramente internas – ver CUNHA, 2006: 167; LAUREANO, 1996; RAPOSO, 2006: 191ss. Defendendo que esta discriminação inversa também deveria ser rejeitada pelo TJUE, ver GARCIA, 2009: 179ss

⁴¹ Foi na área da liberdade de circulação de mercadorias que a jurisprudência do TJUE se inicialmente se centrou e conseqüentemente são vários os exemplos de critérios originários dessa jurisprudência que foram estendidos posteriormente para a área da tributação. Especificamente sobre a adoção do critério da restrição por parte do TJUE, ver CUNHA, 2006: 147-148; NOGUEIRA, 2010: 221ss; ZALASŃISKI, 2009: 283-285. Os primeiros acórdãos do TJUE onde surge este critério foram o acórdão *Dassonville* de 11.07.1974, C-8/74; e o famoso acórdão “*Cassis de Dijon*” de 20.02.1979, C-120/78

⁴² Ac. *Gebhard* de 30.11.1995, C-55/94, p.37. Ver ainda, v.g. ac. *Kraus* de 31.03.1993, C-9/92, p.32

⁴³ Ac. *CaixaBank France* de 05.10.2004, C-442/02, p.11. Ver ainda, v.g. ac. *Analir e o.* de 20.02.2001, C-205/99, p.21; ac. *Comissão/Itália* de 15.01.2002, C-439/99, p.22; ac. *Payroll e o.* de 17.10.2002, C-79/01, p.26; ac. *Krankenheim Ruhesitz* de 23.10.2008, C-157/07, p.30; ac. *National Grid Indus* de 29.11.2011, C-371/10, p.36; ac. *Comissão/Dinamarca* de 18.07.2013, C-261/11, p.27; ac. *Comissão/Alemanha* de 16.04.2015, C-591/13, p.56

Todavia, são muito mais os casos apresentados perante o TJUE envolvendo medidas fiscais *discriminatórias* do que os casos envolvendo medidas fiscais *não discriminatórias restritivas*⁴⁴.

A aplicação do conceito de restrição por parte do TJUE tem sido bastante problemática⁴⁵. Em certas decisões, o Tribunal, ao determinar que as medidas não são discriminatórias, julga-as como *não proibidas*, não chegando a analisar a eventualidade de tais medidas não discriminatórias serem restritivas⁴⁶. Há quem defenda que só são verdadeiramente “restrições” violadoras das liberdades fundamentais, as “restrições” que sejam ou provoquem discriminações⁴⁷.

1.3. Crítica à distinção entre discriminação e restrição

Em alguns acórdãos do TJUE assiste-se a uma certa “mistura” na utilização dos conceitos de discriminação e de restrição, utilizando o Tribunal o termo “restrição” para classificar medidas fiscais discriminatórias e referindo-se a estas medidas como “obstáculos” às liberdades fundamentais⁴⁸. A falta de precisão terminológica origina uma menor segurança

⁴⁴É apontado como exemplo de acórdão onde o TJUE distingue uma situação de discriminação de uma situação de restrição, o acórdão *Futura Participations*, de 15.05.1997, C-250/95 – ver O’SHEA, 2008: 269. Para TERRA & WATTEL (2012:56), a pouca aplicabilidade do critério da restrição resulta do próprio conceito de discriminação dado pelo TJUE que deixa pouco âmbito de aplicação da proibição de medidas fiscais não discriminatórias. Esta proibição de restrições pode ser perigosa, já que, levando às últimas consequências a aplicação desta proibição, qualquer imposto direto criaria restrições às liberdades fundamentais e como tal seria proibido – sobre este perigo, ver TERRA & WATTEL, 2012: 56. É este perigo uma das razões para a admissão, por parte do TJUE, de justificações não expressamente previstas nos Tratados – ver NOGUEIRA, 2010: 222. Criticando o uso por parte do Tribunal do conceito de restrição em matérias de tributação direta, ver DOUMA, 2012: 67ss; TERRA & WATTEL, 2012: 90; WATTEL, 2015: 542

⁴⁵Sobre estes problemas “heurísticos” de aplicação do conceito de restrição, ver NOGUEIRA, 2010: 226

⁴⁶Apontado para esta falta de maior análise por parte do TJUE (assente na ideia de “no discrimination, no breach”) em alguns dos seus acórdãos, ver TERRA & WATTEL, 2012: 89-91

⁴⁷É a posição assumida pelo Advogado Geral GEELHOED em duas das suas Conclusões (assente na sua distinção em “quase-restrições” e “verdadeiras restrições” – ver nota 28): Conclusões de 23.02.2006 no caso *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, p. 40 e 55-73; e Conclusões de 06.04.2006 no caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, p.38-39. O Advogado-Geral MADURO nas Conclusões de 07.04.2005 no caso *Marks & Spencer*, C-446/03, também considera que as “restrições” de exercício de liberdades de circulação contêm “sempre uma espécie de «discriminação»” face a situações transfronteiriças (p.40)

⁴⁸V.g. ac. *Papillon* de 27.11.2008, C-418/07, p.32; ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 35, p.59-63; ac. *Itelcar* de 03.10.2013, C-282/12, p.31; ac. *SCA Group Holding e o.* de 12.06.2014, processos apensos C-39/13 a C-41/13, p.27; ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.19-22; ac. *Bouanich*, citado nota 38, p. 56; ac. *Comissão/Alemanha*, citado nota 43, p.58-60. Sobre esta identificação de medidas discriminatórias como “restrições” das liberdades fundamentais, ver ARGINELLI, 2007: 88; CORDEWENER, 2003: 294-303. Em outros acórdãos, as medidas discriminatórias são classificadas como “obstáculos” ou “violações” das liberdades fundamentais, v.g. ac. *Lankhorst-Hohorst* de 12.12.2002, C-324/00, p.32; ac. *Grünewald*, citado nota 37, p.38

e certeza jurídica no seio da jurisprudência e um esbater de fronteiras entre o que é discriminação e o que é restrição.⁴⁹

Não é assim de surpreender que haja quem defenda a existência de dois tipos de restrições – as discriminatórias e as não discriminatórias⁵⁰ – ou quem considere que só as discriminações são as “verdadeiras restrições”⁵¹ ou que as restrições “contém sempre uma espécie de «discriminação»”⁵².

Parece-nos que o TJUE poderá estar a utilizar, nestes acórdãos, o termo “restrição” *num sentido mais amplo* do que o sentido mais restrito do termo que originalmente é utilizado na sua jurisprudência. Uma *discriminação* pode ser encarada como uma *restrição* das liberdades fundamentais, já que se traduz numa limitação ao exercício das liberdades que cria um tratamento fiscal distinto e mais desfavorável para situações transfronteiriças do que o tratamento fiscal aplicável a uma situação puramente interna⁵³. É possível assim determinar que num *sentido mais amplo*, o termo “restrição” abrange as medidas fiscais discriminatórias (*discriminações*) e as medidas fiscais não discriminatórias restritivas (*restrições num sentido mais estrito*)⁵⁴. É também o que parece apontar a afirmação do Tribunal em alguns acórdãos, de que só são *admitidas* “restrições” que não respeitem a

⁴⁹Criticando esta tendência recente da jurisprudência de não identificação precisa do tipo de ingerência nas liberdades fundamentais, ver NOGUEIRA, 2010: 226. Apontando também para o esbater da distinção entre os conceitos de restrição e discriminação na jurisprudência do TJUE, ver BEZBORODOV, 2007: 671; BIZIOLI, 2008: 134; PANAYI, 2006: 106; RUIZ ALMENDRAL, 2005: 569. Considerando que tal distinção é mais uma questão de semântica do que propriamente de substância, ver FRAGA, 2011: 12, nota 5

⁵⁰Ver CORDEWENER, 2006

⁵¹Como o faz o Advogado Geral GEELHOED, ver nota 47

⁵²Como o faz o Advogado Geral MADURO, ver nota 47

⁵³ Exemplo do acórdão *Comissão/Espanha*, citado nota 35, onde uma diferença de tratamento discriminatória é classificada como “restrição à liberdade de estabelecimento” (p.59-60), capaz de “criar obstáculos ou de tornar menos atractivo o exercício das liberdades fundamentais” e que eventualmente pode ser justificável por razões imperiosas de interesse geral (p.62-63). Nas palavras de PANAYI, 2006: 106: “It could be argued that an indirect discrimination is almost always a restriction, but not vice versa.”

⁵⁴Distinção utilizada por CORDEWENER, 2006. O Advogado Geral ALBER nas suas Conclusões de 24.09.2002 no caso *Bosal*, C-168/01, p.37-42, considera que a proibição de restrições às liberdades fundamentais abrange também as discriminações, sejam as discriminações diretas, sejam as outras discriminações (indiretas), afirmando o Advogado-Geral que “Esta proibição de restrição aplica-se igualmente a qualquer tratamento discriminatório que decorra de disposições nacionais, uma vez que este é susceptível de tornar menos atractivo o exercício de uma liberdade fundamental para aqueles que são discriminados” (p.38). Sobre estas Conclusões do Advogado Geral Alber e a tendência do TJUE de tratar as discriminações como restrições, ver ZALASŃISKI, 2009: 288-289. Parecendo também apontar para um conceito mais amplo de restrição, ver BEZBORODOV, 2007: 671

“situações que não são objetivamente comparáveis” (i.e. que não sejam discriminações⁵⁵) ou que sejam justificadas por razões imperiosas de interesse geral⁵⁶.

2. As justificações de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais

Tipicamente, na sua jurisprudência em matéria de tributação direta, o TJUE, depois de determinar se a *medida fiscal é restritiva* de uma liberdade fundamental (*restritiva* num sentido mais amplo que engloba as medidas discriminatórias e as medidas restritivas não discriminatórias), *analisa se tal medida restritiva pode ser justificada*⁵⁷.

As liberdades fundamentais da União *não devem* ser encaradas como *liberdades absolutas* que não admitem limitações ao seu exercício⁵⁸. *Excepcionalmente*, medidas fiscais dos Estados Membros podem continuar em vigor no ordenamento jurídico nacional, mesmo que limitem ou violem de alguma forma uma das liberdades fundamentais da União, se *tais limitações ou violações forem justificadas*.

O TJUE realiza sempre uma *ponderação entre a liberdade fundamental europeia e os interesses dos Estados Membros* de forma a determinar se, excepcionalmente, há razões justificativas para que esses interesses prevaleçam sobre a liberdade fundamental e que justifiquem medidas limitadoras desta liberdade⁵⁹.

Atualmente o *momento de análise das justificações é um dos momentos fulcrais da jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta*. Na maioria dos casos, as medidas fiscais são julgadas como restritivas das liberdades fundamentais e conseqüentemente o Tribunal terá que analisar a eventualidade de tais medidas restritivas serem justificadas perante as liberdades fundamentais⁶⁰. Se não forem justificadas, as medidas são julgadas incompatíveis com as liberdades fundamentais e proibidas de ser

⁵⁵A *contrario*, são proibidas restrições que consistam em diferenças de tratamento entre situações objetivamente comparáveis, i.e. diferenças de tratamento *discriminatórias*

⁵⁶V.g. ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.23; ac. *Linz* de 06.10.2015, C-66/14, p.30; ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.26

⁵⁷Sobre este momento de análise, ver CUNHA, 2006: 179ss; TERRA & WATTEL, 2012: 894-897

⁵⁸As liberdades fundamentais enquanto liberdades não absolutas que admitem exceções, ver NOGUEIRA, 2010: 236

⁵⁹Sobre esta ponderação, ver CUNHA, 2006: 179-180. Tal ponderação acaba também por ser uma ponderação entre a soberania dos Estados Membros e as liberdades europeias – ver WEBER, 2006: 585ss

⁶⁰A invocação de justificações de medidas fiscais restritivas cabe ao órgão jurisdicional remitente (nos casos de reenvios prejudiciais) ou às partes que apresentam observações no processo (normalmente os Estados Membros). Em princípio, se nenhuma justificação for invocada no processo, o Tribunal determina que a medida fiscal restritiva é proibida, sem necessidade de desenvolver a análise das justificações – v.g. ac. *Accor* de 15.09.2011, C-310/09, p.63

aplicadas; se forem justificadas, as medidas são julgadas compatíveis com as liberdades fundamentais e podem continuar em vigor na ordem jurídica do Estado Membro.

Inicialmente a jurisprudência do TJUE só parecia admitir as *justificações/derrogações expressamente previstas nos Tratados* para cada uma das liberdades fundamentais⁶¹. Contudo, rapidamente o Tribunal passou também a admitir as designadas *razões imperiosas de interesse geral*, que são *justificações não expressamente previstas nos Tratados*, mas que o TJUE, através da sua *rule of reason*, desenvolve no seio da sua jurisprudência.

Se é indiscutível a grande relevância destas razões imperiosas de interesse geral enquanto justificações de medidas restritivas em matéria de tributação direta (são a grande maioria das justificações apresentadas e analisadas pelo TJUE na sua jurisprudência, sendo mais escassos os casos em que se aplicam as justificações/derrogações expressamente previstas nos Tratados), já é objeto de grande discussão e divergência doutrinal, resultado de uma jurisprudência não muito clara do Tribunal, a determinação do *âmbito de aplicação destas razões imperiosas de interesse geral*.

2.1. A distinção entre discriminação e restrição e o critério duplo de aplicação de justificações. Crítica

Distinguir discriminação e restrição tem duas importantes consequências: uma mais geral, para a metodologia do TJUE na sua jurisprudência em matéria tributária⁶²; e outra mais específica, quanto ao âmbito de aplicação das justificações.

Quanto ao âmbito de aplicação das justificações, o TJUE inicialmente optou pela aplicação de um *critério duplo*, determinando que as *razões imperiosas de interesse geral* (justificações não expressamente previstas nos Tratados) *só seriam aplicáveis a medidas não discriminatórias ou a “medidas indistintamente aplicáveis”*⁶³ (restrições em sentido

⁶¹No primeiro acórdão em matéria de tributação direta, o acórdão “*Avoir Fiscal*” de 28.01.1986, C-270/83, o TJUE recusou a justificação do risco de evasão fiscal invocada pelo Governo francês porque tal justificação não era prevista expressamente nos Tratados como derrogação da liberdade de estabelecimento (p.25)

⁶²No ponto de vista da metodologia, assistiu-se à passagem de uma jurisprudência inicial do TJUE em matéria de tributação direta concentrada na análise de discriminações (“*non-discrimination approach*”) para uma cada vez maior tendência para uma análise das restrições (“*non-restriction approach*”) – sobre esta evolução de metodologia, ver VANISTENDAEL, 2003: 19-20; PANAYI, 2006: 106. Há quem considere que esta evolução de metodologia levou ao esbater da distinção entre discriminação e restrição – ver BIZIOLI, 2008:134. Duvidando de uma “*non discriminatory restriction approach*” na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, ver ZALASŃISKI, 2009: 288

⁶³Em matéria não tributária, v.g. ac. *Comissão/Bélgica* de 09.07.1992, C-2/90, p.34.

estrito), sendo tais medidas também suscetíveis de ser justificadas pelas derrogações expressas nos Tratados. As *medidas discriminatórias, por sua vez, só seriam justificáveis através de justificações/derrogações expressamente previstas nos Tratados*⁶⁴.

A introdução das razões imperiosas de interesse geral ocorreu precisamente face às medidas restritivas *indistintamente aplicáveis*, que passaram a poder ser objeto de justificações não expressamente previstas nos Tratados e desenvolvidas pelo próprio Tribunal.

No acórdão *Gebhard*, o Tribunal expressamente determinou quais as condições necessárias para se admitir uma medida restritiva – a primeira condição era de que a medida deveria aplicar-se de “modo não discriminatório”; a segunda condição era de que a medida deveria ser justificável “por razões imperativas de interesse geral”⁶⁵. Esta fórmula foi depois aplicada a vários acórdãos do TJUE em matéria de tributação direta, afirmando o TJUE que as *restrições* às liberdades fundamentais podem ser justificáveis por razões imperiosas de interesse geral⁶⁶.

Porém, em matéria de tributação direta, a jurisprudência do TJUE não tem só restringido a aplicação de razões imperiosas de interesse geral às “medidas indistintamente aplicáveis”. Muito pelo contrário – na maioria dos casos o Tribunal aplica tais justificações a medidas discriminatórias, referindo em muitos desses casos que tais medidas assentam a sua “restrição” (*restrição em sentido amplo*) numa “diferença de tratamento” proibida entre situações puramente internas e situações transfronteiriças⁶⁷.

⁶⁴Em matéria não tributária, v.g. ac. *Bond* de 26.04.1988, C-352/85, p.32-33; ac. *Stichting* de 25.07.1991, C-288/89, p.11; ac. *Comissão/Alemanha* de 21.01.2010, C-546/07, p.48. Em matéria tributária, no acórdão *Royal Bank of Scotland* de 29.04.1999, C-311/97, o TJUE afirma claramente que “Segundo uma jurisprudência constante, apenas uma disposição derogatória expressa, tal como o artigo 56.º do Tratado CE, poderia tornar tal discriminação compatível com o direito comunitário” (p.32). No mesmo sentido em matéria tributária, ac. *Comissão/Espanha* de 06.10.2009, C-153/08, p.37-38; ac. *Blanco e Fabretti* de 22.10.2014, processos apensos C-344/13 e C-367/13, p.37-38. Sobre este critério duplo, ver GUDMUNSSON, 2006: 83; TERRA & WATTEL, 2012: 85

⁶⁵Acórdão *Gebhard* de 30.11.1995, C-55/94

⁶⁶V.g. ac. *Futura Participations* de 15.05.1997, C-250/95, p.24-26; ac. *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.49; ac. *Persche* de 27.01.2009, C-318/07, p.52; ac. *SIAT* de 05.07.2012, C-318/10, p.34; ac. *Itelcar* de 03.10.2013, C-282/12, p.32; ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.23 e 25

⁶⁷Só referindo alguns exemplos mais recentes, v.g. ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, p.62-63 (onde o Tribunal refere expressamente: “Importa, pois, examinar se a diferença de tratamento resultante da legislação em causa (...), pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral” – p.63); ac. *Nordea Bank Danmark*, citado nota 66, p.24-25 (onde a diferença de tratamento quanto à dedução das perdas era uma efetivamente uma discriminação, optando o Tribunal por classificar esta diferença como restrição); ac. *Grunewald* de 24.02.2015, C-559/13, p.39ss (relativo à “diferença de tratamento” discriminatória entre os residentes que podem realizar determinadas deduções e os não residentes que não podem realizar tais deduções); ac. *Verder LabTec* de 21.05.2015, C-657/13, p.39-40 (relativo à “diferença de tratamento” fiscal

Doutrinalmente são muitos os autores que consideram que este critério duplo sofreu uma importante alteração na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta: as razões imperiosas de interesse geral, além de justificarem as medidas fiscais restritivas não discriminatórias, podem também justificar as *discriminações indiretas*⁶⁸; enquanto que as *discriminações diretas ou em razão da nacionalidade* continuariam a ser restritamente justificáveis só através das derrogações expressamente previstas nos Tratados⁶⁹. Para CUNHA (2006: 180-182), o critério duplo na tributação direta assentaria na distinção entre as “medidas formalmente discriminatórias” (as discriminações diretas) só justificáveis pelos fundamentos expressos nos Tratados; e as “medidas materialmente discriminatórias” (exemplo das discriminações em razão da residência), justificáveis também com base nas razões imperiosas de interesse geral⁷⁰.

Para outros autores, o TJUE na prática já não distingue entre discriminação (direta ou indireta) e restrição para efeitos de aplicação de justificações, ficando as medidas discriminatórias também sujeitas às razões imperiosas de interesse geral⁷¹.

A jurisprudência do Tribunal tem sido pouco consistente e pouco clara na aplicação deste critério duplo, não só quanto aos casos em que se deve aplicar as razões imperiosas de interesse geral (só às medidas não discriminatórias restritivas ou se também às discriminações), mas sendo até bastante questionável se tal critério ainda é efetivamente aplicável na jurisprudência do Tribunal em matéria tributária⁷². É inegável que a *maioria*

discriminatória (classificada de “restrição” pelo TJUE) entre a transferência de ativos de uma sociedade para o seu estabelecimento estável situado no mesmo Estado Membro e a transferência de ativos para o seu estabelecimento estável situado noutra Estado Membro, diferença esta considerada justificada pelo Tribunal por força de uma razão imperiosa de interesse geral – a preservação da repartição dos poderes tributários)

⁶⁸Apontando para esta progressiva aplicação de justificações assentes nas razões imperiosas de interesse geral aos casos de discriminação indireta, ver v.g. DENYS, 2007: 222; FURUSETH, 2007: 263; HELMINEN, 2007: 493; JUNG, 2007: 520; PANAYI, 2006: 106; PANAYI, 2007: 32-33. É também a posição do Advogado Geral ALBER nas suas Conclusões no caso *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, p.39 (todavia, o TJUE optou na sua decisão neste caso por determinar que as discriminações, sem distinguir entre diretas e indiretas, só poderiam ser justificadas pelas derrogações expressamente consagradas nos Tratados – acórdão de 29.04.1999, p.32 – ver nota 64)

⁶⁹Sobre esta evolução na jurisprudência do TJUE face ao critério duplo, ver NOGUEIRA, 2010: 227, nota 563. Há autores que continuam a aplicar o critério duplo original, ver v.g. CERIONI, 2005: 547

⁷⁰Fazendo também esta distinção, ver PEREIRA, 2010: 423; Conclusões do Advogado-Geral TESAURO de 16.09.1997 no caso *Decker*, C-120/95, p.49-50

⁷¹Apontando para esta total extensão jurisprudencial da aplicação das razões imperiosas de interesse geral aos casos de discriminação, v.g. SEITZ, 2008: 60; VAN THIEL, 2008b: 349

⁷²De tal forma que até alguns Advogados-Gerais do TJUE apontam para a necessidade de o Tribunal expressamente pôr fim a estas incertezas quanto ao âmbito de aplicação das razões imperiosas de interesse geral – ver v.g. Conclusões do Advogado-Geral TESAURO de 16.09.1997 no caso *Decker*, C-120/95, p.49-50 (Advogado-Geral que defende o fim do critério duplo); Conclusões do Advogado-Geral MADURO de 07.05.2005 no caso *Marks & Spencer*, C-446/03, p.33

dos casos apresentados perante o TJUE em matéria de tributação direta, são casos relativos a *discriminações indiretas* onde o Tribunal exerce a sua *rule of reason* e aplica as *razões imperiosas de interesse geral*. Em alguns casos concretos tais discriminações conseguem ser admitidas como válidas por força destas justificações⁷³.

Parece que na prática jurisprudencial do TJUE, a aplicação do critério duplo tornou-se irrelevante, mesmo que expressamente nunca tenha o Tribunal abandonado tal critério⁷⁴.

O *abandono expresso do critério duplo seria o mais adequado*, não só por eliminar definitivamente uma incerteza desnecessária, como por não existirem motivos para que uma discriminação direta em razão da nacionalidade esteja sujeita a uma aplicação mais restrita das justificações (só as expressamente previstas nos Tratados), enquanto uma discriminação indireta (que na prática do Tribunal também pode beneficiar das razões imperiosas de interesse geral⁷⁵) ou uma restrição “beneficiam” de uma aplicação mais ampla das justificações (podendo também ser justificadas por razões imperiosas)⁷⁶. Esta diferença de tratamento bem poderia ser classificada de discriminatória – se uma discriminação indireta é uma discriminação que conduz ao mesmo resultado de uma discriminação direta em razão da nacionalidade, então porque ambas estão sujeitas a distintos regimes jurisprudenciais quanto às justificações⁷⁷? Esta diferença de tratamento é

⁷³Já apontava para esta aplicação jurisprudencial das razões imperiosas do interesse geral às medidas discriminatórias, o Advogado-Geral LÉGER nas suas Conclusões de 31.05.1995 no caso *Wielockx*, C-80/94 p.31. É flagrante esta aplicação já no famoso (e um dos primeiros acórdãos do TJUE em matéria de tributação direta) acórdão *Bachmann* de 28.01.1992, C-204/90 (e o seu acórdão gêmeo, *Comissão/Bélgica* de 28.01.1992, C-300/90), onde o Tribunal admite que uma medida discriminatória (em razão da residência) seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal) – o Advogado-Geral deste caso também defendia a aplicação das razões imperiosas de interesse geral aos casos de discriminação indireta, ver Conclusões do Advogado-Geral MISCHO de 17.09.1991, C-204/90, p.26. Criticando esta inconsistência do Tribunal, ver TERRA & WATTEL, 2012: 83ss

⁷⁴Defendendo esta atual irrelevância prática do critério duplo, ver ARGINELLI, 2007: 89; HINNEKENS, 2002: 112-119; TERRA & WATTEL, 2012: 85-86. O que torna ainda mais bizarros os acórdãos *Comissão/Espanha* de 06.10.2009, C-153/08, p.37-38; e *Blanco e Fabretti* de 22.10.2014, processos apensos C-344/13 e C-367/13, p.37-38, onde o Tribunal recupera, para a sua jurisprudência na tributação direta, a afirmação que as discriminações só podem ser justificadas pelas derrogações expressamente estabelecidas nos Tratados (remetendo para acórdãos *em matérias não tributárias* que afirmam o mesmo)

⁷⁵Como já vimos, há uma tendência do Tribunal para classificar como restrições, situações de discriminação, o que só faz sentido se o Tribunal estiver a utilizar o termo “restrição” num sentido mais amplo. Assim, quando o Tribunal aplica as razões imperiosas de interesse geral para justificar tais “restrições”, muitas vezes está a aplicar essas razões a *medidas fiscais restritivas discriminatórias*

⁷⁶Defendendo o abandono do critério duplo, ver IGLESIAS CASAIS, 2007: 74; NOGUEIRA, 2010: 227, nota 564. Também considerando inadequado a aplicação de tal critério duplo, v.g. Conclusões do Advogado-Geral TESAURO de 16.09.1997 no caso *Decker*, C-120/95, p.50; Conclusões do Advogado-Geral JACOBS de 21.03.2002 no caso *Danner*, C-136/00, p.40

⁷⁷Apontado para a inconsistência de existir esta diferença de tratamento entre discriminações diretas e discriminações indiretas, já que ambas as discriminações poderão ser justificadas por justificações assentes

ainda agravada pelo facto de que é bastante difícil que uma discriminação direta no domínio da tributação direta seja justificável pelas derrogações expressamente previstas nos Tratados.

2.2. Justificações/derrogações expressamente consagradas nos Tratados

O TFUE prevê expressamente que as liberdades fundamentais da UE podem ser limitadas excecionalmente pelas legislações e regulamentações dos Estados Membros. Tais derrogações às liberdades fundamentais só serão admitidas se forem fundamentadas em *razões de ordem pública*, em *razões de segurança pública* ou em *razões de saúde pública*⁷⁸.

Em geral, o TJUE sempre tem sido bastante cauteloso e restritivo quanto à admissibilidade de medidas restritivas dos Estados Membros que se fundamentam em tais razões expressas nos Tratados⁷⁹. Desde logo, o Tribunal exclui a possibilidade de justificações assentes em simples motivos económicos⁸⁰. A derrogação só será permitida se tal medida restritiva da liberdade fundamental for necessária para prevenir ou combater um perigo real que atinja gravemente um dos interesses fundamentais do Estado Membro (i.e. um perigo que punha em causa a segurança pública, a ordem pública ou a saúde pública nesse Estado Membro)⁸¹.

Na tributação direta, estas razões expressamente previstas nos Tratados muito dificilmente poderão fundamentar medidas fiscais restritivas. Ao longo da jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, são raríssimos os casos onde o Tribunal tenha analisado a

em interesses legítimos dos Estados Membros, ver ENGLISCH, 2005: 327. Também referindo a dificuldade de encontrar um fundamento jurídico que fundamente a existência de “dois catálogos diferentes de justificações”, ver CUNHA, 2006: 196

⁷⁸Como está expressamente previsto no TFUE para cada uma das liberdades: nos artigos 45º/3 (liberdade de circulação de trabalhadores), 52º (direito de estabelecimento), 62º (liberdade de circulação de serviços) e 65º/1/b) (liberdade de circulação de capitais). Para a liberdade de circulação de mercadoria também estão previstos estes fundamentos (entre outros) para justificar medidas que proíbem ou restringem as importações e exportações no comércio intra-comunitário (artigo 36º TFUE)

⁷⁹V.g. CUNHA, 2006: 181ss

⁸⁰Em geral, v.g. ac. *Rutili* de 28.10.1975, C-36/75, p.30; ac. *Bond* de 26.04.1988, C-352/85, p.34 (onde o TJUE não admite objetivos económicos como razões de ordem pública); ac. *Gouda* de 25.07.1991, C-288/89, p.11 (onde tais objetivos são recusados novamente como razões de ordem pública); ac. *Svensson e Gustavsson* de 14.11.1995, C-484/93, p.15. Diferentemente serão os casos em que medidas restritivas de natureza económica prosseguem objetivos de natureza não económica que sejam considerados como sendo englobados numas das derrogações expressamente previstas nos Tratados – aqui já poderão tais medidas económicas restritivas serem admitidas, v.g. ac. *Campus Oil* de 10.07.1984, C-72/83 (razões de segurança pública); ac. *Evans Medical* de 28.05.1995, C-324/93 (razões de saúde pública)

⁸¹Ver PEREIRA, 2010: 424

suscetibilidade de uma medida fiscal restritiva ser justificável por razões de ordem pública, de segurança pública ou de saúde pública⁸². Os *instrumentos de fiscalidade direta não serão os instrumentos mais adequados* para combater perigos para a saúde pública⁸³, para a ordem pública⁸⁴ ou para a segurança pública⁸⁵.

2.2.1. As derrogações específicas da liberdade de circulação de capitais

Para a liberdade de circulação de capitais estão previstas expressamente no TFUE duas importantes e específicas derrogações desta liberdade, derrogações estas que serão aplicáveis em matérias de tributação direta⁸⁶.

Ambas as derrogações específicas resultam de uma preocupação dos Estados Membros face a uma liberdade de circulação de capitais sem limites que pudesse traduzir-se numa fuga de capitais de uns Estados para outros Estados e os consequentes prejuízos para a economia (e no ponto de vista fiscal, para as receitas fiscais) dos Estados Membros que perdessem tais capitais. Para garantir um maior controlo da liberdade de circulação de capitais que reduzisse estes perigos (principalmente face à liberdade de circulação de capitais de e para Estados terceiros), o próprio Tratado prevê estas duas derrogações⁸⁷.

As duas derrogações específicas são: a designada “cláusula de *standstill*” (artigo 64º do TFUE) e a permissão de disposições fiscais que estabeleçam um tratamento fiscal distinto

⁸²Doutrinalmente é unânime que é bastante difícil encontrar casos em matéria de tributação direta em que as medidas fiscais restritivas possam ser justificadas com base nestas razões consagradas nos Tratados – v.g. ARGINELLI, 2007: 88-89; ENGLISCH, 2005: 326; NOGUEIRA, 2010: 238; VAN THIEL, 2008a: 279. Um dos raríssimos acórdãos de fiscalidade direta onde o Tribunal afere a possibilidade de uma medida discriminatória ser justificada com base nas derrogações gerais dos Tratados, é o acórdão *Blanco e Fabretti*, citado nota 74. Neste acórdão, o Tribunal restringiu a possibilidade de a discriminação cometida pela medida fiscal italiana ser justificável pela salvaguarda da ordem pública (prevenção do branqueamento de capitais e à necessidade de limitar a fuga de capitais para o estrangeiro ou a introdução de capitais de origem incerta em Itália – p.41-43) e da saúde pública (riscos de dependência dos consumidores de jogos de fortuna e azar – p.44-46), mas concretamente tais justificações não permitiram justificar a medida fiscal. No mesmo sentido, ver ainda acórdão *Comissão/Espanha* de 06.10.2009, C-153/08, p.37ss

⁸³Para garantir “a proteção da saúde e da vida das pessoas”, p.e. para impedir a proliferação do contágio de epidemia – v.g. ac. *Evans Medical*, citado nota 80, p.35-38

⁸⁴Principalmente quando o Tribunal afirma que só podem existir restrições aos direitos de circulação por razões de ordem pública quando a presença ou o comportamento de um sujeito constitua uma ameaça efetiva e suficientemente grave para essa ordem pública, sendo os Estados obrigados a realizar uma *apreciação individual de cada sujeito* para determinar se tal sujeito pode ser uma ameaça à ordem pública – v.g. ac. *Rutili* de 28.10.1975, C-36/75, p.28-30; ac. *Regina* de 27.10.1977, C-39/77, p.25-30); ac. *Adoui e Cornuaille* de 18.05.1982, processos apensos C-115/81 e C-116/81, p.8-11

⁸⁵Casos em que haja perigo para a existência do país – v.g. ac. *Campus Oil* de 10.07.1984, C-72/83, p.32-36

⁸⁶Sobre estas derrogações e a sua aplicabilidade na jurisprudência do TJUE na tributação direta, ver CORDEWENER, 2009: 260-263; PEREIRA, 2010: 423ss

⁸⁷Sobre os motivos para a consagração destas duas derrogações, ver PINHEIRO, 1998: 44

dos contribuintes consoante os seus locais de residência ou dos locais onde os capitais são investidos (artigo 65º/1/a) do TFUE).

2.2.2. A cláusula de *standstill*

A cláusula de *standstill* (artigo 64º do TFUE) prevê que continuam a ser admissíveis as restrições à liberdade de circulação de capitais de e/ou para aos Estados terceiros, quando estas restrições estivessem já em vigor em 31 de dezembro de 1993 (31 de dezembro de 1999 para a Bulgária, Estónia e Hungria) ao abrigo das legislações nacionais ou da U.E. e quando sejam restrições que envolvam investimento direto.

A jurisprudência do TJUE (seja em geral, seja especificamente na tributação direta) tem sido essencial na determinação da aplicabilidade desta cláusula em dois pontos: a *determinação temporal das restrições admitidas* e a *determinação do conceito de “investimento direto”* para efeitos de aplicação desta cláusula.

O Tribunal tem sido constante ao admitir que também é medida restritiva admitida para efeitos da cláusula, não só aquela que vigorava a 31 de dezembro de 1993, mas também a medida restritiva adotada posteriormente a 31 de dezembro de 1993 e que seja uma medida “essencialmente idêntica à legislação anterior” ou uma medida “que se limite a reduzir ou suprimir um obstáculo” que constava nessa legislação anterior (admitindo assim uma certa “extensão” temporal da cláusula além da data prevista expressamente no artigo 64º do TFUE). Se a nova medida restritiva assentar “numa lógica diferente da do direito anterior e institua novos procedimentos” então “não pode ser equiparada à legislação existente” e como tal não será admitida segundo o artigo 64º do TFUE⁸⁸. São poucos os casos na tributação direta (e cada vez menos com o decorrer dos anos) onde a aplicabilidade da cláusula é suscitada e analisada pelo Tribunal⁸⁹.

⁸⁸Ac. *Emerging Market Series* de 10.04.2014, C-190/12, p.48. No mesmo sentido, ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation* de 12.12.2006, C-446/04, p.192; ac. *Holböck* de 24.05.2007, C-157/05, p. 41; ac. A de 18.12.2007, C-101/05, p.49.

⁸⁹V.g. ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citado nota 88, p.174ss; ac. *Holböck*, citado nota 88, p.31ss; ac. A, citado nota 88, p.45ss; ac. *Emerging Market Series*, citado nota 88, p.45ss. Só no ac. *Holböck* é que uma medida fiscal restritiva foi efetivamente admitida graças à aplicação da cláusula de *standstill*. Doutrinalmente sobre a aplicabilidade desta cláusula na jurisprudência do TJUE na tributação direta, ver v.g. CORDEWENER, KOFLER & SCHINDLER, 2007: 117-118; FRAGA, 2011: 101ss; PANAYI, 2008: 577-578; SMIT, 2006b: 203ss. Sobre a aplicação da cláusula especificamente em matéria de impostos de saída, ver PINETZ & SCHAFFER, 2014: 436

Quanto à definição do conceito de “investimento direto”, o Tribunal remete a sua definição para a definição presente no anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho de 24 de junho de 1988⁹⁰.

A aplicabilidade desta cláusula por parte do Tribunal tem sido objeto de algumas críticas quanto a uma certa interpretação extensiva da cláusula que permite que vigorem disposições fiscais nacionais que restringem a liberdade de circulação de capitais nas relações entre os Estados Membros e os Estados terceiros, principalmente graças à “extensão” temporal dada à cláusula através da jurisprudência do TJUE⁹¹.

2.2.3. A permissão de tratamento fiscal distinto

O artigo 65º/1/a) do TFUE prevê a *permissão de disposições fiscais que estabeleçam um tratamento fiscal distinto dos contribuintes consoante os seus locais de residência ou dos locais onde os capitais são investidos*.

Este artigo permite expressamente que as legislações dos Estados Membros possam distinguir, para efeitos fiscais, entre residentes e não residentes ou entre capitais domésticos e capitais estrangeiros ou mesmo entre capitais estrangeiros (consoante os Estados donde os capitais sejam originários).

Os motivos para tal artigo estar previsto são vários⁹²: evitar ou reduzir a fuga de capitais entre os Estados, permitir restrições necessárias para combater a fraude e evasão fiscal e permitir uma distinção de tratamento entre capitais provindos de diferentes países com diferentes sistemas jurídicos e fiscais⁹³.

Todavia, tal distinção de tratamento não pode conduzir a uma “*discriminação arbitrária*” ou a uma “*restrição dissimulada*” da liberdade de circulação de capitais, como estabelece expressamente o artigo 65º/3 do TFUE. Este artigo 65º/3, enquanto importante limitação à aplicação da derrogação do artigo 65º/1/a), tem sido fundamental na jurisprudência do TJUE. O *Tribunal tem interpretado a derrogação de forma estrita e cautelosa*, garantindo que as medidas fiscais restritivas não se traduzem em discriminações arbitrárias ou

⁹⁰V.g. ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citado nota 88, p.177-185; ac. *Holböck*, citado nota 88, p. 33-37; ac. *A*, citado nota 88, p.46

⁹¹Sobre os perigos e as críticas à interpretação jurisprudencial demasiado extensiva desta cláusula, v.g. FRAGA, 2011: 104; PANAYI, 2008: 578; SMIT, 2006b: 203ss

⁹²Sobre os motivos para a consagração deste artigo, ver CUNHA, 2006: 188; TERRA & WATTEL, 2012: 30-31

⁹³Exemplo da necessidade de um tratamento distinto mais restrito de circulação de capitais de e para Estados com regimes tributários demasiado favoráveis para o contribuinte.

restrições desproporcionais, seguindo de perto a sua jurisprudência (mais geral) quanto à proibição de discriminações e de medidas não discriminatórias que restrinjam o exercício das liberdades fundamentais⁹⁴. Eventualmente, tais discriminações arbitrárias ou restrições dissimuladas poderão ser excepcionalmente permitidas se forem justificadas por razões imperiosas de interesse geral⁹⁵. Consequentemente, a derrogação do artigo 65º/1/a) acaba por ser aplicada na jurisprudência do TJUE nos mesmos termos gerais da jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta⁹⁶.

2.3. Justificações com base nas razões imperiosas de interesse geral

Como vimos, as justificações/derrogações expressamente previstas no TFUE são de muito difícil aplicação no domínio da fiscalidade direta, exceto as duas derrogações específicas da liberdade de circulação de capitais. Contudo, o âmbito de aplicação destas duas derrogações é cada vez mais reduzido (o caso da cláusula de *standstill*) ou acaba por não acrescentar nada de novo à jurisprudência constante do TJUE em matéria de discriminações e restrições de liberdades fundamentais (o caso do artigo 65º/1/a) e 65º/3 do TFUE). Se só se admitisse estas justificações para as medidas fiscais restritivas adotadas pelos Estados Membros, muito dificilmente tais medidas fiscais seriam justificáveis, e consequentemente, seriam sempre proibidas por violarem as liberdades fundamentais.

O TJUE optou então, desde cedo na sua jurisprudência, por formular e aplicar jurisprudencialmente um novo tipo de *justificações*, que mesmo *não estando expressamente previstas nos Tratados*, podem *fundamentar a aplicação de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais* – as designadas “razões imperiosas de interesse geral”⁹⁷.

⁹⁴V.g. ac. *Verkoijen* de 06.06.2000, C-35/98, p.43; ac. *Maninnen* de 07.09.2004, C-319/02, p.28; ac. *Jäger* de 17.01.2008, C-256/06, p.40; ac. *Persche* de 27.01.2009, C-318/07, p.40ss; ac. *Welte* de 17.10.2013, C-181/12, p.41-44; ac. *Bouanich* de 13.03.2014, C-375/12, p.61-64; ac. *Miljoen* de 17.09.2015, processos apensos C-10/14, C-14/14 e C-17/14, p.63-64. Sobre a interpretação e aplicação bastante cautelosa do TJUE desta derrogação, ver CUNHA, 2006: 186-187; NOGUEIRA, 2010: 238; PEREIRA, 2010: 424

⁹⁵V.g. ac. *Verkoijen*, p.44ss; ac. *Maninnen*, p.29ss; ac. *Jäger*, p. 41 e 46ss; ac. *Persche*, p. 41 e 51ss; ac. *Welte*, p.44 e 57ss; ac. *Bouanich*, p.65ss; ac. *Miljoen*, p.64 e 75ss – acórdãos citados na nota 94

⁹⁶Neste sentido, ver TERRA & WATTEL, 2012: 31-32. CORDEWENER, KOFLER & SCHINDLER (2007: 114) afirmam que o artigo 56º/1 TCE (atual 65º/1 TFUE) pode até ser considerado uma certa “codificação” da existente jurisprudência do TJUE. O TFUE ainda prevê no artigo 65º/4 (aditado pelo Tratado de Lisboa) a admissibilidade de medidas fiscais restritivas adotadas pelos Estados Membros em relação a Estados terceiros e que sejam “justificadas por um dos objetivos da União e compatíveis com o bom funcionamento do mercado interno”

⁹⁷Estas justificações ocupam um papel central na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, com constantes desenvolvimentos ao longo dos anos. É bastante vasta a doutrina que refere, analisa e critica

2.3.1. A *rule of reason* do TJUE, as origens jurisprudenciais e a extensão das razões imperiosas de interesse geral ao domínio da fiscalidade direta

O TJUE, através da sua “*rule of reason*”⁹⁸, desenvolveu jurisprudencialmente justificações de medidas restritivas das liberdades de circulação. Esta *rule of reason* foi inicialmente aplicada no acórdão *Dassonville* e, principal e expressamente, no acórdão “*Cassis de Dijon*” (ambos relativos à liberdade de circulação de mercadorias em matérias não tributárias)⁹⁹, tendo o Tribunal posteriormente desenvolvido e estendido esta sua *rule of reason* para outras liberdades e para outras matérias (exemplo da extensão para as matérias de tributação direta)¹⁰⁰.

Em ambos os acórdãos *Dassonville* e “*Cassis de Dijon*”, a aplicação de justificações não expressamente previstas nos Tratados – as razões imperiosas de interesse geral – visava permitir a vigência de disposições nacionais formalmente não discriminatórias, mas que eram restrições à liberdade de circulação de mercadorias. Com o acórdão “*Cassis de Dijon*”, o TJUE desenvolve explicitamente a aplicação das razões imperiosas a medidas restritivas¹⁰¹, impedindo assim que qualquer restrição às liberdades fundamentais fosse de imediato proibida sem tomar em consideração os interesses legítimos dos Estados

estas justificações – em geral sobre estas justificações, v.g. ARGINELLI, 2007: 88ss; CUNHA, 2006: 188ss; ENGLISCH, 2005: 326ss; HELMIMEN, 2007: 493; ISENBAERT, 2009: 273ss; PEREIRA, 2010: 425; SANCHES, 2006: 342ss (mais centrado na jurisprudência do TJUE em matéria de fraude e evasão fiscal); TERRA & WATTEL, 2012: 59ss; VAN THIEL, 2008a: 279ss. Especificamente analisando a aplicação destas justificações na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação sucessória, ver DAFNOMILIS, 2015b: 567ss

⁹⁸Designação dada à metodologia utilizada pelo TJUE no desenvolvimento das razões imperiosas de interesse geral – uma metodologia, não de simples aplicação de regras de direito positivo, mas uma metodologia jurisprudencial de formulação e desenvolvimento de novas regras jurisprudenciais. É um tipo de metodologia mais típica da jurisprudência dos tribunais dos sistemas jurídicos anglo-saxónicos do que a jurisprudência dos tribunais dos sistemas jurídicos de direito continental. Sobre a legitimidade do Tribunal em criar tais justificações através desta *rule of reason*, ver MONTEIRO & KIERS, 2013: 97ss

⁹⁹Acórdão *Dassonville* de 11.07.1974, C-8/74; e acórdão “*Cassis de Dijon*” de 20.02.1979, C-120/78

¹⁰⁰Sobre as origens, desenvolvimento e extensão das razões imperiosas de interesse geral, ver v.g. MONTEIRO & KIERS, 2013: 97; VERDONER, 2009: 281. Estas razões não são exclusivas da jurisprudência do TJUE no domínio da fiscalidade direta – para jurisprudência onde se aplica razões imperiosas em matérias não tributárias, ver v.g. ac. *Comissão/Alemanha* de 04.12.1986, C-205/84, p.30ss; ac. *Gouda* de 25.07.1991, C-288/89, p. 13ss; ac. *Schindler* de 24.03.1994, C-275/92, p.53ss; ac. *Alpine Investments* de 10.05.1995, C-384/93, p.40ss – sobre a aplicação destas razões imperiosas a casos de matérias não tributárias, ver CUNHA, 2006: 190

¹⁰¹Acórdão “*Cassis de Dijon*”, citado nota 99, p.8

Membros salvaguardados através dessa restrição¹⁰², interesses estes que devem ser também garantidos pela UE¹⁰³.

Se no primeiro acórdão do TJUE em matéria de tributação direta – o acórdão “*Avoir Fiscal*”¹⁰⁴ – o Tribunal nem refere à possibilidade da legislação francesa ser justificável por alguma razão imperiosa de interesse geral¹⁰⁵; poucos anos depois, nos dois acórdãos gémeos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica*¹⁰⁶, além de aplicar expressamente pela primeira vez a sua *rule of reason* no domínio da fiscalidade direta, o Tribunal *aceitou* a compatibilidade da medida fiscal belga (que criava uma discriminação entre residentes e não residentes) porque tal *medida fiscal era justificada por uma razão imperiosa de interesse geral* – a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional¹⁰⁷.

A partir destes dois acórdãos, o exame da suscetibilidade de existirem razões imperiosas de interesse geral que sejam capazes de justificar medidas fiscais restritivas, tornou-se *um exame presente na esmagadora maioria dos acórdãos do TJUE no domínio da fiscalidade direta*, aferindo o Tribunal se em concreto existem razões imperiosas que justifiquem a vigência de uma medida fiscal restritiva.

Estas razões imperiosas de interesse geral representam os *interesses gerais dos Estados Membros* que visam ser salvaguardados através de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais. O Tribunal realiza sempre uma *ponderação* entre os interesses gerais dos Estados Membros que alegadamente são protegidos pela adoção de medidas fiscais restritivas e os interesses protegidos pelas liberdades fundamentais da União que são restringidas por tais medidas. Esta ponderação não é um simples ponderação em abstrato – é ponto fulcral do momento de análise destas razões imperiosas, *a ponderação concreta realizada pelo TJUE através do controlo da proporcionalidade das medidas fiscais restritivas*¹⁰⁸.

¹⁰²Neste sentido, ver DE LA MOTTE, 2015: 1088; NOGUEIRA, 2010: 222

¹⁰³O “interesse fiscal” dos Estados Membros não é um “interesse alheio e estranho à construção comunitária” – SANCHES, 2006: 345

¹⁰⁴Acórdão de 28.01.1986, C-270/83

¹⁰⁵No parágrafo 25 deste acórdão, o Tribunal limita-se a considerar que a justificação da evasão fiscal não é admitida por não ser expressamente prevista nos Tratados como derrogação da liberdade de estabelecimento

¹⁰⁶Acórdão *Bachmann* (C-204/90) e acórdão *Comissão/Bélgica* (C-300/90), ambos de 28.01.1992

¹⁰⁷Acórdão *Bachmann*, citado nota 106, p.14-28; e acórdão *Comissão/Bélgica*, citado nota 106, p.10-21

¹⁰⁸Sobre o desenvolvimento destas justificações enquanto processo de ponderação entre interesses dos Estados Membros e interesses protegidos pelas liberdades fundamentais, ver NOGUEIRA, 2010: 238-239. Para PEREIRA (2010: 425), estas justificações representam a necessidade de equilibrar o respeito das liberdades fundamentais da União com o respeito da soberania fiscal dos Estados Membros, soberania fiscal que também é protegida no Direito da União – no mesmo sentido, ver SANCHES, 2006: 345. Ainda sobre o

2.3.2. A “fórmula” *Gebhard* e as condições de admissibilidade de medidas fiscais restritivas

No acórdão *Gebhard* (em matéria não tributária) o TJUE, pela primeira vez, determinou de forma clara quais são as *quatro condições de admissibilidade de medidas restritivas* – no parágrafo 37 deste acórdão, o Tribunal determinou “que as medidas nacionais susceptíveis de afectar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado devem preencher quatro condições: aplicarem-se de modo não discriminatório, justificarem-se por razões imperativas de interesse geral, serem adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassarem o que é necessário para atingir esse objectivo.”. É comum a doutrina designar este parágrafo como “fórmula *Gebhard*”¹⁰⁹.

Esta “fórmula” é quase sempre referida pelo TJUE nos seus acórdãos em matéria de tributação direta, porém o Tribunal não tem vindo a utilizar termos exatamente iguais aos utilizados na original “fórmula” do acórdão *Gebhard*¹¹⁰.

A primeira condição da “fórmula” determina que as *medidas têm que se aplicar de modo não discriminatório*, o que acaba por traduzir o *critério duplo da aplicabilidade das justificações* – as medidas não discriminatórias podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral, enquanto que as medidas discriminatórias só podem ser justificadas através das derrogações expressas nos Tratados. Como já vimos, é bastante duvidoso que o TJUE aplique tal critério duplo, já que na sua prática jurisprudencial o Tribunal tem admitido que as discriminações (as “diferenças de tratamentos” entre

“interesse nacional fiscal” enquanto interesse geral e fundamental da comunidade e do Estado que pode ser qualificado como parte das tradições constitucionais comuns aos Estados Membros (tradições que o artigo 6º do TUE classifica como princípio geral da União), ver BIZIOLI, 2008: 139-140. Sobre como os objetivos da União visam também promover os interesses nacionais dos Estados Membros, sendo necessária a *ponderação* e a *compatibilização* (aplicando o princípio da *proporcionalidade*) entre interesses quando os interesses dos Estados entrem em conflito com os interesses da União (p.e. os interesses protegidos pelas liberdades fundamentais), ver ENGLISCH, 2005: 327

¹⁰⁹Sobre a fórmula *Gebhard*, ver v.g. CUNHA, 2006: 189; FURUSETH, 2007: 263; NOGUEIRA, 2010: 223, 268 e 321-322; O’SHEA, 2008: 269; PEREIRA, 2010: 425-426; SANCHES, 2006: 289-290; TERRA & WATTEL, 2012: 59ss

¹¹⁰V.g. ac. *Futura Participations* de 15.05.1997, C-250/95, p.26; ac. *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.49; ac. *Manninen* de 07.10.2004, C-319/02, p.29; ac. *Persche* de 27.01.2009, C-318/07, p.52; ac. *SGI* de 21.01.2010, C-311/08, p.56; ac. *SIAT* de 05.07.2012, C-318/10, p.34; ac. *Itelcar* de 03.10.2013, C-282/12, p.32; ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.23-25; ac. *Comissão/Alemanha* de 16.04.2015, C-591/13, p.63; ac. *Linz* de 06.10.2015, C-66/14, p.39; ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.29

“situações objetivamente comparáveis”) possam ser suscetíveis de ser justificadas através de razões imperiosas. De tal forma, que o Tribunal já não se refere à condição das medidas se aplicarem de “modos não discriminatórios”, mas afirma que as “restrições”, “violações”, “obstáculos” ou “entraves” às liberdades fundamentais podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral. Em muitos casos, estas “restrições” (termo normalmente utilizado nos acórdãos) traduzem-se em diferenças de tratamento proibidas por ser aplicáveis a situações objetivamente comparáveis (i.e. discriminações)¹¹¹.

A primeira condição original da fórmula *Gebhard* parece-nos que foi na prática eliminada e que qualquer tipo de restrição, discriminatória ou não, das liberdades fundamentais poderá ser suscetível de ser justificada por razões imperiosas de interesse geral¹¹².

A segunda condição determina que uma medida fiscal restritiva *será admissível se for justificada por razões imperiosas de interesse geral*. O TJUE cria alguma confusão quando refere que uma diferença de tratamento constitui uma restrição que “apenas pode ser admitida se respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral”¹¹³ ou quando o Tribunal considera que uma “diferença de tratamento” só é admitida quando seja “justificada” por “uma diferença de situação objetiva”¹¹⁴. Este tipo de afirmações por parte do Tribunal tem sido encarado como uma transposição do exame da comparabilidade das situações (momento em que o Tribunal determina se existe ou não discriminação) para o momento do exame das justificações, passando a comparabilidade objetiva (as diferenças objetivas entre situações) a ser uma das justificações de medidas fiscais restritivas¹¹⁵. Esta transposição, a nível dos resultados, não acrescentam nada demais à anterior metodologia do Tribunal (separação entre exame da comparabilidade e exame das justificações) – se a medida fiscal

¹¹¹V.g. ac. *Petersen* de 28.02.2013, C-544/11, p.46-47; ac. *SIAT*, citado nota 110, p.34; ac. *Itelcar*, citado nota 110, p.31-32; ac. *Nordea Bank Danmark*, citado nota 110, p.24-25; ac. *Comissão/Alemanha*, citado nota 110, p.63; ac. *Linz*, citado nota 110, p.39 (onde o TJUE afirma expressamente “A justificação de uma diferença de tratamento (...) apenas pode (...) proceder de razões imperiosas de interesse geral”); ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 110, p.28-29

¹¹²Seguindo assim o abandono prático da aplicabilidade do critério duplo.

¹¹³V.g. ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.23; ac. *Linz* de 06.10.2015, C-66/14, p.30; ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.26

¹¹⁴V.g. *SCA Group Holding e o.* de 12.06.2014, processos apensos C-39/13, C-40/13 e C-41/13, p.52

¹¹⁵O TJUE normalmente separava de forma clara o momento de análise da comparabilidade objetiva das situações do momento de análise das justificações – este último momento só seria necessário se no momento de análise da comparabilidade o Tribunal determinasse que as situações não eram objetivamente distintas (i.e. determinasse que existia discriminação)

restritiva for justificável por força das diferenças objetivas entre as situações é uma medida permitida (porque é uma medida fiscal não discriminatória); se a medida fiscal restritiva não for justificável por força destas diferenças, é uma medida fiscal discriminatória, analisando o TJUE se esta medida pode ser justificável e permitida por razões imperiosas de interesse geral¹¹⁶. Talvez a grande especificidade nesta nova metodologia se situe na nova perspetiva do Tribunal de encarar as diferenças de tratamento como restrições das liberdades fundamentais (perspetiva de restrição), abandonando a anterior metodologia ainda muito centrada nas discriminações (perspetiva de discriminação)¹¹⁷.

A terceira e quarta condição da “fórmula” – as medidas fiscais restritivas têm que *ser adequadas para garantir a realização do objetivo que prosseguem e não podem ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo* – traduzem expressamente a necessidade das medidas fiscais restritivas serem *medidas proporcionais*. Toda a medida fiscal restritiva justificável por uma razão imperiosa de interesse geral (ou por razões imperiosas) só é efetiva e concretamente admitida pelo TJUE, se tal medida for proporcionada face aos objetivos concretos que visam atingir (objetivos concretos que concretizam uma determinada razão imperiosa de interesse geral¹¹⁸). Este momento do *controlo da proporcionalidade* por parte do Tribunal é o *momento fulcral da maioria das decisões tomadas* – normalmente as medidas fiscais apresentadas são consideradas restritivas e normalmente existem, *em abstrato*, razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de as justificar, mas o momento em que efetiva e concretamente uma medida fiscal restritiva e justificável é ou não julgada admissível pelo Tribunal é o momento do controlo da proporcionalidade – *se for proporcional, a medida é considerada justificada e admitida; se não, como acontece na maioria dos casos, a medida é considerada não*

¹¹⁶O TJUE chegaria às mesmas conclusões se num primeiro momento de análise da comparabilidade determinasse se uma medida fiscal é ou não discriminatória

¹¹⁷A Advogada-Geral KOKOTT refere que esta transposição do exame da comparabilidade objetiva para o momento de análise das justificações é resultado do fim da tradicional limitação das justificações às expressamente previstas nos Tratados e da aceitação por parte do TJUE de novos “motivos justificados não escritos” (razões imperiosas de interesse geral), defendendo a Advogada-Geral esta transposição, por considerar que tal transposição permite a aplicação do controlo da proporcionalidade no exame da comparabilidade – ver as suas Conclusões de 13.03.2014 no caso *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, p.21-28. Esta transposição é objeto de críticas por parte da doutrina, ver v.g. De BROE & BAMBENS, 2009: 132-135; WATTEL, 2015: 543-544. Ainda sobre esta transposição enquanto expressão de uma perspetiva jurisprudencial mais centrada nas restrições do que nas discriminações, ver TERRA & WATTEL, 2012: 64

¹¹⁸Esta aplicação do princípio da proporcionalidade vai de encontro à aplicação deste princípio como instrumento de obtenção da concordância prática entre direitos fundamentais e as medidas que os restringem – ver SANCHES, 2006: 276

*justificada e não admitida pelo TJUE*¹¹⁹. Os elementos do controlo da proporcionalidade das medidas são: a *adequação* (as medidas têm que ser “adequadas para garantir a realização do objetivo que prosseguem”)¹²⁰ e a *necessidade* (as medidas não podem “ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo”, não existindo medidas menos restritivas ou lesivas capazes de prosseguir os objetivos invocados pelos Estados Membros)¹²¹. O terceiro elemento do controlo da proporcionalidade – o da *proporcionalidade em sentido estrito* – não é referido expressamente nos acórdãos do TJUE, mas não deixa de estar presente no processo de decisão do Tribunal¹²².

Por fim, o Tribunal já referiu, em alguns acórdãos, uma outra condição (aditada à original “fórmula”): a restrição tem que prosseguir *um objetivo legítimo e compatível com o Direito da União*¹²³. Todavia, nos acórdãos mais recentes o Tribunal optou por não referir-se a esta condição, muito provavelmente porque as *razões imperiosas de interesse geral só abrangem objetivos/interesses legítimos dos Estados Membros compatíveis com o Direito da União*, o que torna dispensável a referência expressa a esta condição.

¹¹⁹Sobre este importante controlo da proporcionalidade na jurisprudência do Tribunal, ver NOGUEIRA, 2010. Ver também, ENGLISCH, 2005: 328; SANCHES, 2006: 275ss. Especificamente sobre este controlo em matéria de impostos de saída, ver IGLESIAS CASAS, 2015: 146ss. Em geral sobre o princípio da proporcionalidade enquanto princípio geral do Direito Europeu e o controlo da proporcionalidade na jurisprudência europeia, ver QUADROS, 2013: 453; ZALASŃSKI, 2007: 310-312

¹²⁰Ver NOGUEIRA, 2010: 261 e 302ss. Na adequação, o TJUE exerce um *juízo de dupla adequação*: a “adequação externa” – se a medida restritiva é adequada para prosseguir o objetivo nas situações transfronteiriças – e a “adequação interna” – se o mesmo objetivo é assegurado nas situações internas (se tal objetivo não for assegurado nas situações internas, então também não será permitida uma medida restritiva que vise assegurar esse objetivo nas situações transfronteiriças) – sobre este juízo duplo, ver NOGUEIRA, 2010: 305-306. Na maioria dos casos, este juízo de adequação está reunido nas medidas fiscais restritivas. Para casos onde a medida foi considerada inadequada face a determinadas justificações, ver v.g. ac. *X e Y*, citado nota 110, p. 60-63; ac. *Lindman* de 13.11.2003, C-42/02, p.23-26; ac. *Lenz* de 15.07.2004, C-315/02, p.34-38; ac. *Argenta* de 04.07.2013, C-350/11, p.50-57; ac. *van Caster* de 09.10.2014, C-326/12, p.41-44; ac. *Grunewald* de 24.02.2015, C-559/13, p.40-44

¹²¹O elemento da necessidade reúne assim dois testes: o “teste de excesso” e o “teste” das medidas menos restritivas – ver NOGUEIRA, 2010: 309-315. *Nas maiorias dos casos a desproporcionalidade das medidas resulta do não respeito dum destes testes*. Para exemplos de casos recentes onde a medida não é justificável porque é considerada desproporcionada e proibida por ser “desnecessária” face a determinadas justificações, ver v.g. ac. *SIAT*, citado nota 110, p.49-59; ac. *Itelcar*, citado nota 110, p.36-44; ac. *Welte*, citado nota 94, p.62-67; ac. *Nordea Bank Danmark*, citado nota 110, p.25-39; ac. *van Caster*, citado nota 120, p.46-57; ac. *Comissão/Espanha* de 11.12.2014, C-678/11, p.45-62; ac. *Comissão/Alemanha*, citado nota 110, p.67, 72 e 77

¹²²Ver ENGLISCH, 2005: 328; NOGUEIRA, 2010: 316ss. Ver também as Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT de 12.09.2006 no caso *Oy AA*, C-231/05, p.32-66

¹²³V.g. ac. *X e Y*, citado nota 110, p.49; ac. *Lankhorst-Hohorst* de 12.12.2002, C-324/00, p.33; ac. *de Lasteyrie du Saillant* de 11.03.2004, C-9/02, p.49

Atualmente é jurisprudência constante e reiterada do TJUE que uma medida fiscal restritiva (discriminatória ou não discriminatória) pode ser admitida se: a) *for justificável por razões imperiosas de interesse geral*; e b) *se for uma medida proporcionada aos objetivos concretos que visa atingir* – objetivos que concretizam em concreto a razão imperiosa (ou razões imperiosas) invocada(s).

2.3.3. Breve referência às justificações recusadas pelo TJUE

Nem todas as justificações invocadas pelos Estados Membros são consideradas como legítimas razões imperiosas de interesse geral por parte do TJUE. O Tribunal tem reiteradamente recusado algumas justificações ao longo da sua jurisprudência¹²⁴. Algumas destas justificações não admitidas são:

a) *Justificações só assentes em objetivos estritamente económicos*. Nenhuma justificação pode ser de natureza *exclusivamente* económica¹²⁵.

b) *Perda ou redução de receitas fiscais*. Justificação muito invocada pelos Estados Membros, mas constantemente recusada pelo Tribunal¹²⁶. Contudo, algumas das justificações aceites pelo Tribunal – como a da salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários ou a da prevenção da evasão fiscal – não deixam de estarem relacionadas com a necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais dos Estados Membros¹²⁷.

c) *Ausência de harmonização*. A falta de harmonização europeia na fiscalidade direta não pode justificar a adoção de medidas fiscais restritivas das liberdades

¹²⁴Mesmo que uma ou outra justificação recusada constantemente, apareça excecionalmente como justificação admissível num ou noutro caso. Sobre algumas das justificações recusadas pelo Tribunal, ver CUNHA, 2006: 197ss; KÖRNER, 2006: 33-34; VAN THIEL, 2008a: 280-282

¹²⁵Ver nota 80. Ver v.g. ac. *Verkooijen*, citado nota 94, p.48; ac. *X e Y*, citado nota 110, p.50; ac. *CIBA* de 15.04.2010, C-96/08, p.48; ac. *Hervis* de 05.02.2014, C-385/12, p.44

¹²⁶V.g. ac. “*ICI*” de 16.07.1998, C-264/96, p.28; ac. *Metallgesellschaft e o.* de 08.03.2001, processos apensos C-397/98 e C-410/98; ac. *Danner* de 03.10.2002, C-136/00, p.56; ac. *de Lasteyrie du Saillant*, citado nota 123, p.60; ac. *Meilicke e o.* de 06.03.2007, C-292/04, p.30; ac. *Haribo* de 10.02.2011, processos apensos C-436/08 e C-437/08, p.126; ac. *Hervis*, citado nota 125, p.44. A admissibilidade de tal justificação iria permitir que quase todas as medidas fiscais restritivas pudessem ser justificadas e admissíveis, já que a não aplicabilidade de uma medida fiscal restritiva normalmente traduz-se numa potencial redução das receitas fiscais. Sobre esta justificação, ver ENGLISCH, 2005: 329; VAN THIEL, 2008a: 280

¹²⁷Sobre esta relação, ver DAFNOMILIS, 2015b: 571. Há mesmo que ponha a possibilidade de ser admitida tal justificação em determinados casos relativos a situações envolvendo Estados terceiros à União, ver CORDEWENER, KOFLER & SCHINDLER, 2007: 116-117

fundamentais da União¹²⁸. Os Estados Membros estão obrigados a evitar restrições às liberdades fundamentais, independentemente da necessidade de uma harmonização fiscal europeia que permitisse um melhor exercício das liberdades fundamentais.

d) *Falta de reciprocidade*. O TJUE recusa que a falta de reciprocidade nas relações entre os Estados Membros ou, na liberdade de circulação de capitais, entre Estados Membros e Estados terceiros, possa servir de fundamentação para medidas fiscais restritivas – as liberdades fundamentais têm aplicabilidade direta e não podem estar dependentes das convenções de dupla tributação entre os Estados Membros ou entre Estados Membros e Estados terceiros¹²⁹.

e) *Simple dificuldades de ordem técnica, prática ou administrativa*. O TJUE recusa medidas fiscais discriminatórias para situações transfronteiriças, quando a justificação seja as maiores dificuldades de ordem técnica, prática ou administrativa de extensão da aplicação, para estas situações, do regime aplicado às situações puramente interna. Efetivamente para a Administração Fiscal de um Estado Membro pode ser mais difícil a aplicação dos mecanismos de aquisição de informação ou de cobrança de impostos em situações transfronteiriças. A simples invocação de uma maior dificuldade ou onerosidade para a Administração Fiscal não basta para que uma medida fiscal discriminatória (que vise evitar essa mesma dificuldade ou onerosidade) seja justificável. Todavia, *este argumento não é totalmente rejeitado pelo Tribunal*, já que o TJUE admite excecionalmente medidas fiscais restritivas que se *justifiquem por razões de necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais* ou por *razões de necessidade de garantir a cobrança de impostos*. Se da dificuldade para a Administração Fiscal de um Estado Membro, resultar a incapacidade de garantir o controlo da situação fiscal do contribuinte ou de garantir a cobrança dos impostos, poderá ser permitida, muito excecionalmente, uma medida fiscal restritiva¹³⁰.

¹²⁸V.g. ac. “*Avoir Fiscal*” de 28.01.1986, C-270/83, p.24; ac. *Bachmann*, citado nota 106, p.10-11. Ver ainda, CUNHA, 2006: 197; NOGUEIRA, 2010: 242; PINHEIRO, 1998: 12

¹²⁹V.g. ac. *Haribo*, citado nota 126, p.127-128. Para uma posição a defender a possibilidade de ser admitida esta justificação na liberdade de circulação de capitais entre Estados Membros e Estados terceiros, ver CORDEWENER, KOFLER & SCHINDLER, 2007: 115; SMIT, 2006b: 2004. Ao invés, defendendo a não admissão desta justificação nesses casos, ver BEZBORODOV, 2007: 681-682

¹³⁰V.g. ac. *Comissão/França* de 04.03.2004, C-334/02, p.29; ac. *Manninen*, citado nota 110, p.54; ac. *Centro di Musicologia Walter Stauffer* de 14.09.2006, C-386/04, p.48; ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citado nota 88, p.70; ac. *Papillon* de 27.11.2008, C-418/07, p.54; ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 121, p.61. Ver ainda, VAN THIEL, 2008a: 280

2.3.4. Breve referência às razões imperiosas de interesse geral aceites em abstrato ou esporadicamente pelo TJUE

O Tribunal tem admitido, esporadicamente ou simplesmente em abstrato (sem aceitar em concreto), que determinados objetivos podem justificar, excecionalmente, as medidas fiscais restritivas adotadas pelos Estados Membros. Serão referidas algumas destas razões imperiosas de interesse geral.

a) *Compensação ou neutralização* – o TJUE tem, em quase todos os casos, rejeitado o argumento de que as desvantagens provocadas por uma medida fiscal restritiva sobre determinados contribuintes são compensadas/neutralizadas por outras vantagens fiscais (atribuídas pelo mesmo Estado Membro ou por outro Estado Membro) que esses contribuintes beneficiam¹³¹. O Tribunal contudo já admitiu muito excecionalmente esta justificação de compensação ou neutralização quando esta neutralização resulte das convenções de dupla tributação celebradas pelos Estados Membros¹³², mas exclui esta admissibilidade se a vantagem fiscal “compensatória” resultar de uma concessão unilateral atribuída por outro Estado Membro¹³³.

b) *Princípio da territorialidade fiscal*¹³⁴ – A tributação de um Estado pode assentar num de dois princípios basilares: no *princípio da nacionalidade* (as leis tributárias de um Estado são aplicáveis a todos os seus nacionais, independentemente de residirem ou não no seu território) ou no *princípio da territorialidade* (as leis tributárias de um Estado, em princípio, só são aplicáveis no seu território). Há *um quase total predomínio da aplicação do princípio da territorialidade na prática internacional*, sendo raros os Estados que

¹³¹V.g. ac. “*Avoir Fiscal*”, citado nota 104, p.21; ac. *Commerzbank* de 13.07.1993, C-330/91, p. 16-18; ac. *Verkooijen*, citado nota 94, p.61; ac. *Lenz*, citado nota 120, p.43; ac. *Talotta* de 22.03.2007, C-383/05, p.31; ac. *SIAT*, citado nota 110, p.39

¹³²Acórdãos onde o TJUE parece admitir esta justificação: ac. *Denkavit* de 14.12.2006, C-170/05, p.47 e 54 (*a contrario*); ac. *Amurta* de 08.11.2007, C-379/05, p.79ss. Sobre a aceitação bastante limitada da justificação de neutralização pelo TJUE, ver DE GROOT, 2014: 721ss; GENTA, 2013a: 86-87; NOGUEIRA, 2010: 241; TERRA & WATTEL, 2012: 906ss. Considerando correta esta aceitação, ver VANISTENDAEL, 2008: 60-61. Criticando esta aceitação, ver LANG, 2008: 72. Defendendo que tal justificação não deve ser admitida nos casos relativos a tributação sucessória, mas que poderá ser admitida em casos de tributação de rendimento de pessoas singulares, ver DAFNOMILIS, 2015b: 572-575. Para HELMINEN (2010: 407), a jurisprudência não é totalmente clara quanto à (in)admissibilidade desta justificação

¹³³Para este tratamento distinto dado pelo Tribunal em matéria de argumento de neutralização, ver v.g. ac. *Miljoen* de 17.09.2014, processos apensos C-10/14, C-14/14 e C-17/14, p.77-79. Sobre este acórdão, ver KORVING, 2015: 281ss

¹³⁴Em geral, sobre o princípio da territorialidade no Direito Fiscal Internacional, ver PEREIRA, 2010: 96ss; XAVIER, 2014: 22ss. Sobre o princípio da territorialidade enquanto justificação, ver v.g. ARGINELLI, 2007: 89-92; CERIONI, 2015: 268-269; KÖRNER, 2006: 35; TERRA & WATTEL, 2012: 933ss; WIMPISSINGER, 2008: 179-180

assentam a sua tributação no princípio da nacionalidade (exemplo dos EUA). São ainda aplicados dois outros princípios fundamentais: o *princípio da residência* (os residentes num Estado estão sujeitos ao poder tributário desse Estado) e o *princípio da fonte* (os rendimentos auferidos num território de um Estado estão sujeitos ao poder tributário desse Estado)¹³⁵. Na prática internacional são também aplicados, em regra, outros dois princípios conexos aos dois princípios anteriormente referidos e relativos à *extensão do poder de tributar* (âmbito de incidência das leis tributárias nacionais): o *princípio da universalidade ou da obrigação tributária ilimitada* (que determina que os residentes num Estado ficam sujeitos à tributação exercida por esse Estado sobre a totalidade do rendimento mundial auferido por eles, sejam rendimentos de fonte interna, sejam rendimentos de fonte estrangeira) e o *princípio da territorialidade em sentido estrito ou da obrigação tributária limitada* (que determina que os não residentes num Estado só ficam sujeitos à tributação desse Estado sobre os rendimentos auferidos no território desse Estado)¹³⁶.

O TJUE tem respeitado a aplicação destes princípios de Direito Fiscal Internacional por parte dos Estados Membros, mas introduzindo algumas especificidades, alterações e limitações na aplicação destes princípios face ao Direito da União¹³⁷. A questão é de saber se o princípio da territorialidade fiscal (com a configuração concreta que lhe é dado pelos Estados Membros através da consagração dos princípios da residência, da fonte, da universalidade e da territorialidade em sentido estrito) poderá servir de justificação de medidas fiscais restritivas que visem garantir o respeito por este princípio¹³⁸. No acórdão *Futura Participations*, o Tribunal admitiu que o tratamento distinto entre residentes e não residentes não constituía uma discriminação por causa do princípio da territorialidade

¹³⁵Sobre estes dois princípios fundamentais da tributação de rendimentos, ver ARGINELLI, 2007: 90; PEREIRA, 2010: 85ss; XAVIER: 2014: 226ss. Sobre posições a favor da aplicação do princípio da fonte, ver KEMMEREN, 2001: 521ss; KEMMEREN, 2008: 127; PEREIRA, 2010: 118ss; STEVENS, 2014: 703-705. Ainda sobre a problemática da dupla residência, ver SANGHAVI, 2014: 604ss; SOUSA DA CÂMARA, 2003: 213ss

¹³⁶Sobre estes dois princípios, ver PEREIRA, 2010: 89ss; XAVIER, 2014: 231ss

¹³⁷Sobre a importante aplicação destes princípios na jurisprudência do TJUE, com a introdução jurisprudencial de algumas especificidades, alterações e limitações a estes princípios (exemplo da doutrina *Schumacker* ou doutrina da *residência virtual* e da própria conceção europeia do princípio de proibição da discriminação), ver PEREIRA, 2010: 343ss

¹³⁸ARGINELLI (2007: 90) aponta para a pouca precisão jurídica do TJUE quando se refere ao “princípio da territorialidade fiscal”

fiscal.¹³⁹ Porém em acórdãos posteriores, o TJUE recusou admitir este princípio enquanto justificação de uma medida fiscal restritiva¹⁴⁰.

A partir do acórdão *Marks & Spencer*¹⁴¹, a formulação e aceitação da nova razão imperiosa de interesse geral – a *salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários* – permite, em parte, a admissibilidade do princípio da territorialidade fiscal enquanto possível justificação, já que esta nova razão imperiosa pode estar, nas palavras do próprio TJUE, “em conformidade com o princípio da territorialidade fiscal, associado a um elemento temporal”, conformidade esta reconhecida em casos relativos a tributação à saída de mais-valias latentes¹⁴². Contudo, parece que isoladamente este princípio continua a não poder servir de justificação para medidas fiscais restritivas¹⁴³.

c) *Prevenção da dupla utilização de prejuízos ou de despesas*¹⁴⁴ – Esta justificação visa garantir que os Estados Membros possam adotar medidas restritivas que impeçam que o mesmo prejuízo (ou despesa ou custo) seja duas vezes considerado (p.e. deduzido) em dois Estados Membros distintos¹⁴⁵. Esta razão imperiosa foi aceite, em concreto, como justificação em alguns acórdãos do TJUE, porém, sempre *conjuntamente* com a justificação de salvaguarda da repartição dos poderes tributários¹⁴⁶. *Isoladamente* esta

¹³⁹Ac. *Futura Participations* de 15.05.1997, C-250/95, p.20-22

¹⁴⁰Ac. *Bosal* de 18.11.2003, C-168/01, p.37-40; ac. *Keller Holding* de 23.02.2006, C-471/04, p.44

¹⁴¹Ac. *Marks & Spencer* de 13.12.2005, C-446/03

¹⁴²Ac. *National Grid Indus* de 29.11.2011, C-371/10, p.46. Ver no mesmo sentido, v.g. ac. *N* de 07.09.2006, C-470/04, p.41-42; ac. *DMC* de 23.01.2014, C-164/12, p.49; ac. *Comissão/Alemanha*, citado nota 110, p.65; ac. *Verder LabTec* de 21.05.2015, C-657/13, p.43. Sobre a admissibilidade do princípio da territorialidade fiscal enquanto elemento expressa e *implicitamente* presente no seio da justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários, ver HELMINEN, 2010: 407; TERRA & WATTEL, 2012: 934-935; WIMPISSINGER, 2008: 180

¹⁴³Recusando isoladamente o princípio da territorialidade fiscal enquanto justificação: v.g. ac. *Denkavit*, citado nota 132, p.32-39; ac. *Rewe* de 29.03.2007, C-347/04, p.68-69; ac. *Busley* de 15.10.2009, C-35/08, p.29-30; ac. *Comissão/Finlândia* de 08.11.2012, C-342/10, p.45-47. Aprovando esta recusa do TJUE, ver LANG, 2006a: 60. Contudo, considerando que este princípio é uma razão imperiosa aceite pelo TJUE, ver FURUSETH, 2007: 263-264; KÖRNER, 2006: 34-35

¹⁴⁴I.e. Evitar uma situação de dupla não tributação.

¹⁴⁵É preciso referir que a jurisprudência do TJUE até hoje nunca analisou a possibilidade de uma justificação de prevenção de dupla não tributação. Sobre a jurisprudência do TJUE em matéria de dupla dedução de prejuízos, ver RONFELDT, 2015: 688ss

¹⁴⁶Aceite pela primeira vez (conjuntamente com as justificações de repartição equilibrada dos poderes tributários e de prevenção da evasão fiscal) no acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 141, C-446/03, p.47-48. Aceite também, v.g. no ac. *Lidl Belgium* de 15.05.2008, C-414/06, p.35ss; ac. *A* de 21.02.2013, C-123/11, p.44 e 46ss. Contudo na maioria dos casos esta justificação, mesmo conjuntamente com a justificação da repartição dos poderes tributários, não foi aceite, em concreto, como capaz de justificar medidas fiscais restritivas

justificação nunca foi aceite em concreto pelo TJUE¹⁴⁷ – parece assim que esta justificação autonomamente não permite justificar medidas fiscais restritivas, só sendo admitida em concreto se também estiver presente a justificação de repartição dos poderes tributários¹⁴⁸.

d) *Simplificação e transparência do sistema fiscal*: o TJUE já admitiu, em abstrato, como justificação a necessidade de assegurar a simplificação e a transparência do sistema fiscal¹⁴⁹. Contudo, em concreto, não conhecemos nenhum caso em que tal justificação tenha permitido que uma medida fiscal restritiva fosse permitida pelo Tribunal.

e) *Justificações de natureza não fiscal*: o Tribunal tem *em abstrato* reconhecido, como justificações de medidas fiscais restritivas, alguns argumentos de natureza não fiscal: exemplos da luta contra a criminalidade¹⁵⁰; da proteção da saúde pública¹⁵¹; da promoção nacional da cultura¹⁵²; da promoção da investigação científica ou tecnológica¹⁵³; do incentivo à habitação¹⁵⁴; da prevenção da especulação imobiliária¹⁵⁵; da garantia da prossecução das atividades silvícolas e agrícolas¹⁵⁶; da sobrevivência das pequenas e médias empresas¹⁵⁷; da manutenção dos postos de trabalho¹⁵⁸; da proteção dos consumidores¹⁵⁹; da promoção do ensino¹⁶⁰.

¹⁴⁷V.g. ac. *Centro Equestro de Lezíria Grande* de 15.02.2007, C-345/04, p.33-37; ac. *Eckelkamp* de 11.09.2008, C-11/07, p.65-70

¹⁴⁸Neste sentido, ver CERIONI, 2015: 270-721; MONTEIRO & KIERS, 2013: 94-95; Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT no caso *Philips Electronic UK*, C-18/11, p.64. Ainda sobre a questão da não aceitação autónoma desta razão imperiosa, ver PEZZELLA, 2014: 73

¹⁴⁹V.g. ac. *Turpeinen* de 09.11.2006, C-520/04, p.34

¹⁵⁰V.g. ac. *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, citado nota 130, p.60-61

¹⁵¹V.g. ac. *Lindman* de 13.11.2003, C-42/02, p.24

¹⁵²V.g. ac. *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, citado nota 130, p.44-45. Sobre este acórdão, ver HEMELS, 2009a: 424ss; sobre este acórdão e a possibilidade de determinadas justificações, como a promoção e proteção da cultura nacional e dos monumentos nacionais, poderem ser admitidas como proporcionais, ver ECKER, 2007: 450ss

¹⁵³V.g. ac. *Laboratoires Fournier* de 10.03.2005, C-39/04, p.22-23; ac. *Jundt* de 18.12.2007, C-281/06, p.59; ac. *Comissão/Espanha* de 13.03.2008, C-248/06, p.33; ac. *Comissão/Áustria* de 16.06.2011, C-10/10, p.37-39

¹⁵⁴V.g. ac. *Comissão/Portugal* de 26.10.2006, C-345/05, p.31-32; ac. *Comissão/Alemanha* de 17.01.2008, C-152/05, p.27-28; ac. *Busley*, citado nota 143, p.31-32; ac. *Comissão/Grécia* de 20.01.2011, C-155/09, p.51-58

¹⁵⁵V.g. ac. *Comissão/Grécia*, citado nota 154, p.51-58

¹⁵⁶V.g. ac. *Jäger*, citado nota 94, p.50-51. Segundo LANG (2009: 106), esta aceitação abstrata da salvaguarda do prosseguimento de atividades económicas das explorações silvícolas e agrícolas, põe dúvidas quanto à total recusa do TJUE em admitir justificações de natureza exclusivamente económica

¹⁵⁷V.g. ac. *Geurts* de 25.10.2007, C-464/05, p.26-27

¹⁵⁸V.g. ac. *Jäger*, citado nota 94, p.50-51; ac. *Geurts*, citado nota 157, p.26-27. DAFNOMILIS (2015b: 571) considera que esta justificação “encobre” uma outra justificação – a da prevenção da redução das receitas fiscais

¹⁵⁹V.g. ac. *Comissão/Bélgica* de 23.01.2014, C-296/12, p.46-47

¹⁶⁰V.g. ac. *Jundt*, citado nota 153, p.58

3. As razões imperiosas de interesse preferencialmente aceites pelo TJUE

Na sua jurisprudência em matéria de tributação direta, o TJUE tem admitido, em regra, cinco razões imperiosas de interesse geral capazes de justificar medidas fiscais restritivas dos Estados Membros. São elas: 1) *a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional*; 2) *a necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários*; 3) *a necessidade de prevenir e combater a fraude, a evasão e a elisão fiscal*; 4) *a necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal*; e 5) *a necessidade de garantir a cobrança dos impostos*¹⁶¹.

O TJUE prefere analisar as medidas fiscais restritivas à luz das justificações que tradicionalmente encara como razões imperiosas de interesse geral mais susceptíveis de justificar estas medidas¹⁶². Contudo não impede que o Tribunal determine como admissível outra razão imperiosa que não uma das cinco tradicionais. Porém, é bastante mais difícil a admissão de uma medida fiscal restritiva que não assente pelo menos em uma das típicas razões imperiosas admitidas pelo TJUE.

A admissibilidade em concreto de uma medida fiscal restritiva, justificável pelas razões imperiosas de interesse geral, está, como já vimos, bastante dependente da passagem desta medida pelos crivos do *controlo da proporcionalidade* exercido pelo TJUE, que irá aferir se a medida restritiva é proporcional face às suas finalidades concretas (concretizadoras de uma razão imperiosa ou de duas ou mais razões imperiosas invocadas).

É jurisprudencial e doutrinalmente aceite que as *razões imperiosas de interesse geral podem estar inter-relacionadas entre si*, i.e. as razões imperiosas de interesse geral não são estanques entre si e *podem ser analisadas em conjunto para justificar uma medida fiscal restritiva*¹⁶³. A necessidade de prevenir a evasão fiscal pode estar estreitamente ligada à necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários (já que a prevenção da evasão fiscal pode visar também garantir esta repartição) e/ou da garantia da

¹⁶¹Sobre as razões imperiosas de interesse geral tradicionalmente aceites pela jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta, com alguma variação de autor para autor quanto ao catálogo de razões aceites, ver v.g. DE LA MOTTE, 2015: 1088; ENGLISH, 2005: 331-334; FURUSETH, 2007: 263-264; GENTA, 2013a: 84-86; KÖRNER, 2006: 34-35; LYAL, 2015: 12; SEITZ, 2008: 60ss; TERRA & WATTEL, 2012: 60-62

¹⁶²Sobre esta preferência por “lista fechada”, ver NOGUEIRA, 2010: 280-281

¹⁶³Em certos casos o tratamento conjunto das justificações pode ser fundamental para que o TJUE considere a medida fiscal como efetivamente justificada: exemplo clássico do acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 141, p.51. Criticando o tratamento conjunto das justificações por parte do TJUE, principalmente por gerar algumas faltas de clareza e até contradições dentro da própria jurisprudência, ver LANG, 2009: 113

eficácia dos controlos fiscais (muitas vezes para combater práticas abusivas a Administração Fiscal terá que assegurar a obtenção de informações providas doutros Estados)¹⁶⁴. Também têm sido identificadas as estreitas relações entre a justificação da salvaguarda da coerência do sistema fiscal e a justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários (principalmente quando esta última justificação é encarada pelo TJUE como uma necessidade de garantir a *simetria* (termo também utilizado nas referências do Tribunal à justificação da coerência do sistema fiscal) entre a tributação de lucros e a dedução dos prejuízos)¹⁶⁵.

A estreita inter-relação entre estas razões imperiosas de interesse geral leva alguns autores a defenderem que é possível reconduzi-las a uma ou duas justificações unificadoras, mas jurisprudencialmente o TJUE nunca adotou este tipo de perspectivas unificadoras¹⁶⁶.

Nos últimos anos assiste-se a uma *maior suscetibilidade do TJUE em aceitar medidas restritivas justificadas com base nas razões imperiosas de interesse geral*¹⁶⁷. Se durante anos o Tribunal era bastante conservador quanto à admissibilidade em concreto de uma medida restritiva justificada pelas razões imperiosas – raramente o Tribunal considerava que a medida era justificada (principalmente por força do chumbo da medida no controlo

¹⁶⁴Neste sentido, v.g. HELMINEN, 2007: 496; HILLING, 2013: 294-295; PEZZELLA, 2014: 73; POULSON, 2012: 200; SCHAPER, 2014: 220ss; TERRA & WATTEL, 2012: 895, 925 e 938; WEBER, 2013a: 258. Também referindo a estreita relação ente a eficácia dos controlos fiscais e a prevenção da evasão fiscal, ver FRAGA, 2011: 147; GENTA, 2013b: 149. O TJUE afirma expressamente a existência destas estreitas relações: v.g. ac. *X e Y*, citado nota 110, p. 60; ac. *Oy AA* de 18.07.2007, C-231/05, p.62; ac. *SIAT*, citado nota 110, p.48, onde o Tribunal conclui que “os objetivos da prevenção da fraude e evasão fiscais, da salvaguarda da eficácia dos controlos fiscais e da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, os quais, como decorre do exposto, estão estreitamente ligados no processo principal”

¹⁶⁵Sobre esta estreita relação, ver v.g. TERRA & WATTEL, 2012: 925; WEBER, 2015: 52-54. Também sobre a estreita relação entre a coerência do sistema fiscal com as outras justificações, ver VANISTENDAEL, 2005: 215-216. Sobre a relação entre coerência do sistema fiscal e o princípio da territorialidade fiscal, ver ARGINELLI, 2007: 93-96

¹⁶⁶É exemplo da conhecida perspectiva de TERRA & WATTEL. Para estes dois autores, as razões imperiosas de interesse geral poderiam ser resumidas a duas justificações: uma justificação de carácter substancial que reúne as razões imperiosas de coerência do sistema fiscal, repartição equilibrada de poderes tributários e prevenção da evasão fiscal – designada pelos autores como *preservação da integridade da base tributária* (“*safeguard tax base integrity*”) – e uma justificação de carácter procedimental relativa à *preservação da eficácia do controlo fiscal*. Os dois autores acabam por concluir que é possível reduzir estas duas justificações a uma só justificação – a da proteção da integridade da base tributária –, já que a justificação de carácter procedimental não passará do aspeto procedimental e administrativo da necessidade de garantir a integridade da base tributária de cada Estado Membro. Sobre esta perspectiva, ver TERRA & WATTEL, 2012: 895-897 e 931ss. No mesmo sentido, ver CERIONI, 2015: 269. Para outras perspectivas sobre a possibilidade de reconduzir as razões imperiosas tipicamente aceites a uma só justificação, ver v.g. RIBEIRO, 2014: 45 (que reconduz as razões imperiosas ao princípio da coerência fiscal)

¹⁶⁷Para a maior aceitabilidade pelo TJUE das razões imperiosas de interesse geral invocadas pelos Estados Membros, ver BIZIOLI, 2008: 140; HILLING, 2013: 307; LANG, 2009: 112-113; LANG, 2014: 537; MEUSSEN, 2010: 249; ROBERT & TOF, 2011: 444; SEER, 2006: 477; VAN THIEL, 2008b: 349-350

da proporcionalidade) –, a jurisprudência mais recente tem tido em maior consideração os interesses dos Estados Membros e admitido mais medidas restritivas justificadas do que anteriormente. *Todavia, a maioria das medidas fiscais restritivas presentes perante o Tribunal continuam a ser julgadas inadmissíveis perante as liberdades fundamentais, porque tais medidas não são, em concreto, justificadas por razões imperiosas de interesse geral. Além da maior aceitabilidade de medidas restritivas, o Tribunal também tem vindo a aceitar e a desenvolver, desde do acórdão Marks & Spencer, uma nova e importante razão imperiosa de interesse geral – a necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados Membros.*

Iremos de seguida analisar cada uma das cinco razões imperiosas de interesse geral tipicamente aceites pelo TJUE no domínio da fiscalidade direta, sendo estas as cinco justificações que em regra permitem a admissibilidade de medidas fiscais restritivas dos Estados Membros¹⁶⁸.

¹⁶⁸Não há até hoje legislação da União que se referia às razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de permitir medidas fiscais restritivas. Das cinco razões imperiosas de interesse geral tipicamente aceites pelo TJUE, só a da prevenção e luta da evasão fiscal é que está de alguma forma presente em algumas das Diretivas europeias através das normas anti-abusos (mas não sendo totalmente reconduzível à razão imperiosa de prevenção de evasão fiscal construída jurisprudencialmente pelo TJUE). Todavia, isto não significa que a jurisprudência do TJUE em matéria de justificações não influencie a adoção de normas por parte da União ou dos Estados Membros. É curioso que a única referência expressa normativa às justificações assentes em razões imperiosas de interesse geral, esteja no artigo 22º/4 do Acordo sobre a Livre Circulação de Pessoas entre a Suíça e os Estados Membros da UE (2004), onde é prevista a admissibilidade destas justificações e cabendo aos órgãos judiciais a determinação caso-a-caso da sua admissibilidade em concreto – sobre esta previsão normativa, ver ADAMCZYK, 2007: 198-199. É também preciso referir que estas justificações também são aplicáveis face às liberdades de circulação previstas no Acordo constitutivo do Espaço Económico Europeu (espaço de integração constituído pelos Estados Membros da EU e pela Islândia, Liechtenstein e Noruega) – sobre esta aplicação das razões imperiosas na jurisprudência relativa às liberdades do Espaço Económico Europeu, ver v.g. GUDMUNSSON, 2006: 76ss

II. A necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional

1. Do acórdão *Bachmann* ao acórdão *Krankenheim* (1992-2008) – a quase total recusa de admissibilidade desta razão imperiosa

A *necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional* é uma das primeiras razões imperiosas de interesse geral a serem desenvolvidas na jurisprudência do TJUE em matéria de tributação direta¹⁶⁹.

O TJUE, em dois dos seus primeiros acórdãos em matéria de tributação direta, os acórdãos gémeos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica*¹⁷⁰, julgou pela primeira vez que uma medida fiscal restritiva (que só permitia deduções fiscais de cotizações relativas a seguros de vidas que fossem pagas a sociedades seguradoras residentes na Bélgica) *era justificada e podia continuar em vigor na ordem jurídica do Estado Membro, através da justificação de necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional*. O Tribunal determinou que existia na legislação belga uma ligação entre a possibilidade de deduzir as cotizações de seguro de vida e a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução de contratos de seguro de vida, i.e. que a dedução fiscal das quotizações pagas pelos residentes aos seguradores belgas, assentava na tributação futura do capital pago pelos seguradores no final do contrato de seguro de vida, tributação esta que visava compensar¹⁷¹ as deduções fiscais anteriormente realizadas¹⁷². Se fosse permitida a dedução das cotizações pagas a seguradores não residentes, não existia a certeza que no futuro fosse possível ao Estado belga tributar o capital final pago por esses seguradores não residentes nos casos em que, entretanto, o tomador do seguro deixasse também de residir na Bélgica, o que significaria a “quebra” da coerência do sistema fiscal belga nesta matéria de

¹⁶⁹Sobre esta razão imperiosa, ver v.g. ARGINELLI, 2007: 92-96; CUNHA, 2006: 200ss; NEYT & PEETERS, 2014: 67-70; SEITZ, 2008: 64-66; VANISTENDAEL, 2005; VERDONER, 2009: 274ss; WEBER, 2015: 43ss. Especificamente sobre a aplicação desta justificação nos casos relativos a tributação transfronteiriça de dividendos, ver ENGLISCH, 2004a: 323ss e ENGLISCH, 2004b: 355ss; e nos casos relativos a impostos sucessórios, ver DAFNOMILIS, 2015b: 572. A coerência não é um princípio exclusivo das ordens jurídicas dos Estados, vigorando também um princípio da “coerência global do sistema jurídico da União”, sobre este princípio, ver QUADROS, 2013: 652-653

¹⁷⁰Ac. *Bachmann* de 28.01.1992, C-204/90; e ac. *Comissão/Bélgica* de 28.01.1992, C-300/90. Sobre estes acórdãos, ver v.g. VANISTENDEAL, 2005: 208-211; WEBER, 2015: 43-44

¹⁷¹O que para todos os efeitos leva a que justificação da coerência se traduza numa justificação de assegurar a compensação financeira e de evitar a redução de receitas fiscais – neste sentido, CUNHA & VASQUES, 2002: 60; VAN THIEL, 2008a: 281

¹⁷²Ac. *Bachmann*, citado nota 170, p.21-22; ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 170, p.14-15

deduções (e conseqüentemente as deduções pagas não seriam compensadas através de uma tributação futura), considerando o TJUE que não existiam medidas menos restritivas capazes de assegurar que no futuro o capital final pago pela sociedade não residente fosse tributado¹⁷³.

Os acórdãos gémeos foram objeto de fortes críticas doutrinárias, vindo vários autores a apontar a existência efetiva de medidas menos restritivas capazes de assegurar a coerência do sistema fiscal belga nos casos relativos a seguradores não residentes¹⁷⁴. Posteriormente o TJUE tomou decisões que vieram contraditar as suas afirmações nestes dois acórdãos. É o exemplo flagrante do acórdão *Comissão/Dinamarca* em que TJUE não admite uma medida fiscal restritiva dinamarquesa igual à medida fiscal belga dos acórdãos “gémeos”. Neste acórdão, o TJUE determinou que a medida dinamarquesa não poderia ser justificada com base na necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal, porque considerou que no futuro a tributação das prestações entregues pela seguradora não residente ao tomador poderá estar assegurada pelo simples facto do tomador continuar a residir na Dinamarca (e assim continuar sujeito aos poderes tributários da Dinamarca) – só na hipótese do tomador transferir a residência para outro Estado Membro é que a Dinamarca passa a ter dificuldades em tributar estas prestações. A medida fiscal dinamarquesa é *excessiva* por abranger também casos em que a coerência do sistema fiscal não é posta em causa pelo simples facto de se admitir deduções de cotizações pagas a seguradoras não residentes (quando o tomador de seguros continue a residir na Dinamarca no momento futuro da

¹⁷³Ac. *Bachmann*, citado nota 170, p.23-27; ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 170, p.16-20.

¹⁷⁴O próprio Advogado-Geral MISCHO nas suas Conclusões ao caso *Bachmann* tinha considerado que a medida belga era discriminatória e desproporcionada, por considerar que existiam medidas menos restritivas passíveis de serem adotadas, como a aplicação de retenção na fonte do imposto devido a cargo dos seguradores (p.23-25 das Conclusões). O Tribunal optou também por desconsiderar como medida menos restrita a imposição de uma caução a cargo do segurador, por considerar que tal garantia criaria um encargo suplementar para o segurador (que depois seria repercutido nos prémios de seguro) e poderia originar uma dupla tributação sobre o segurador (p. 25 do *Bachmann*; p.18 do *Comissão/Bélgica*). Esta recusa do TJUE de considerar a existência de medidas fiscais menos restritivas (e conseqüentemente julgar a medida fiscal belga como desproporcional e injustificada) e a falta de uma análise mais aprofundada do enquadramento legal belga foi criticada por vários autores, ver v.g. CUNHA, 2006: 204-207; CUNHA & VASQUES, 2002: 58-62; SANCHES, 2006: 315; VAN THIEL, 2008a: 281. Como indicam TERRA & WATTEL (2012: 957), em acórdãos posteriores o Tribunal veio a julgar, face à invocação da justificação da coerência, que a medida fiscal restritiva era desproporcional face a esta justificação, porque existiam *medidas menos restritivas* capazes de assegurar essa coerência, como a prestação de garantias capazes de assegurar a tributação nos casos em que o contribuinte transfira a sua residência para outro Estado Membro - exemplo do acórdão *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.58-59

tributação)¹⁷⁵. Três casos iguais com medidas fiscais iguais e justificáveis com base na coerência fiscal, mas com duas decisões completamente distintas em 1992 e em 2007.

Esta “volta de 180 graus” entre as decisões de 1992 e a decisão de 2007 é demonstrativa da profunda alteração do tratamento jurisprudencial da justificação da coerência do sistema fiscal que ocorreu nos anos posteriores aos acórdãos gémeos e que na prática jurisprudencial levou à constante não admissibilidade em concreto desta razão imperiosa como justificação efetivamente capaz de permitir uma medida fiscal restritiva¹⁷⁶. Só em 2008, no acórdão *Krankenheim*, é que o TJUE aceita novamente uma medida fiscal restritiva justificada com base em razões de salvaguarda de coerência do sistema fiscal¹⁷⁷. Contudo, entre 1992 e 2008 o Tribunal realizou a importante atividade de identificação dos elementos que permitem aferir da admissibilidade ou não de uma medida fiscal restritiva justificada com base na necessidade de salvaguarda da coerência do sistema fiscal.

2. Os elementos necessários para a admissibilidade da justificação

2.1. A existência do nexa direto entre vantagem e tributação

O Tribunal determina que para existir coerência do sistema fiscal terá que existir um *nexa direto entre uma determinada vantagem fiscal e a compensação dessa vantagem através*

¹⁷⁵Ac. *Comissão/Dinamarca* de 30.01.2007, C-150/04, p.70-74. Decisão confirmada no posterior e semelhante acórdão *Comissão/Bélgica* de 23.01.2014, C-296/12, p.37-40. Sobre esta diferença entre os acórdãos gémeos e o acórdão *Comissão/Dinamarca*, ver TERRA & WATTEL, 2012: 957; WEBER, 2015: 44

¹⁷⁶E não só por força da conservadora e algo incoerente “jurisprudência de primeira geração” do TJUE, mas também por força de uma maior exigência de fundamentação correta e da necessidade de restringir a aplicação da justificação (bastante invocada pelos Estados Membros) de forma a impedir que esta facilitasse a admissibilidade de medidas fiscais restritivas (em teoria qualquer medida interna adotada tem que garantir a coerência do sistema fiscal nacional) – sobre estes motivos da restrição da admissibilidade da justificação da coerência, ver CUNHA, 2006: 217; ISENBAERT, 2009: 274; SANCHES, 2006: 310 e 318; VAN THIEL: 2008a: 281. SANCHES (2006: 317) aponta a dificuldade de ser aplicada na jurisprudência da União uma justificação assente no princípio de coerência fiscal que é um *princípio de aplicação puramente nacional* – no mesmo sentido, ver VANISTENDAEL, 2005: 216; Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT de 18.03.2004 no caso *Maninnen*, C-319/02, p.66

¹⁷⁷Acórdão *Krankenheim* de 23.10.2008, C-157/07, p.41-53. Antes deste acórdão, o TJUE sempre considerou que, em concreto, as medidas fiscais restritivas não eram passíveis de serem justificadas com base nesta justificação (mesmo que em abstrato continuasse a admiti-la) – a título de exemplo: ac. *Wielockx* de 11.08.1995, C-80/94, p.23-25; ac. *Asscher* de 27.06.1996, C-107/94, p.55-61; ac. *Eurowings* de 26.10.1999, C-294/97, p.41-42; ac. *Baars* de 13.04.2000, C-251/98, p.37-40; ac. *Danner* de 03.10.2002, C-136/00, p.35-43; ac. *Lenz* de 15.07.2004, C-315/02, p.34-43; ac. *Keller Holding* de 23.02.2006, C-471/04, p.39-43; ac. *Comissão/Portugal* de 26.10.2006, C-345/05, p.25-30; ac. *Meilicke e o.* de 06.03.2007, C-292/04, p.25-30; ac. *Deutsche Shell* de 28.02.2008, C-293/06, p.37-40 e 48-50. Sobre as diferentes situações concretas de coerência invocadas pelos Estados, ver VANISTENDAEL, 2005: 215.

de um dado imposto¹⁷⁸. Se existir este nexos direito ou correlação direta entre vantagem e tributação e se, por exemplo não for possível tributar posteriormente um não-residente, então este não-residente poderá não beneficiar de uma vantagem fiscal, porque também não está sujeito à tributação que visa compensar a atribuição dessa vantagem. Para garantir a manutenção deste nexos direito, os Estados Membros poderão, em princípio, aplicar medidas fiscais restritivas que não atribuam vantagens fiscais aos não residentes¹⁷⁹. Normalmente a determinação da existência ou não de um nexos direito ocorre em casos relativos a discriminação na atribuição de deduções fiscais.

Isto significa que tem que existir uma estreita e direta relação entre a limitação da atribuição da vantagem fiscal a determinados contribuintes (em regra os residentes), excluindo essa atribuição a outros (em regra os não residentes), e existir a necessidade de compensar essa atribuição com a tributação através de determinado imposto que não incide sobre a categoria de contribuintes excluídos dessa vantagem (que por não contribuírem para a vantagem, também não deverão beneficiar dela)¹⁸⁰. Compreende-se então que o TJUE tenha, em alguns dos acórdãos mais recentes, afirmado a necessidade de uma *simetria* ou de uma “*lógica simétrica*” entre as vantagens e a tributação¹⁸¹.

O TJUE tem determinado que este nexos direito *deve-se referir ao mesmo imposto e ao mesmo sujeito passivo/contribuinte* (designado também como “*nexos direto, pessoal e material*”¹⁸²), não existindo, em regra, nexos direto quando o benefício fiscal e a tributação sejam relativos a impostos e/ou contribuintes distintos¹⁸³.

¹⁷⁸Sempre neste sentido, ver v.g. ac. *Svensson e Gustavsson* de 14.11.1995, C-484/93, p.18; ac. *Asscher*, citado nota 177, p.58-60; ac. *Danner*, citado nota 177, p.33 e 36-38; ac. *Lenz*, citado nota 177, p.34-36; ac. *Comissão/Portugal*, citado nota 177, p.29-30; ac. *CIBA* de 15.04.2010, C-96/08, p.47; ac. *Comissão/Portugal* de 06.10.2011, C-493/09, p.36; ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation* de 13.11.2012, C-35/11, p.58-59; ac. *Argenta* de 04.07.2013, C-350/11, p.37; ac. *Bouanich* de 13.03.2014, C-375/12, p.67-69; ac. *Grunewald* de 24.02.2015, C-559/13, p.48-49; ac. *Linz* de 06.10.2015, C-66/14, p.44-50

¹⁷⁹Sobre o *nexos direto*, ver v.g. CUNHA, 2006: 217; NEYT & PEETERS, 2014: 68; WEBER, 2015: 50-52

¹⁸⁰O que significa a existência de um argumento de compensação financeira entre a redução das receitas fiscais num dado momento (concessão da vantagem fiscal) e a recuperação destas receitas noutro momento (tributação) – sobre a presença deste argumento nesta justificação, ver VAN THIEL, 2008a: 290-291

¹⁸¹V.g. ac. *Krankenheim*, citado nota 177, p.42; ac. *Comissão/Bélgica* de 01.12.2011, C-250/08, p.73; ac. *Comissão/Hungria* de 01.12.2011, C-253/09, p.74; ac. *K* de 07.11.2013, C-322/11, p.69. Sobre esta nova expressão utilizada pelo TJUE, ver NEYT & PEETERS, 2014: 68-69. A coerência enquanto simetria entre as deduções fiscais e as tributações, ver CERIONI, 2015: 268

¹⁸²V.g. ac. *Krankenheim*, citado nota 177, p.42; ac. *Argenta*, citado nota 178, p.37

¹⁸³V.g. ac. *Verkooijen* de 06.06.2000, C-35/98, p.58; ac. *Bosal* de 18.09.2003, C-168/01, p.30; ac. *Lenz*, citado nota 177, p.36; ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 181, p.75-76; ac. *Comissão/Hungria*, citado nota

Muito excepcionalmente, o Tribunal admitiu que o nexo direto se reporte a contribuintes e impostos distintos, desde que exista uma especial ligação material entre os contribuintes e os impostos – ligação típica na tributação dos rendimentos das sociedades, onde os rendimentos das sociedades podem ser tributados novamente no momento em que são distribuídos para as pessoas singulares ou para outras sociedades com participações nessas sociedades (situação relevante para efeitos de compatibilidade com as liberdades fundamentais quando estas pessoas singulares ou coletivas estão situadas noutra Estado Membro que não no Estado onde se situa a sociedade distribuidora) – dois contribuintes distintos (uma sociedade e uma pessoa singular ou outra sociedade), dois impostos distintos (o imposto sobre o rendimento de uma sociedade e o imposto sobre o rendimento de pessoa singular ou outro imposto sobre o rendimento doutra sociedade), mas a existência de um forte nexo económico entre estes contribuintes e impostos distintos (os rendimentos distribuídos de um contribuinte para outro)¹⁸⁴.

O Tribunal admitiu pela primeira vez esta susceptibilidade de existir um nexo direto entre contribuintes e impostos distintos, no acórdão *Maninnen* – um nexo entre o benefício fiscal atribuído ao acionista da sociedade (o crédito fiscal na tributação sobre o acionista) e a tributação “compensatória” sobre a sociedade¹⁸⁵. O TJUE seguiu aqui as Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT, que defendeu que “excepcionalmente também pode existir um nexo justificado pela coerência quando o imposto tributado a um sujeito passivo seja compensado por uma isenção concedida a outro sujeito passivo”, estabelecendo a Advogada-Geral duas condições para esta admissibilidade: “a tributação incida, senão sobre o mesmo contribuinte, pelo menos sobre o mesmo rendimento ou facto económico” e “o enquadramento jurídico do sistema assegure que um benefício fiscal só favoreça um sujeito passivo na mesma medida que um encargo efectivamente suportado por outro

181, p.76-77; ac. *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C* de 06.09.2012, C-380/11, p.47; ac. *K*, citado nota 181, p.69-70; ac. *Grunewald*, citado nota 178, p.49

¹⁸⁴Defendendo que o TJUE não deveria restringir o nexo direito como um nexo relativo ao mesmo imposto e ao mesmo contribuinte, devendo tomar em consideração a situação especial do nexo económico entre os rendimentos das sociedades e os rendimentos distribuídos por esta sociedade a outros contribuintes – ENGLISCH, 2004b: 357; WEBER, 2015: 51

¹⁸⁵Acórdão *Maninnen* de 07.09.2004, C-319/02, p.45. Contudo o TJUE considerou que face ao objetivo da legislação finlandesa (eliminar dupla tributação) não era necessário adotar uma medida fiscal discriminatória que não concedia aos residentes finlandeses o direito de crédito fiscal em razão de dividendos, quando estes dividendos fossem distribuídos por sociedades anónimas estabelecidas em outros Estados Membros, já que a atribuição de tal crédito fiscal a estes casos não iria pôr em causa a coerência do sistema fiscal. Em geral sobre este acórdão, ver HINTSANEN & PETTERSSON, 2005: 130ss

sujeito passivo¹⁸⁶. Infelizmente, o Tribunal pouco densificou neste acórdão esta conceção menos restrita de nexos diretos e nem chega a referir-se às duas condições propostas pela Advogada-Geral¹⁸⁷.

No acórdão *Papillon*, o TJUE parece novamente admitir um nexo direto entre contribuintes distintos (sociedade-mãe e suas subsidiárias) relativamente a um regime de tributação pelo lucro consolidado¹⁸⁸. O mesmo ocorre no acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, onde o Tribunal parece aceitar o nexo direto entre o imposto sobre os lucros pago pela subsidiária e o benefício fiscal (crédito de imposto sobre dividendos) atribuído à sociedade-mãe¹⁸⁹. Parece que excepcionalmente (e de forma algo tácita), o Tribunal admite o nexo direto (económico) entre contribuintes e impostos distintos, mas ligados entre si pelos mesmos rendimentos ou factos económicos¹⁹⁰.

Por fim, o TJUE determina que o carácter direto deste nexo deve ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pelo regime em causa¹⁹¹ – a existência ou não do nexo direto (e da coerência) *é determinada com base na finalidade concreta visada pela medida fiscal restritiva em causa*¹⁹². No acórdão *de Lasteyrie du Saillant*, o Tribunal recusou a

¹⁸⁶Conclusões de 18.03.2004 da Advogada-Geral KOKOTT, p.56-65. Defendendo também esta conceção menos rígida de coerência de sistema fiscal, ver Conclusões de 07.04.2005 do Advogado-Geral MADURO no caso *Marks & Spencer*, C-446/03, p.71. Sobre a influência do acórdão *Maninnen* no caso *Marks & Spencer*, ver CFE TASK FORCE, 2005: 507-508; O'SHEA, 2006: 78-80; VANISTENDAEL, 2005: 220-221. O Advogado-Geral MENGOSZI também considera que o TJUE adotou uma conceção menos rígida da justificação da coerência - ver as suas Conclusões no caso *Columbus Container Services*, C-298/05, p.189, e no caso *Comissão/Portugal*, C-493/09, p.37-38

¹⁸⁷Doutrinalmente é considerado positivo a adoção de uma extensão mais ampla e flexível do nexo direto nestes casos. Sobre esta extensão, ver v.g. ARGINELLI, 2007: 93; ENGLISH, 2005: 333-334; ISENBAERT & VALJEMARK, 2006: 13-14; KEMMEREN, 2009: 5; VANISTENDAEL, 2005: 217-222

¹⁸⁸Acórdão *Papillon* de 27.11.2008, C-418/07, p.49-51. Contudo a justificação não foi aceite porque o TJUE considerou que existiam medidas menos restritivas capazes de salvaguardar a coerência (p.52-61)

¹⁸⁹Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 13.11.2012, C-35/11, p.59. Contudo a justificação não foi aceite porque o TJUE considerou a restrição desproporcionada

¹⁹⁰Neste sentido, ver ainda DE GROOT, 2013: 579-580; GENTA, 2013b: 150-154. Considerando que esta extensão do nexo direto também pode eventualmente ocorrer nas relações entre sociedade-mãe e estabelecimento estável, dando o exemplo do acórdão *Krankenheim* (citado nota 177), ver HELMINEN, 2010: 406. Contudo neste acórdão, o TJUE trata a sociedade-mãe e o estabelecimento estável como entidades não distintas (p.42). Defendendo a admissibilidade desta justificação nas regras de preço de transferência por força da ligação material entre as empresas do grupo de sociedades, ver GLAHE, 2013: 230-231

¹⁹¹Condição expressamente referida pela primeira vez no acórdão *de Lasteyrie du Saillant* de 11.03.2004, C-9/02, p.67. No mesmo sentido, v.g. ac. *Lenz*, citado nota 177, p.37; ac. *Maninnen*, citado nota 185, p.43; ac. *Papillon*, citado nota 188, p.44; ac. *CIBA*, citado nota 178, p.47; ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citado nota 189, p.58; ac. *Argenta*, citado nota 178, p.42; ac. *Bouanich*, citado nota 178, p.69; ac. *Grunewald*, citado nota 178, p.48; ac. *Linz*, citado nota 178, p.44

¹⁹²Sobre esta condição, ver ARGINELLI, 2007: 93; GENTA, 2013a: 85; GENTA, 2013b: 150; NEYT & PEETERS, 2014: 68; RIBEIRO, 2014: 41-42; WEBER, 2015: 49-50

justificação da coerência porque a finalidade da medida discriminatória francesa (tributação imediata de mais-valias não realizadas no momento da transferência do domicílio fiscal do contribuinte para outro Estado Membro) era a finalidade de impedir a transferência temporária do domicílio fiscal por motivos puramente fiscais (prevenção da evasão fiscal) e não a finalidade de garantir a tributação das mais-valias, sendo esta última finalidade a invocada para efeitos de justificação da coerência – não sendo esta a finalidade do regime francês, a justificação da coerência também não poderia ser aceite¹⁹³.

2.2. A inexistência da macro-coerência

Além da necessidade de existir o nexo direto, o TJUE determina que a *justificação da coerência do sistema fiscal só é admitida se tal coerência “interna” da legislação do Estado Membro, não for posta em causa pela existência de uma “macro-coerência” ou “coerência bilateral” a nível de convenção de dupla tributação de que seja parte esse Estado Membro*. A coerência interna ou micro-coerência no regime fiscal interno do Estado Membro, é assim “transferida” para a coerência externa ou macro-coerência que existe na “*reciprocidade das regras aplicáveis nos Estados contratantes*” de uma convenção de dupla tributação. A coerência fiscal passa a ser assegurada ao nível das convenções de dupla tributação de que sejam parte os Estados Membros, e consequentemente o TJUE rejeita a justificação assente na coerência “interna” – o Estado Membro renuncia à coerência fiscal interna e estrita do seu regime a favor de uma coerência fiscal externa e geral estabelecida através de determinada reciprocidade fiscal consagrada na convenção de dupla tributação de que esse Estado é parte contratante¹⁹⁴.

Esta condição de inexistência de uma macro-coerência, surge pela primeira vez no acórdão *Wielockx*¹⁹⁵, sendo reafirmada esporadicamente pelo Tribunal em alguns acórdãos

¹⁹³ Acórdão *de Lasteyrie du Saillant*, citado nota 191, p.64-67. Especificamente sobre este acórdão e a questão da relação entre finalidade e justificação da coerência, ver GENTA, 2013b: 150; WEBER, 2015: 49

¹⁹⁴ Sobre a macro-coerência, ver ARGINELLI, 2007: 92-93; CUNHA, 2006: 210ss; NEYT & PEETERS, 2014: 67; PINHEIRO, 1998: 144; RIBEIRO, 2014: 41; WEBER, 2015: 44-49. Já a doutrina após o acórdão *Bachmann* questionava se a convenção de dupla tributação permitiria afastar a justificação da coerência – ver CUNHA & VASQUES, 2002: 60-62; WEBER, 2015: 44-45

¹⁹⁵ Ac. *Wielockx* de 11.08.1995, C-80/94, p.24-25. Neste acórdão o TJUE considerou que as regras de reciprocidade estabelecidas na convenção de dupla tributação (a macro-coerência entre a tributação das pensões pagas aos residentes nos Países Baixos, mesmo que as cotizações tenham sido pagas e deduzidas noutro Estado Membro; e a não tributação das pensões pagas no estrangeiro, mesmo que as cotizações tenham sido pagas e deduzidas nos Países Baixos) substituíam a coerência interna entre deduções das cotizações e a tributação das pensões. Os Países Baixos acabam por realizar deduções de cotizações de pensões que poderá não vir a tributar no futuro (se forem pagas no estrangeiro), mas assegura a tributação de

posteriores onde a justificação da coerência é invocada e conseqüentemente rejeitada por força da existência desta macro-coerência¹⁹⁶.

Contudo, esta macro-coerência não deixa de ter alguns problemas que o TJUE deveria considerar na sua análise. Em primeiro lugar, a macro-coerência varia consoante as diversas regras de reciprocidade estabelecidas em cada convenção¹⁹⁷. Em segundo lugar, o poder negocial dos Estados nas negociações das convenções de dupla tributação pode ser distinto entre estes e levar à formulação de regras de reciprocidade que sejam mais favoráveis para um Estado contratante do que para outro Estado contratante. Em terceiro lugar, o Tribunal não deveria pressupor que a macro-coerência substitui a coerência interna e deveria considerar a hipótese de que existir razões legítimas que façam prevalecer a coerência interna face à macro-coerência¹⁹⁸.

Por fim, põe-se a questão de saber se esta condição ainda é exigida pelo TJUE. São raros os acórdãos onde o TJUE invoca esta condição¹⁹⁹. Para WEBER (2015:46-48), o TJUE renunciou tacitamente a esta condição da macro-coerência, dando o exemplo dos acórdãos *N*, *National Grid Indus*, *DMC* e *K*²⁰⁰. Se no acórdão *X e Y* (sobre impostos de saída), o Tribunal afasta a justificação da coerência por considerar a existência de uma macro-coerência na convenção sueco-belga²⁰¹; em outro acórdão sobre imposto de saída, o acórdão *National Grid Indus*, o Tribunal opta por não suscitar a questão da aplicabilidade da macro-coerência²⁰². No acórdão *K* (sobre dedução de perdas resultantes de alienação de

pensões pagas aos seus residentes, mesmo que as cotizações destas pensões não tenham sido pagas e deduzidas nos Países Baixos

¹⁹⁶V.g. ac. *Danner*, citado nota 177, p.40-43; ac. *X e Y*, citado nota 110, p.53-56; ac. *Weidert e Paulus* de 15.07.2004, C-242/03, p.25-26; ac. *Comissão/Alemanha* de 10.09.2009, C-269/07, p.113

¹⁹⁷Ver CUNHA, 2006: 212; CUNHA & VASQUES, 2002: 61-62

¹⁹⁸Como o faz, sem demais explicações, no acórdão *Comissão/Alemanha*, citado nota 196, p.113. Criticando esta pressuposto do Tribunal, ver CORDEWENER, DAHLBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004b: 221. TERRA & WATTEL (2012: 942) consideram que neste domínio o TJUE não deve ser competente (e não é bem-sucedido) para interpretar as convenções de dupla tributação entre os Estados Membros e que a macro-coerência nas convenções de dupla tributação está fora da aplicação do Direito da União. Parece-nos, todavia, que o TJUE pode claramente interpretar as convenções de dupla tributação para efeitos de determinação da compatibilidade dos regimes fiscais dos Estados Membros com o Direito da União e com as liberdades fundamentais. É unânime que as próprias convenções de dupla tributação dos Estados Membros deverão respeitar o Direito da União. Discordando da crítica de TERRA & WATTEL, sem deixar de criticar a macro-coerência, ver WEBER, 2015: 48-49

¹⁹⁹Ver notas 195 e 196

²⁰⁰Ac. *N* de 07.09.2006, C-470/04; ac. *National Grid Indus* de 29.11.2011, C-371/10, ac. *DMC* de 23.01.2014, C-164/12, ac. *K*, citado nota 181

²⁰¹Ac. *X e Y*, citado 110, p.53-56

²⁰²Ac. *National Grid Indus*, citado nota 182, p.79-82. Neste acórdão a justificação da coerência é rejeitada por falta de nexo direto, não se referindo o Tribunal à questão da macro-coerência. WEBER ainda refere aos

imóvel situado noutro Estado Membro), a justificação da coerência é invocada e aceite pelo TJUE²⁰³, mas o Tribunal não chega a analisar a existência ou não de uma macro-coerência na convenção franco-finlandesa.

Só encontramos cinco acórdãos, o último de 2009²⁰⁴, onde o TJUE refere e afasta a justificação da coerência por força da existência da macro-coerência. Mesmo em acórdãos onde estão presentes regras consagradas em convenções de dupla tributação, o Tribunal nem suscita a problemática da macro-coerência. A prática jurisprudencial parece apontar para um abandono da exigência da não existência da macro-coerência, mas como não há um abandono expresso desta exigência é sempre possível que num futuro acórdão o TJUE decida “ressuscitar” esta problemática da macro-coerência.

3. Do acórdão *Krankenheim* (2008) ao presente – o “renascimento” da justificação

Após os acórdãos gémeos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica* de 1992, foram precisos 16 anos para que, no acórdão *Krankenheim* de 2008²⁰⁵, o TJUE voltasse a admitir uma medida fiscal restritiva justificada com base na justificação da necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional. Porém nestes 16 anos, o Tribunal estabeleceu e densificou *as duas condições essenciais para que a justificação da coerência seja aceite em concreto*:

a) a condição mais importante e constantemente reafirmada: *a existência de um nexos direto entre determinada vantagem fiscal e a tributação que visa compensar essa vantagem*. Este nexos direto é determinado com base na *finalidade e objetivos prosseguidos pela medida fiscal restritiva adotada pelo Estado Membro*. Em princípio, este nexos direito deve ser referente *ao mesmo imposto e ao mesmo contribuinte*, tendo sido excecionalmente admitido um nexos direto assente *num especial nexos económico entre impostos e contribuintes distintos*. O nexos direito deve refletir uma *lógica simétrica*.

b) a condição esporadicamente exigida: *a inexistência de uma macro-coerência estabelecida a nível de convenção de dupla tributação e que substitui a coerência interna estabelecida a nível do regime fiscal unilateral do Estado Membro*.

acórdãos *N* e *DMC*, mas em ambos os acórdãos não estava em causa a justificação da coerência, mas sim a justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários

²⁰³ Ac. *K*, citado nota 181, p.65-82

²⁰⁴ Ac. *Comissão/Alemanha*, citado nota 196

²⁰⁵ Acórdão citado nota 177

E não esquecer que a justificação só será aceite após uma terceira condição, geral a todas as justificações: *a medida justificável tem que ser proporcional aos objetivos prosseguidos.*

Após o acórdão *Krankenheim*, o TJUE voltou a julgar válida uma medida fiscal restritiva justificada por razões de salvaguarda de coerência do sistema fiscal²⁰⁶. Contudo, na maioria dos casos a justificação continua a ser rejeitada em concreto pelo TJUE (seja por inexistência do nexo direto, seja por desproporcionalidade da medida)²⁰⁷. Doutrinalmente tem sido apontada a relativa maior aceitabilidade desta justificação por parte do TJUE²⁰⁸.

III. A necessidade de garantir a repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados

1. Distinção entre a alocação/repartição dos poderes tributários e o exercício dos poderes tributários

Através das convenções de dupla tributação²⁰⁹ os Estados contratantes estabelecem entre si como serão *alocados os seus poderes tributários*, i.e. quais os sujeitos ou factos que ficarão sujeitos ao poder tributário de cada Estado contratante, existindo sujeitos ou factos que ficam total ou parcialmente sujeitos aos poderes tributários de ambos os Estados

²⁰⁶Em quatro acórdãos: ac. *K*, citado nota 181, p.64-82 (juntamente com a justificação da repartição dos poderes tributários); ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 181, p.69-82; ac. *Comissão/Hungria*, citado nota 181, p.70-85; ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.39-41 e 46-51 (juntamente com a justificação de repartição dos poderes tributários)

²⁰⁷V.g. ac. *Papillon*, citado nota 188, p.41-62; ac. *Aberdeen* de 18.06.2009, C-303/07, p.71-75; ac. *CIBA*, citado 178, p.47; ac. *Comissão/Portugal* 06.10.2011, C-493/09, p. 35-41; ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, p.83-88; ac. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citado nota 178, p.56-64; ac. *Argenta*, citado nota 178, p.41-49; ac. *Bouanich*, citado nota 178, p.67-74; ac. *Grunewald*, citado nota 178, p. 45-53; ac. *Linz*, citado nota 178, p.51-52

²⁰⁸V.g. WEBER, 2015: 52. Tendo dúvidas quanto à existência de uma interpretação menos restritiva da justificação, ver NEYT & PEETERS, 2014: 75

²⁰⁹Normalmente assentes na Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. Sobre estas importantes convenções, ver PEREIRA, 2010: 27ss; XAVIER, 2014: 97ss. Sobre a jurisprudência do TJUE envolvendo convenções de dupla tributação, ver NOCETE CORREA & PASTORIZA VÁZQUEZ, 2012: 531ss; PISTONE, 2005: 4ss; TERRA & WATTEL, 2012: 941ss. Sobre os limites e obrigações impostos pelo Direito da União aos Estados Membros na celebração de convenções de dupla tributação com Estados terceiros, ver ZAIDAN, 2013: 274ss. Sobre a possibilidade de criação de uma convenção de dupla tributação multilateral europeia ou de uma convenção modelo europeia, ver PEREIRA, 2010: 463ss; PISTONE, 2002: 129ss. Ainda sobre a exigência da compatibilidade das convenções com o Direito da União, especialmente as convenções em matéria fiscal, ver CUNHA, 2006: 255-257; QUADROS, 2013: 489-492

contratantes (e conseqüentemente são previstos *mecanismos de eliminação da dupla tributação*²¹⁰ quando ocorrer desta dupla sujeição a duas jurisdições fiscais distintas)²¹¹.

O TJUE reconhece que a *alocação dos poderes tributários* estabelecida pelos Estados Membros, em regra através de convenções de dupla tributação, não leva a situações proibidas pelo Direito da União, mesmo que desta alocação resulte diferenciações ou desvantagens entre os contribuintes – *em si, a alocação dos poderes tributários não origina restrições proibidas às liberdades fundamentais da União*²¹².

No *exercício dos seus poderes tributários* que lhe foram alocados, o Estado Membro já tem a obrigação de respeitar as liberdades de circulação, não podendo exercer os seus poderes tributários de forma discriminatória ou restritiva face a estas liberdades. *Quanto ao exercício*, o TJUE já tem competência para julgar proibidas determinadas medidas fiscais adotadas pelos Estados Membros²¹³.

²¹⁰Em geral sobre a *dupla tributação*, ver CUNHA, 2006: 224-225; PEREIRA, 2010: 22; XAVIER, 2014: 31ss. Sobre os *mecanismos de atenuação ou eliminação da dupla tributação*, ver PEREIRA, 2010: 145ss; TERRA & WATTEL, 2012: 210ss; XAVIER, 2014: 742ss. Em geral sobre a *dupla não tributação*, ver XAVIER, 2014: 45ss; sobre dupla não tributação na Convenção Modelo da OCDE, ver SCAPA, 2005: 266; sobre dupla não tributação no seio da aplicação dos princípios da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, ver DE VIJVER, 2015: 240ss; sobre a prevenção da dupla não tributação nas atividades de financiamento intra-grupo, com referência à legislação alemã, ver KAHLENBERG, 2015: 218ss; sobre a possibilidade de prevenir a dupla não tributação dentro da UE através de uma convenção multilateral europeia, ver HELMINEN, 2013: 306ss

²¹¹TERRA & WATTEL (2012: 949-950) identificam três conjuntos de normas na Convenção Modelo da OCDE e nas convenções de dupla tributação baseadas nesta Convenção: as *normas de distribuição* (que repartem os direitos de tributação entre o Estado da fonte/do *situs* e o Estado da residência); as *normas de atenuação ou eliminação da dupla tributação* (quando o direito de tributação não seja exclusivamente alocado a um único Estado contratante); e as *normas gerais e de implementação da convenção*

²¹²No acórdão *Gilly* de 12.05.1998, C-336/96, p.30, o Tribunal afirma: “Embora o critério da nacionalidade surja como tal (...) para efeitos de repartição da competência fiscal, tais diferenciações não podem ser consideradas constitutivas de discriminação proibida nos termos do artigo 48.º do Tratado. Com efeitos, tais diferenciações são consequência, na ausência de medidas de unificação ou harmonização de âmbito comunitário (...), da competência de que as partes contratantes gozam para definir, a fim de eliminar a dupla tributação, os critérios de repartição entre si dos respectivos poderes de tributação”. No mesmo sentido, ver v.g. ac. *D* de 05.07.2005, C-376/03, p.52. A alocação dos poderes tributários e a determinação dos meios de eliminação da dupla tributação, além de fundamentais na formulação de um sistema fiscal, são atividades que pertencem à *soberania fiscal* dos Estados Membros – neste sentido, ver SEITZ, 2008: 66-67

²¹³A sujeição do contribuinte a dois sistemas fiscais distintos e ao *exercício em paralelo dos poderes tributários de dois Estados Membros*, pode também originar desvantagens para esses contribuintes, o que para todos os efeitos são desvantagens que impõem dificuldades ao exercício das liberdades fundamentais. Contudo, estas desvantagens só poderão ser eliminadas pela maior coordenação ou harmonização entre os ordenamentos jurídico-tributários dos Estados Membros, não cabendo ao TJUE determinar qual o ordenamento jurídico-tributário que prevalece de forma a eliminar essas desvantagens – são as designadas situações de *disparidade*. Sobre as disparidades, ver v.g. ac. *Schempp* de 12.07.2005, C-403/03, p.34 e 45; ac. *Columbus Container Services* de 06.12.2007, C-298/05, p.51 e 53; ac. *Orange European Smallcap Fund* de 20.05.2008, C-194/06, p.37 e 47; ac. *Krankenheim* de 23.10.2008, C-157/07, p.49-50; ac. *Block* de 12.02.2009, C-67/08, p.31. Ver também, Conclusões do Advogado Geral GEELHOED de 23.02.2006, no caso *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, p.38ss. Sobre a disparidade na jurisprudência do TJUE em matéria tributária, ver v.g. DAFNOMILIS, 2015a: 326; DOUMA, 2006: 524-526;

É assim relevante *distinguir entre a alocação/repartição dos poderes tributários entre os Estados* (alocação que não origina, em si, restrições às liberdades fundamentais) e o *exercício destes poderes tributários por parte destes Estados* (exercício que deverá ser compatível com o Direito e com as liberdades fundamentais da União)²¹⁴.

A questão é se, excepcionalmente, o exercício do poder tributário do Estado Membro que consista numa discriminação ou restrição das liberdades fundamentais da União, pode ser admitido se for justificável com a necessidade de salvaguardar a própria repartição desse poder tributário. O acórdão *Marks & Spencer* veio responder afirmativamente a esta questão.

2. O acórdão *Marks & Spencer* e o surgimento da justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários. O desenvolvimento e autonomização desta justificação

O acórdão *Marks & Spencer*²¹⁵ é um dos acórdãos mais conhecidos e discutidos da jurisprudência do TJUE no domínio da fiscalidade direta. Um dos motivos para a

NOGUEIRA, 2010: 231-235; TERRA & WATTEL, 2012: 93-04; WEBER, 2006: 586-594. *As discriminações e as restrições proibidas pelo Direito da União têm origem numa única jurisdição fiscal* – neste sentido, ver DAFNOMILIS, 2015b: 572; TERRA & WATTEL, 2012: 9. As desvantagens resultantes das disparidades têm origem no exercício em simultâneo de duas jurisdições fiscais, só existindo duas formas de solucionar estas desvantagens: ou através de uma harmonização das legislações dos Estados Membros que eliminem a disparidade ou através da determinação da jurisdição que deverá eliminar a desvantagem resultante da disparidade (o que significaria que um Estado Membro teria que adaptar a sua legislação fiscal consoante a legislação fiscal de outro Estado Membro, de forma a eliminar a desvantagem gerada pelo exercício das soberanias fiscais de ambos os Estados Membros, adaptação esta que o TJUE considera que obrigaria a uma escolha de qual a legislação fiscal que deverá adaptar-se, escolha que o Tribunal não é competente para realizar e que violaria o legítimo exercício da soberania fiscal dos Estados Membros). *A disparidade não é assim considerada um obstáculo proibido às liberdades fundamentais*. Poderão ser consideradas disparidades: a dupla tributação, a exigência de formalidades administrativas em dois Estado Membros; a dupla não utilização de prejuízos. Defendendo que nem sempre a disparidade deveria ser admitida pelo TJUE, ver VANISTENDAEL, 2006a: 418

²¹⁴Distinção expressa no acórdão *Saint-Gobain ZN* de 21.09.1999, C-307/97, onde o Tribunal desenvolve que: “na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária (...) os Estados-membros são livres de fixar, no âmbito das convenções bilaterais celebradas para evitar a dupla tributação, os factores de ligação para efeitos da repartição de competência fiscal” (p.56) e que “Quanto ao exercício do poder de tributação assim repartido, os Estados-Membros não podem, no entanto, deixar de respeitar regras comunitárias.” (p.57). Reafirmando esta distinção, ver *v.g. ac. de Groot* de 12.12.2002, C-385/00, p.93-94. Sobre esta importante (mas nem sempre clara) distinção entre a repartição e o exercício dos poderes tributários, ver ainda PANAYI, 2006: 105; PEREIRA, 2010: 316; VAN THIEL, 2008b: 341-344; TERRA & WATTEL, 2012: 210ss; WEBER, 2006: 586. Segundo KEMMEREN (2009: 56), as normas das convenções que determinam a jurisdição fiscal competente são, por natureza, neutras, e como tal não são normas sujeitas ao escrutínio do TJUE

²¹⁵Acórdão de 13.12.2005, C-446/03. Estava em causa uma disposição britânica que determinava que uma sociedade-mãe residente no Reino Unido só poderia deduzir, no seu lucro tributável, os prejuízos sofridos por filiais situadas no Reino Unido. Os prejuízos das filiais situadas noutros Estados membros não eram

importância deste acórdão foi a admissibilidade por parte do TJUE de uma nova justificação assente numa razão imperiosa de interesse geral – a *necessidade de preservar a repartição equilibrada dos poderes tributários*. O Tribunal afirmou, pela primeira vez, que “a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-membros pode tornar necessária a aplicação das respectivas normas fiscais somente às actividades económicas das sociedades estabelecidas num desses Estados, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos.”²¹⁶, e que “com efeito, conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou nouro Estado-Membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos”.²¹⁷

Esta necessidade de garantir a repartição equilibrada dos poderes tributários²¹⁸ visa assegurar que o Estado Membro tribute efetivamente os factos tributários que esse Estado tenha direito a tributar por força da repartição dos poderes tributários estabelecida entre os Estados²¹⁹. A necessidade de garantir o respeito pelas liberdades fundamentais da União pode pôr em causa esta repartição equilibrada dos poderes tributários estabelecida nas convenções de dupla tributação e regulada no ordenamento jurídico-tributário de cada Estado Membro.

Determinadas vantagens fiscais poderão só ser atribuídas pelo Estado Membro aos residentes ou a situações puramente internas por força da repartição equilibrada dos

deduzíveis no lucro dessa sociedade-mãe, o que consistia numa discriminação entre uma situação puramente interna (sociedade-mãe e filiais situadas no Reino Unido) e uma situação transfronteiriça (sociedade-mãe situada no Reino Unido e filiais situadas noutros Estados Membros). Sobre acórdãos do TJUE relevantes nesta matéria e anteriores ao acórdão *Marks & Spencer*, ver VAN THIEL, 2008b: 339ss; SCHAPER, 2014: 223-224

²¹⁶Acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.45

²¹⁷Acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.46

²¹⁸Ver HILLING, 2013: 298. Note-se que o Tribunal usa de forma indistinta as expressões “repartição do poder tributário”, “repartição do poder de tributação (p.e. ac. *Oy AA* de 18.07.2007, C-231/05, p.45; ac. *X Holding* de 25.02.2010, C-337/08, p.38) e “repartição *equilibrada* do poder tributário” (p.e. ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.46; ac. *Oy AA*, já citado, p.46, 51, 53 e 62). Esta última expressão é a mais utilizada nos acórdãos do TJUE, mas não nos parece que substancialmente seja uma expressão distinta das duas primeiras expressões referidas (que não adicionam o adjetivo “equilibrada”). Considerando, contudo, que estas expressões são distintas entre si, ver BOULOGNE, 2014: 72

²¹⁹Repartição estabelecida de forma unilateral ou, em regra, através de convenção de dupla tributação – neste sentido, ver v.g. ac. *Oy AA*, citado nota 218, p.52; ac. *Deutsche Schell* de 28.02.2008, C-293/06, p.35

poderes tributários²²⁰ – exemplo das deduções dos prejuízos. Se um *Estado Membro só tem poderes de tributar os lucros das sociedades estabelecidas no seu território* (por força da alocação dos poderes tributários normalmente estabelecida), então faz sentido *que este Estado só possibilite a dedução dos prejuízos de sociedades também estabelecidas no seu território*. Se for exigido a este Estado Membro *a extensão desta vantagem fiscal às sociedades estabelecidas noutra Estado Membro* (de forma a *impedir um tratamento discriminatório proibido por força das liberdades da União*), a alocação *equilibrada* dos poderes tributários é posta em causa, *já que o Estado fica obrigado a deduzir prejuízos de sociedades sobre as quais não tem poderes de tributação e sobre as quais não pode tributar os lucros*²²¹.

No acórdão *Marks & Spencer*, a justificação da necessidade de salvaguardar a repartição dos poderes tributários foi invocada juntamente com duas outras justificações: a *prevenção do risco de dupla utilização dos prejuízos* (no Estado da sociedade-mãe e no Estado da subsidiária) e a *prevenção do risco de evasão fiscal*²²². O TJUE decidiu *considerar e analisar no seu conjunto as três justificações* e concluiu que a medida fiscal britânica em causa era, em princípio²²³, justificada pelas três justificações *conjuntamente consideradas*²²⁴ (e não como tipicamente faz o Tribunal, analisando e aceitando ou recusando separadamente cada uma das justificações invocadas).

Especificamente quanto à justificação da repartição dos poderes tributários, o TJUE considerou que permitir a dedução de prejuízos de filiais estrangeiras no Estado da sociedade-mãe iria “conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutra Estado-Membro” o que “comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos”²²⁵. Além deste problema de as sociedades ganharem esta opção de escolher qual o Estado – da sociedade-mãe ou da filial

²²⁰Referindo como a exigência do Direito Europeu de estender determinadas vantagens fiscais pode pôr em causa a “equidade inter-jurisdicional” e o equilíbrio estabelecidos nas convenções de dupla tributação, ver VAN THIEL, 2008b: 339

²²¹Neste sentido, ver TERRA & WATTEL, 2012: 938; VAN THIEL, 2008b: 345

²²²Acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.47-50

²²³Mas com a importante formulação da designada “exceção *Marks & Spencer*” (p. 55 do acórdão) que afasta a admissibilidade da justificação

²²⁴Acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.51-59

²²⁵Ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.46.

– onde vai deduzir os prejuízos das filiais; também provavelmente existirá um de perigo de *estes prejuízos serem utilizados em ambos os Estados (dupla utilização de prejuízos)*. Optar pela dedução dos prejuízos no Estado da sociedade-mãe, não significa que tais prejuízos não sejam também tomados em consideração no Estado da filial – o problema desta opção *não é só um problema de risco de transferência de prejuízos*, mas *também um problema de risco de dupla utilização de prejuízos*²²⁶.

O outro problema desta opção pela dedução no Estado da sociedade-mãe é um problema de repartição equilibrada de poderes tributários: há uma dedução de prejuízos de uma filial estrangeira no Estado da sociedade-mãe, mas este Estado não tem, em regra, jurisdição fiscal (por força da repartição dos poderes tributários estabelecida entre esse Estado e o Estado da filial) sobre as filiais situadas em outros Estados Membros e consequentemente não tributa os rendimentos destas filiais (que são tributados no Estado da filial) – esta situação põe gravemente em causa a repartição equilibrada dos poderes tributários²²⁷.

²²⁶Para uma crítica à afirmação do TJUE, ver LANG, 2006a: 57. Este mesmo autor considera que a justificação da prevenção da dupla utilização de prejuízos não deveria ser admitida – se o TJUE admite que a dupla tributação ou mesmo a *dupla não tributação*, em princípio, não são contrárias ao Direito da União (por resultarem de uma *disparidade*), então a dupla utilização de prejuízos (que conduz a uma dupla não tributação) também deveria ser aceite pelo Direito da União – ver LANG, 2006a: 58. Contudo, temos que discordar deste autor – mesmo que uma dupla não tributação seja aceite pelo Direito da União, isto não deverá significar que os Estados Membros não possam evitar tal dupla não tributação e a dupla utilização de prejuízos – neste sentido, ver ARGINELLI, 2007: 99. Em certos casos, esta dupla utilização pode até resultar de comportamento abusivo por parte do contribuinte. Já VANISTENDAEL (2006a: 416) considera que a dupla utilização de prejuízos é um abuso do Direito Comunitário

²²⁷A introdução da nova justificação de repartição dos poderes tributários foi interpretada ainda como uma forma do TJUE conseguir ultrapassar a quase impossibilidade dos Estados Membros de justificar medidas fiscais restritivas com base na justificação de salvaguarda da coerência do sistema fiscal (justificação esta com pontos de contacto com a justificação da repartição dos poderes tributários), principalmente quando em acórdãos anteriores o TJUE não admitira normas fiscais que impedissem a dedução de prejuízos ou encargos de entidades estrangeiras – ver ARGINELLI, 2007: 97-98; ISENBAERT & VALJEMARK, 2006: 13-15. De facto, nas suas Conclusões no caso *Marks & Spencer*, parágrafos 72, 75-76 e 82, o Advogado-Geral MADURO analisou a justificação da coerência do sistema fiscal como justificação suscetível de justificar a medida fiscal britânica em causa no caso *Marks & Spencer*. Também é apontada a “substituição”, por parte do TJUE, da justificação assente no princípio da territorialidade fiscal (também analisada nas Conclusões do Advogado-Geral, p.58-64) pela justificação assente na repartição dos poderes tributários. Neste sentido, referindo a introdução da nova justificação como modo de substituir as justificações da coerência e do princípio da territorialidade, ver CFE TASK FORCE, 2007: 52-53; LANG, 2006a: 60. Ainda sobre a falta da análise da coerência do sistema fiscal neste acórdão, ver LANG, 2006b: 424-426. A título de exemplo para análises doutrinárias anteriores à decisão do TJUE no caso *Marks & Spencer*, onde autores analisam a aplicabilidade das justificações de coerência e de territorialidade fiscal neste caso, ver CORDEWENER, DAHLBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004b: 228-230; MARTIN, 2005: 61ss

Após o acórdão *Marks & Spencer*, a *justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários tornou-se uma das mais invocadas e das mais aceites justificações na jurisprudência do TJUE em matéria de fiscalidade direta*. O TJUE tratou de autonomizar esta justificação face às outras justificações, desenvolver o conteúdo da justificação e estender a justificação a medidas fiscais em outras áreas que não a dedução transfronteiriça de prejuízos.

No acórdão *Marks & Spencer* esta justificação foi tratada e aceite conjuntamente com duas outras justificações: a prevenção do risco de dupla utilização de prejuízos e a prevenção do risco de evasão fiscal²²⁸. Este tratamento conjunto das três justificações facilitou a admissibilidade da legislação britânica restritiva em causa²²⁹. Alguma doutrina²³⁰ e alguns Advogados-Gerais do TJUE²³¹ consideravam que a repartição dos poderes tributários não seria uma justificação aceite de forma isolada ou autónoma, só sendo suscetível de ser aceite conjuntamente com outra justificação.

Porém, a *evolução jurisprudencial levou à crescente autonomização da justificação*²³². Inicialmente, a justificação de repartição equilibrada dos poderes tributários foi aceite juntamente com uma outra justificação – ou a justificação da prevenção do risco de dupla utilização das perdas²³³ ou a justificação da prevenção do risco de evasão fiscal²³⁴.

²²⁸As três justificações foram também tratadas em conjunto (mas recusadas pelo TJUE) no ac. *Rewe* de 29.03.2007, C-347/04, p.41-52; no ac. *Papillon* de 27.11.2008, C-418/07, p.34-40. O TJUE afirma no acórdão *Jobra* de 04.12.2008, C-330/07, p.32 que: “o Tribunal de Justiça reconheceu na sua jurisprudência que, associado a outros elementos de justificação, pode considerar-se que a repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros pode constituir uma exigência legítima”

²²⁹Neste sentido, CFE TASK FORCE, 2007: 52-53. O tratamento conjunto das três justificações permitiu a admissibilidade destas justificações, que isoladamente não seriam suficientes para justificar a medida fiscal em causa – neste sentido, ISENBAERT & VALJEMARK, 2006: 13; LANG, 2006b: 426-427; VANISTENDAEL, 2006a: 416. Defendendo contudo que estas justificações não podem ocorrer simultaneamente, ver DOUMA & NAUMBURG, 2006: 433

²³⁰V.g. CFE TASK FORCE, 2008: 593; SEITZ, 2008: 68; VAN THIEL, 2008b: 346. Ao invés, considerando que o Tribunal deixou sempre em aberto a possibilidade de a justificação poder ser aceite de forma autónoma, ver LANG, 2009: 106-110

²³¹V.g. Conclusões do Advogado-Geral MADURO de 31.05.2006 no caso *Rewe*, C-347/04, p.32-34; Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT de 12.09.2006 no caso *Oy AA*, C-231/05, p.46-48

²³²Sobre a evolução jurisprudencial desta justificação e a sua crescente autonomização, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 311; HILLING, 2013: 294-298; LANG, 2014: 537-538; PEZZELLA, 2014: 72-74

²³³V.g. ac. *Lidl Belgium* de 15.05.2008, C-414/06, p.40-43

²³⁴V.g. ac. *Oy AA* de 18.07.2007, C-231/05, p.60 (onde o TJUE afastou a terceira justificação da prevenção da dupla utilização dos prejuízos, já que não estava em causa uma situação relativa à dedutibilidade de prejuízos); ac. *Glaxo Wellcome* de 17.09.2009, C-182/08, p.92 (onde as duas justificações permitiram julgar permitida uma discriminação); ac. *SGL* de 21.01.2010, C-311/08, p.57ss

Finalmente, no acórdão *X Holding*²³⁵ e acórdãos posteriores²³⁶, o *Tribunal aceita expressamente que a justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários pode ser autonomamente suscetível de justificar uma medida fiscal restritiva, sem necessidade de ser tratada conjuntamente com outra justificação*²³⁷ (sem prejuízo, das justificações poderem continuar a ser tratadas conjuntamente em alguns casos)²³⁸.

Quanto ao conteúdo da justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários, o TJUE tem determinado o que visa garantir concretamente esta justificação. O Tribunal também tem julgado que a justificação é suscetível de justificar medidas fiscais restritivas em outras matérias que não exclusivamente as medidas em matéria de dedução de prejuízos²³⁹.

A justificação visa permitir medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da União, que tenham como objetivo evitar comportamentos (abusivos²⁴⁰ ou não) suscetíveis de comprometer o direito dos Estados Membros de exercerem a sua competência fiscal (determinada através da repartição dos poderes tributários entre os Estados) em relação às

²³⁵Acórdão *X Holding*, citado nota 218, p.27ss (onde a legislação holandesa discriminatória foi aceite pelo TJUE graças a esta justificação). Considerando, todavia, que implicitamente a legislação holandesa também estava conexcionada a razões de prevenção de evasão fiscal, ver CERIONI, 2015: 270

²³⁶V.g. ac. *National Grid Indus* de 29.11.2011, C-371/10, p.45-49; ac. *Comissão/Alemanha* de 20.10.2011, C-284/09, p.75-83 (justificação recusada); ac. *Philips Electronic UK* de 06.09.2012, C-18/11, p.23-27 (onde o TJUE recusa esta justificação, autónoma ou conjuntamente com a justificação de prevenção da dupla utilização dos prejuízos); ac. *Beker* de 28.02.2013, C-168/11, p.54-62 (justificação recusada); ac. *K* de 07.11.2013, C-322/11, p.41-55 (justificação aceite, ao invés das justificações de prevenção de dupla utilização das perdas e de prevenção da evasão e fraude fiscal, que foram recusadas); ac. *DMC* de 23.01.2014, C-164/12, p.45ss (justificação aceite); ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.34-38 (justificação aceite, juntamente com as da coerência do sistema fiscal e da prevenção da evasão fiscal)

²³⁷Ainda sobre a autonomia da justificação, ver COHRS, 2013: 347; VANISTENDAEL, 2014: 130. Neste sentido, ver as Conclusões da Advogada-Geral KOKOTT de 19.04.2012 no caso *Philips Electronic UK*, C-18/11, p.42: “Resulta claramente do exposto que o elemento decisivo para uma justificação é o facto de se pretender prosseguir com um regime nacional o objetivo da preservação da repartição dos poderes fiscais. Tendo em conta esta situação, os objetivos de evitar a dupla utilização dos prejuízos e a evasão fiscal não constituem um fim em si mesmo, apenas assumindo importância na medida em que prosseguem a preservação da repartição do poder tributário dos Estados-Membros. Neste sentido, o Tribunal de Justiça, mais recentemente no acórdão *National Grid Indus*, apenas analisou e confirmou este motivo justificativo como tal, ou seja, sem recorrer aos aspetos relacionados com a necessidade de evitar a dupla utilização dos prejuízos ou a fuga fiscal”. No mesmo sentido, ver Conclusões do Advogado-Geral MENGOZZI de 21.03.2013, no caso *K*, C-322/11, p.27

²³⁸V.g. ac. *A* de 21.02.2013, C-123/11, p.40-55. Existe uma ligação estreita entre a justificação da salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários e a justificação da prevenção da evasão fiscal – neste sentido, ver DE BROE, 2013: 211; NEYT & PEETERS, 2014: 72

²³⁹Para uma síntese das matérias em que esta justificação está presente, ver SCHAPER, 2014: 223

²⁴⁰Se abusivos, então além desta justificação, poderá ser também invocada e eventualmente aceite a justificação de prevenção de evasão e fraude fiscal – ver nota 234

atividades realizadas nos seus territórios (sobre as quais cada Estado Membro, em princípio, exerce os seus poderes tributários)²⁴¹. Consequentemente, cada Estado Membro pode ter que restringir a aplicação das suas medidas fiscais somente às atividades económicas dos contribuintes estabelecidos no seu território²⁴².

Especificamente quanto à dedução de prejuízos, o TJUE afirma que “conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-membro do seu estabelecimento ou noutra Estado-membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-membro, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos”²⁴³. A justificação permite medidas fiscais restritivas que evitem que os contribuintes possam optar pelo Estado em que, consoante o que lhe seja mais conveniente, irá deduzir os prejuízos da sua filial – o que prejudica o Estado da sociedade-mãe que terá que deduzir prejuízos relativos a atividades estrangeiras sobre as quais não têm poderes de tributação ou que pode mesmo prejudicar o Estado da filial que pode perder os seus direitos de tributação sobre os rendimentos da filial a favor do Estado da sociedade-mãe²⁴⁴.

O Tribunal, em acórdãos mais recentes, utiliza a *conceito de simetria* e afirma que a *justificação visa salvaguardar a simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução das perdas*²⁴⁵, garantindo que o Estado Membro só deduza as perdas

²⁴¹V.g. ac. *Rewe*, citado nota 228, p.42; ac. *Oy AA*, citado nota 234, p.54; ac. *Amurta* de 08.11.2007, C-379/05, p.58; ac. *Aberdeen* de 18.06.2009, C-303/07, p.66; ac. *Glaxo Wellcome*, citado nota 234, p.82; ac. *SGL* de 21.01.2010, C-311/08, p.60; ac. *National Grid Indus*, citado nota 236, p.46; ac. *Comissão/Bélgica* de 25.10.2012, C-387/11, p.75; ac. *A* de 21.02.2013, C-123/11, p.41

²⁴²V.g. ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215; ac. *Oy AA*, citado nota 234, p.54; ac. *Lidl Belgium*, citado nota 233, p.31; ac. *SGL*, citado nota 241, p.61; ac. *A*, citado nota 241, p.42; ac. *K*, citado nota 236, p.50; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 236, p.34

²⁴³V.g. ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.46; ac. *Rewe*, citado nota 228, p.42; ac. *Oy AA*, citado nota 234, p.55; ac. *Lidl Belgium*, citado nota 233, p.32; ac. *SGL*, citado nota 241, p.62; ac. *A*, citado nota 241, p.43. Mas o Tribunal considera também que esta justificação não pode ser invocada para recusar sistematicamente a concessão de todos os benefícios fiscais a uma sociedade filial residente, pela razão dos rendimentos da sociedade-mãe, com sede noutra Estado Membro, não serem tributáveis no primeiro Estado Membro – neste sentido, v.g. ac. *Oy AA*, citado nota 234, p.53; ou para recusar sistematicamente a concessão de benefício fiscal a uma sociedade-mãe residente, alegando que esta desenvolveu uma actividade económica transnacional que não está imediatamente vocacionada para gerar receitas fiscais nesse Estado – neste sentido, ver ac. *Rewe*, citado nota 228, p.43; ver ainda HILLING, 2013: 299. Porém, há quem considere que o TJUE não deveria assumir automaticamente que a dedutibilidade de prejuízos estrangeiros irá provocar a redução da base tributável de um Estado com o aumento correspondente da base tributável doutro Estado, podendo a base tributável do Estado onde se gera o prejuízo não ser afetada pelo facto desse mesmo prejuízo ser considerado noutra Estado – ver DOUMA & NAUMBURG, 2006: 432; LANG, 2006a: 57

²⁴⁴Neste último sentido, ver v.g. *Oy AA*, citado nota 234, p.56

²⁴⁵V.g. ac. *Lidl Belgium*, citado nota 233, p.33; ac. *Philips Electronic UK*, citado nota 236, p.24; ac. *Argenta*, citado nota 178, p.54; ac. *K*, citado nota 236, p.51; ac. *Nordea Bank Danmark* de 17.07.2014, C-48/13, p.32-33; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 236, p.35. Sobre a importância da necessidade de garantir esta

de uma sociedade, se os lucros de tal sociedade também estiverem sujeitos aos poderes de tributação desse Estado Membro.

O Tribunal tem afirmado que esta justificação traduz-se na *aplicação do princípio da territorialidade fiscal associado a um elemento temporal*²⁴⁶. Esta conexão entre a justificação e o princípio está presente em casos relativos a impostos de saída e traduz a ideia de que *o rendimento auferido no território num Estado Membro é tributável, em princípio, por este Estado Membro, mesmo que entretanto o contribuinte tenha transferido a sua residência para outro Estado Membro*²⁴⁷. Por exemplo: se as mais-valias latentes forem auferidas no território de um Estado Membro, mas a sua realização só ocorre posteriormente à transferência da residência do contribuinte para outro Estado Membro, o primeiro Estado Membro tem o direito de assegurar que tais mais-valias realizadas continuam a estar sujeitas aos seus poderes de tributação.

Esta justificação não é exclusivamente invocada e aceite em matéria de dedução transfronteiriça de prejuízos. Já foram admitidas medidas fiscais restritivas justificadas com base nesta justificação em outras matérias: depreciação de participações sociais devida na distribuição de dividendos²⁴⁸; transferência dos lucros sob a forma de suprimentos²⁴⁹; regime de integração fiscal²⁵⁰; tributação de saída²⁵¹.

simetria para efeitos da salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários e da luta contra a evasão fiscal, ver CERIONI, 2015: 269. Ainda sobre a simetria entre prejuízos e lucros, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 309

²⁴⁶V.g. ac. N de 07.09.2006, C-470/04, p.46; ac. *National Grid Indus*, citado nota 236, p.46; ac. *Verder LabTec* de 21.05.2015, C-657/13, p.43. Ver IGLESIAS CASAS, 2015: 143; KEMMEREN, 2008: 132; SCHAPER, 2014: 223-224. Contudo, mesmo existindo esta correlação entre justificação e princípio, a justificação assente no princípio da territorialidade fiscal é distinta da justificação assente na repartição dos poderes tributários, algo já claro no acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.39-40 e 45-46 – sobre esta distinção, ver NEYT & PEETERS, 2014: 70-71

²⁴⁷Nas palavras da Advogada-Geral KOKOTT: “No que diz respeito à tributação, as regulamentações neerlandesas estabelecem portanto uma ligação com um elemento territorial e conjugam-no com uma componente temporal, mais concretamente a permanência no território nacional durante o período em que o lucro tributável foi criado. Mesmo que o imposto apenas seja exigível quando o contribuinte já não estiver estabelecido nos Países Baixos, as regras relativas à tributação da transferência de residência podem, por conseguinte, ser conciliadas com o princípio da territorialidade” – Conclusões da Advogada-Geral de 30.03.2006, no caso N, C-470/04, p.97

²⁴⁸Ac. *Glaxo Wellcome*, citado nota 234, p.82ss, onde o TJUE aceitou, por força desta justificação, uma medida fiscal alemã discriminatória que visava garantir que a Alemanha não renunciaria ao seu legítimo direito de tributar o lucro gerado por um atividade gerada no seu território (p.83-87)

²⁴⁹Ac. *SGL*, citado nota 241, p. 63ss, onde o TJUE considerou como justificada, através das justificações de repartição dos poderes tributários e da prevenção contra a evasão fiscal, uma medida discriminatória que previa a tributação dos suprimentos só para as situações em tais suprimentos sejam transferidos a título excecional ou gratuito por uma sociedade residente a uma sociedade não residente

A justificação da salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários traduz assim a *necessidade de prevenir a transferência das bases tributárias de uma jurisdição fiscal para outra jurisdição fiscal*²⁵². É correta a *constatação de que esta justificação não deixa de conter em si preocupações de proteção das receitas fiscais* – no fundo, ao salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários e os direitos de tributação dos Estados Membros, também se salvaguarda as receitas fiscais desses Estados²⁵³, p.e.

²⁵⁰Ac. *X Holding*, citado nota 218, p.27ss., onde o TJUE aceitou uma medida fiscal discriminatória que impedia a constituição de uma entidade fiscal única entre sociedades-mãe residentes e as suas filiais não residente, porque tal discriminação era justificável pela necessidade de garantir a repartição equilibrada dos poderes tributários e impedir que a sociedade-mãe pudesse escolher livremente o Estado Membro onde imputaria as perdas das filiais não-residentes

²⁵¹Ac. *National Grid Indus*, citado nota 236, p.45-64. O TJUE considerou que a *exigência de determinação definitiva do montante do imposto* no momento da transferência da sede de direção efetiva da sociedade de um Estado Membro para outro Estado Membro, era uma exigência justificada pela necessidade de garantir que o Estado Membro de saída possa assegurar o exercício da sua legítima competência fiscal quanto à tributação das mais-valias latentes que surgiram no seu território. Todavia, no mesmo acórdão, o TJUE recusou como justificada a legislação que exigia a *tributação imediata* do mesmo imposto sobre as mais-valias latentes aquando o momento da transferência da sede de direção efetiva da sociedade para outro Estado Membro, por considerar que esta legislação era desproporcional e que a sociedade deveria ter o direito de optar pelo diferimento do pagamento desse imposto (p.65-85). No mesmo sentido, ver ac. *DMC*, citado nota 236, p.60-69; ac. *Verder LabTec*, citado nota 246, p.41-53. Em geral sobre a tributação de saída, ver RIBES RIBES, 2014; SANCHES, 2006: 327ss; TERRA & WATTEL, 2012: 955-956; VON BROCKE & MÜLLER, 2013: 299-300; XAVIER, 2014: 398ss. Sobre a jurisprudência do TJUE nesta matéria, ver BATISTA DE OLIVEIRA, 2015: 159ss; IGLESIAS CASAIS, 2015: 131ss; DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, 2014: 9-12; FÜHRICH, 2008: 10ss; GOUTHÈRE, 2012: 43-44; TERRA & WATTEL, 2012: 955ss; VAN DEN BROEK & MEUSSEN, 2012: 190ss. Com especial enfoque nos acórdãos *National Grid Indus* e *DMC*, ver SENDETSKA, 2014: 230ss; VILÁGI, 2012: 346ss. Especificamente sobre um acórdão do TJUE nesta matéria: sobre o ac. *N*, ver ZUIDENDORP, 2007: 5ss; sobre o ac. *Comissão/Dinamarca*, C-261/11, ver TELL, 2014: 47ss. Sobre as justificações invocadas em casos de tributação de saída, principalmente as de prevenção contra a evasão fiscal e de salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários, ver IGLESIAS CASAIS, 2015: 141ss. Para a compatibilidade das legislações de tributação de saída em alguns Estados Membros (como Portugal) com o Direito da União, ver PÖTGENS & OUTROS, 2016: 40ss

²⁵²BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 309; HILLING, 2013: 300. DE LA MOTTE (2015: 1081) considera que esta justificação tem uma “função corretiva” de “proteção da integridade dos sistemas fiscais nacionais” face à integração destes sistemas num contexto de mercado interno e que a justificação foi criada de forma a “restaurar o equilíbrio entre a necessidade de respeitar as liberdades europeias e a soberania fiscal dos Estados-Membros”. TERRA & WATTEL (2012: 936-937) referem que esta justificação visa proteger o Estado da fonte da erosão da sua base tributária, garante a coerência do sistema fiscal, impede comportamentos abusivos dos contribuintes e assegura o princípio da territorialidade fiscal. KEMMEREN (2009: 4) aponta para a concorrência injusta que resulta de um contribuinte poder apresentar num Estado Membro um “rendimento negativo” (p.e. perdas), sem a correspondente obrigação de pagar imposto sobre os rendimentos positivos que aufere (tributados noutro Estado Membro) – o contribuinte tem vantagens fiscais no primeiro Estado Membro, sem estar sujeito à sua tributação, ao invés dos contribuintes em situações puramente internas que, mesmo beneficiando dessas vantagens fiscais, estão também sujeitos à tributação dos seus rendimentos (positivos) neste Estado Membro, i.e. aquele contribuinte tem uma *vantagem concorrencial fiscal neste Estado Membro* face a estes contribuintes

²⁵³O que não é exclusivo desta justificação – a mesma preocupação não deixa de estar presente nas medidas fiscais restritivas justificadas com base na prevenção da evasão e fraude fiscal ou com base na salvaguarda da coerência do sistema fiscal. Apontando para esta presença da proteção das receitas fiscais, ver ARGINELLI,

impedindo que um Estado Membro tenha que realizar, na matéria coletável de um residente seu, a dedução fiscal de prejuízos provindos de território de outros Estados Membros (sejam prejuízos relativos a filiais ou estabelecimentos estáveis estrangeiros, seja de prejuízos relativos a imóveis situados em território de outro Estado²⁵⁴); ou aceitando a tributação das mais-valias latentes cuja realização ocorra posteriormente ao momento da transferência da residência ou sede do contribuinte. Contudo, é sempre de lembrar que o simples facto de existir o perigo de redução da receita fiscal, não é, por si, capaz de justificar medidas fiscais restritivas.

3. A exceção *Marks & Spencer*

3.1. A origem da exceção – análise crítica

No acórdão *Marks & Spencer*, o TJUE determinou, *quanto à dedução de prejuízos*²⁵⁵, *que, em princípio, não será proibida uma legislação nacional que impeça a dedução de*

2007: 101; CERIONI, 2015: 270; ISENBAERT, 2009: 275; LANG, 2006a: 67; NEYT & PEETERS, 2014: 71; RONFELDT, 2009: 48; VAN THIEL, 2008b: 339

²⁵⁴Para esta última situação, ver ac. *K*, citado nota 236. Interessante é o anterior acórdão *Renneberg* de 16.10.2008, C-527/06, onde o TJUE julgou proibida uma legislação holandesa, nos termos da qual um cidadão comunitário, não residente no Estado Membro onde auferia os rendimentos que constituíam a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis, não podia, para efeitos da determinação da matéria colectável dos referidos rendimentos nesse Estado Membro, invocar rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação situada noutro Estado Membro, de que era proprietário, enquanto que um residente do primeiro Estado Membro podia invocar esses rendimentos negativos para a determinação da matéria colectável dos seus rendimentos. Em primeiro lugar, é de notar que o TJUE aplica aqui a designada *doutrina Schumacker* (que face às deduções pessoais e familiares, determina que, excepcionalmente, o Estado de emprego de um sujeito terá que realizar estas deduções, quando o sujeito aufera a totalidade ou quase totalidade dos seus rendimentos nesse Estado e não auferia rendimentos suficientes no Estado da residência que permitam a realização dessas deduções neste mesmo Estado); em segundo lugar, é questionável se os rendimentos negativos relativos a uma casa de habitação podem ser caracterizados como tendo natureza “pessoal e familiar”; e em terceiro lugar, face à justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários (e da coerência do sistema fiscal), é bastante criticável que um Estado (o de emprego) que não tributa os rendimentos (positivos) de um imóvel situado em território de outro Estado Membo (regra típica do Direito Fiscal Internacional), acabe por ter que realizar as deduções de rendimentos negativos relativos a esses mesmos imóveis. Parece-nos que no caso *Renneberg*, o TJUE optou por fazer prevalecer a sua doutrina *Schumacker* face à necessidade de garantir a simetria entre a tributação e a dedução. Defendendo a admissibilidade da legislação holandesa durante a pendência do caso, ver KEMMEREN, 2009: 4ss. Criticando o acórdão *Renneberg*, considerando ser um caso de disparidade, ver TERRA & WATTEL, 2012: 101-104. Criticando também este acórdão, ver MEUSSEN, 2009a: 185ss; WATTEL, 2015: 551

²⁵⁵Em geral, sobre os regimes de tratamento transfronteiriço de prejuízos nas legislações nacionais e nas convenções fiscais, ver CORDEWENER, DAHLERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004a: 135ss. Na prática internacional, o regime mais utilizado é o regime de dedução de prejuízos restrito para os prejuízos de sociedades estabelecidas no território do mesmo Estado – ver COHRS, 2013: 345; CORDEWENER, DAHLERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004a: 137; PINETZ & SPIES, 2015: 309. *É o regime mais utilizado face aos prejuízos de subsidiárias, por estas serem entidades legalmente distintas das suas sociedades-mães. Ao invés, nos estabelecimentos estáveis, que não são entidades legalmente distintas das sociedades que os constituem, os seus rendimentos e perdas poderão ser inseridos na matéria coletável das sociedades, mesmo que tais estabelecimentos estejam estabelecidos em Estado distinto do Estado onde estão estabelecidas estas*

*prejuízos no lucro tributável de uma sociedade-mãe estabelecida num Estado Membro, quando esses prejuízos provenham de filiais estabelecidas noutra Estado Membro*²⁵⁶. Esta legislação discriminatória²⁵⁷, que discriminava entre prejuízos de filiais residentes num Estado Membro (que eram deduzíveis no lucro tributável da sociedade-mãe também residente neste Estado Membro) e prejuízos de filiais residentes noutra Estado Membro (não deduzíveis no lucro tributável da sociedade-mãe), era, para o TJUE, justificável com base na necessidade de garantir a repartição equilibrada dos poderes tributários²⁵⁸.

Contudo, o TJUE, no mesmo acórdão *Marks & Spencer*, estabeleceu uma exceção²⁵⁹: esta medida discriminatória não seria admitida, quando se excluía esta possibilidade de dedução de prejuízos de filiais não residentes nos casos em que: “a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores, eventualmente através da transferência desses prejuízos para um terceiro ou da imputação dos referidos prejuízos nos lucros obtidos pela filial no decurso de exercícios anteriores” e “não haja possibilidade de dedução dos prejuízos da filial estrangeira no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro”²⁶⁰. Esta exceção passou a ser designada pela doutrina como “exceção *Marks &*

sociedades (*regime de consolidação*), sendo previstos mecanismos para eliminar a dupla tributação nestas situações – sobre a distinção entre o típico tratamento de prejuízos das subsidiárias e o típico tratamento de prejuízos de estabelecimentos estáveis, ver TERRA & WATTEL, 2012: 1020-1022. Contudo, nada impede que os Estados optem por aplicar aos estabelecimentos estáveis não residentes um regime que não permita a dedução dos prejuízos destes estabelecimentos na matéria coletável da sociedade residente (*regime de isenção*). Sobre os dois regimes de tributação de estabelecimento estáveis não-residentes – o “regime de consolidação” e o “regime de isenção” – e a jurisprudência do TJUE nesta matéria, ver GARBARINO, 2014: 18-20. Sobre os diferentes regimes de tributação de grupos de sociedades adotados pelos Estados Membros, ver PRINCEN & GÉRARD, 2008

²⁵⁶A decisão do TJUE foi quase totalmente oposta à proposta de decisão do Advogado-Geral MADURO, que nas suas Conclusões de 07.04.2005 defendeu como regra a não admissibilidade da discriminação em causa, exceto se for demonstrada que os prejuízos das filiais residentes noutra Estado Membro já foram objeto de um “tratamento fiscal equivalente” neste outro Estado Membro – sobre as Conclusões do Advogado-Geral, ver CFE TASK FORCE, 2005: 507-508; LANG, 2004: 95ss; MEUSSEN, 2005b: 282ss

²⁵⁷O TJUE opta pela utilização do termo “restrição” – sobre esta utilização, ver ISENBAERT & VALJEMARK, 2006:12 (que consideram que análise da comparabilidade feita pelo TJUE não foi a adequada); O’SHEA, 2006: 71-76

²⁵⁸Conjuntamente com as justificações de prevenção de dupla utilização de prejuízos e/ou de prevenção de evasão fiscal

²⁵⁹Ou melhor, *uma exceção à exceção*, já que a permissão de uma medida discriminatória, é ela própria uma exceção à regra de que não são admissíveis discriminações que criem obstáculos às liberdades de circulação da União

²⁶⁰Ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.55. Para o TJUE, nestes casos a medida restritiva ultrapassa o que é necessário para atingir os objetivos prosseguidos, sendo uma medida desproporcional e proibida

Spencer” e tornou-se numa das mais discutidas e criticadas regras jurisprudenciais desenvolvidas pelo TJUE em matéria de fiscalidade direta²⁶¹.

O TJUE determinou que o Estado Membro da sociedade-mãe terá que realizar as deduções dos prejuízos de filial não-residente desta sociedade, quando estes prejuízos não possam ser deduzidos no Estado Membro onde está estabelecida esta filial (os designados *prejuízos finais ou definitivos*)²⁶² - a exceção assenta assim num teste ou exame da impossibilidade da dedutibilidade dos prejuízos no Estado Membro da filial²⁶³. Todavia, o Tribunal ainda estabeleceu que a exceção *Marks & Spencer* não deve impedir a aplicação de normas restritivas que excluam a atribuição de benefícios fiscais (p.e. deduções) em casos em que o contribuinte recorra a *expedientes puramente artificiais* (p.e. recorra a estes expedientes para conseguir a dedução dos prejuízos no Estado Membro da sociedade-mãe)²⁶⁴.

²⁶¹Porém, anteriormente ao caso *Marks & Spencer*, o TJUE proibira a discriminação na dedutibilidade de deduções ou encargos relativos a filiais estrangeiras – exemplo do ac. *Bosal* de 18.09.2003, C-168/01 – sobre este acórdão, ver GARBARINO, 2014: 22-23; TERRA & WATTEL, 2012: 626-629; sobre acórdãos anteriores ao *Marks & Spencer* e relevantes em matéria de tratamento de prejuízos em situações transfronteiriças, ver CORDEWENER, DAHLBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004b: 218ss; LANG, 2014: 530; WIMPISSINGER, 2008: 175-176; ZANOTTI, 2004: 499-500. No caso *Bosal* o TJUE proibiu a discriminação; ao invés, no caso *Marks & Spencer* e posteriores casos, o TJUE permitiu, como regra, a discriminação – sobre esta diferença de decisões, ver TERRA & WATTEL, 2012: 630-631. Noutro acórdão anterior ao *Marks & Spencer*, o acórdão *AMID* de 14.12.2000, C-141/99, o TJUE também decidiu pela inadmissibilidade de uma legislação discriminatória que não permitia a dedução, num Estado Membro, de prejuízos de estabelecimentos estáveis residentes noutro Estado Membro. Sobre comentários durante a pendência do caso *Marks & Spencer*, CORDEWENER, DAHLBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004b: 226-233; MARTIN, 2005: 61ss; MEUSSEN, 2005a: 160ss. Especificamente sobre o acórdão *Marks & Spencer* e a exceção aí introduzida, ver v.g. DOUMA & NAUMBURG, 2006: 431ss; ISENBAERT & VALJEMARK, 2006: 10ss; LANG, 2006a: 54ss; LANG, 2006b: 421ss; O’SHEA, 2006: 66ss; SAÏAC, 2007: 550ss; SCHEUNEMANN, 2006: 54ss; VANISTENDAEL, 2006a: 413ss. Em geral sobre a jurisprudência do TJUE relativa à exceção *Marks & Spencer* ao longo dos anos, ver v.g. BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 306ss; LANG, 2014: 530ss; RONFELDT, 2013a: 364ss; RONFELDT, 2015: 688ss; TERRA & WATTEL, 2012: 1027ss; VANISTENDAEL, 2014: 129-131; WATTEL, 2015: 548ss. Também sobre a jurisprudência do TJUE em matéria de tratamento de prejuízos nas situações de transferência de residência de sociedades, ver RIVOLTA, 2010a: 26ss; RIVOLTA, 2010b: 66ss

²⁶²Impossibilidade de deduzir os prejuízos, seja no exercício fiscal relativo ao pedido de dedução, seja em exercícios fiscais anteriores ou posteriores. A impossibilidade só existe se não existir transferência desses prejuízos para terceiros ou se, existindo esta transferência, os terceiros também não estarem possibilitados de realizar a dedução. Cabe à sociedade demonstrar a existência dessa impossibilidade – p.56 do ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215; p.27 do ac. *Comissão/Reino Unido* de 03.02.2014, C-172/13; p. 53 do ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 236

²⁶³Há autores que designam este teste como “no possibility test” – ver LEICH & CLOER, 2015: 448; PINETZ & SPIES, 2015: 309

²⁶⁴Acórdão *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.57. Sobre esta exceção à exceção *Marks & Spencer*, que visa evitar que a exceção *Marks & Spencer* seja utilizada através de comportamentos abusivos por parte das sociedades, ver LANG, 2006a: 65-66. Exemplo de uma sociedade-mãe que liquida a sua subsidiária estrangeira para única e exclusivamente garantir a impossibilidade da dedução dos prejuízos dessa subsidiária no Estado Membro onde está estabelecida, e consequentemente permitir a aplicação da exceção *Marks & Spencer* e conseguir a dedução dos prejuízos no Estado Membro onde a sociedade está estabelecida

O acórdão *Marks & Spencer* foi objeto de várias críticas, principalmente por causa da formulação da exceção *Marks & Spencer*²⁶⁵.

O grande problema da exceção é a violação clara da repartição equilibrada dos poderes tributários, ao estabelecer que um Estado, o da sociedade-mãe, fica obrigado a deduzir prejuízos de uma filial sobre a qual não tem quaisquer poderes de tributação (poderes que pertencem ao Estado da filial) e conseqüentemente não poderá tributar os lucros desta filial²⁶⁶. O TJUE poderia ter posto a hipótese de aplicação do *regime de recaptura (método de dedução/reintegração)* para os prejuízos definitivos de uma subsidiária estrangeira, regime previsto na legislação britânica em relação aos prejuízos de estabelecimentos estáveis estrangeiros de sociedades-mãe residentes no Reino Unido, i.e. a sociedade-mãe britânica deduzia imediatamente os prejuízos definitivos da subsidiária estrangeira, mas posteriormente o Reino Unido recapturava e tributava os lucros futuros desta subsidiária (compensando assim a dedução anteriormente realizada dos prejuízos). A extensão do regime de recaptura às subsidiárias seria muito mais coerente e razoável para o Estado da sociedade-mãe do que a sua pura e simples obrigação de dedução dos prejuízos definitivos sem a correspondente faculdade de tributar os potenciais lucros futuros destas subsidiárias estrangeiras²⁶⁷.

²⁶⁵Chegando a existir o receio (que não veio a concretizar-se) dos Estados Membros preferirem eliminar totalmente os regimes de dedutibilidade dos prejuízos no grupo de sociedades, de forma a evitar as perdas de receitas fiscais que resultariam da aplicação da exceção *Marks & Spencer* – sobre este receio, ver v.g. SMIT, 2006a: 411. Para algumas das muitas críticas e questões suscitadas pelo acórdão e pela exceção, ver LANG, 2014: 530-531

²⁶⁶Considerando que a decisão do TJUE viola excessivamente a soberania dos Estados Membros, ao exigir a dedução de prejuízos relativos a contribuintes não residentes sobre os quais um Estado optou por não ter poderes de tributação, ver WEBER, 2006: 596 e 615. A exceção *Marks & Spencer* poderá não ser a única regra jurisprudencial formulada pelo TJUE que põe em causa a repartição dos poderes tributários. Esta mesma repartição é posta em causa na *doutrina Schumacker*, mas com uma diferença que não deverá ser ignorada: na *doutrina Schumacker*, o Estado que fica obrigado, excepcionalmente, a realizar as deduções pessoais e familiares (que no Direito Fiscal Internacional, são em regra deduzidas no Estado de residência) é o Estado de emprego onde o contribuinte (não-residente neste Estado) auferiu a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, rendimentos estes que são tributados neste mesmo Estado – i.e. o Estado de emprego realiza as deduções a favor do contribuinte, *mas também tributa os rendimentos desse mesmo contribuinte*. Sobre a relação entre a exceção *Marks & Spencer*, a *doutrina Schumacker* e o acórdão *Rennenberg* (sobre este acórdão, ver nota 254), ver BOULOGNE & SLAVNIC, 2012: 486-487

²⁶⁷Sobre esta possibilidade de extensão do regime de recaptura no caso *Marks & Spencer*, ver ARGINELLI, 2007: 98 e 100; LANG, 2005: 97-98; LANG, 2006a: 61; LANG, 2006b: 427; WIMPISSINGER, 2008: 174. Atenção que o TJUE optou, como em regra faz na sua jurisprudência, por não considerar a comparabilidade entre o regime britânico em relação às subsidiárias estrangeiras e o regime britânico em relação aos estabelecimentos estáveis estrangeiros (a análise da designada “discriminação horizontal”), mas sim a comparabilidade entre o regime aplicado às subsidiárias domésticas e o regime aplicado às subsidiárias estrangeiras, o que pode explicar, em parte, a falta de referência à susceptibilidade de estender o regime de

3.2. Exceção *Marks & Spencer* após o acórdão *Marks & Spencer* – desenvolvimentos, incoerências e lacunas

A exceção *Marks & Spencer* é novamente referida em alguns acórdãos do TJUE posteriores ao acórdão *Marks & Spencer*²⁶⁸.

No acórdão *Deutsche Schell*²⁶⁹ o TJUE considerou que o Estado da sociedade (Alemanha) deveria deduzir as perdas cambiais (definitivas por força do repatriamento da dotação de capital) de um estabelecimento estável situado noutro Estado Membro (Itália)²⁷⁰, sendo o primeiro acórdão onde aplica implicitamente a exceção a casos de estabelecimentos estáveis²⁷¹.

No acórdão *Lidl Belgium*²⁷², a exceção não foi aplicada porque o estabelecimento estável estabelecido no Luxemburgo poderia deduzir os seus prejuízos em exercícios fiscais futuros e como tal não eram prejuízos definitivos que necessitassem de ser deduzidos no Estado da sociedade desse estabelecimento (Alemanha)²⁷³.

recaptura aplicado aos estabelecimentos estáveis estrangeiros às subsidiárias estrangeiras – sobre esta questão, ver CORDEWENER, DALHBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004b: 230-232; LANG, 2006a: 55-56; LANG, 2006b: 422-424; ZANOTTI, 2004: 500. O Advogado-Geral Maduro analisou a questão da discriminação horizontal neste caso, concluindo pela inexistência de tal discriminação entre estabelecimentos e subsidiárias, por considerar que as situações não eram comparáveis (p.42-50 das suas Conclusões)

²⁶⁸Também de referir o ac. *Oy AA*, citado nota 234, onde o TJUE admitiu como justificada uma medida que não permitia a dedução, na matéria coletável de uma filial, de transferências financeiras entre sociedade-mãe e sua filial, quando sociedade-mãe se situe num Estado Membro distinto da filial (uma situação inversa à do caso *Marks & Spencer*). Sobre este acórdão, ver HELMINEN, 2007: 490ss; apontando a inconsistência do TJUE quanto à não aplicação da exceção neste acórdão, ver WIMPISSINGER, 2008: 174. Não estava em causa a dedução de prejuízos, mas não é de todo impossível admitir a aplicação da exceção *Marks & Spencer* aos casos de impossibilidade de dedução da transferência financeira

²⁶⁹Acórdão de 28.02.2008, C-293/06, p.35ss. O TJUE não se refere expressamente à exceção *Marks & Spencer*, mas a lógica da exceção está presente neste caso (p.44) – neste sentido, ver KEMMEREN, 2008: 134

²⁷⁰Estabelecimento estável, que por força da convenção de dupla tributação entre Alemanha e Itália, estava sujeito à jurisdição fiscal italiana

²⁷¹Sobre este acórdão, ver GARBARINO, 2014: 19; LANG, 2014: 534; RIVOLTA, 2010b: 71-72

²⁷²Acórdão de 15.05.2008, C-414/06, p.47. Para a doutrina é o primeiro caso expresso onde o TJUE suscita a possibilidade de ser aplicável a exceção aos casos relativos a estabelecimentos estáveis – ver LANG, 2014: 531-532; PINETZ & SPIES, 2015: 309. Neste caso, a Advogada-Geral SHARSPTON nas suas Conclusões de 14.02.2008, considera como medida menos restritiva, a aplicação de um regime de recaptura no Estado da sociedade relativamente aos prejuízos do estabelecimento estável estrangeiro, criticando a formulação da exceção *Marks & Spencer* (p.23-25). Sobre este acórdão, considerando que o TJUE identifica erradamente a existência de uma discriminação, ver MEUSSEN, 2008: 234-235; TERRA & WATTEL, 2012: 1034-1035. Ver ainda, CFE TASK FORCE, 2008: 590ss; WIMPISSINGER, 2008: 173ss

²⁷³Ac. *Lidl Belgium*, citado nota 272, p.49

No acórdão *X Holding*²⁷⁴, o TJUE considerou justificável, por força da necessidade de preservar a repartição dos poderes tributários, uma legislação nacional que limitava a constituição de uma entidade fiscal única entre a sociedade-mãe e as filiais residentes no mesmo Estado e que excluía desta entidade fiscal, as filiais não residentes cujos lucros não estejam sujeitos à lei fiscal desse Estado. Contudo, o TJUE não suscitou a possibilidade de ser aplicável a exceção *Marks & Spencer* em relação aos prejuízos definitivos dessas filiais não residentes²⁷⁵.

No acórdão *A*, o TJUE suscitou a questão da aplicação da exceção *Marks & Spencer* no caso de *fusão* entre uma sociedade-mãe finlandesa e a sua subsidiária sueca. Novamente, a exceção não foi efetivamente aplicável porque os prejuízos da subsidiária sueca podiam ser deduzidos no Estado dessa subsidiária²⁷⁶.

São poucos os acórdãos, posteriores ao acórdão *Marks & Spencer*, onde a exceção é suscitada e em nenhum caso a exceção é expressamente aplicada²⁷⁷. Além disto, existem uma série de questões e problemas relativos à exceção: alguns problemas foram solucionados pelo TJUE (não sem críticas por parte da doutrina), outros ficaram até hoje sem uma resposta clara e segura e alguns novos problemas foram entretanto criados.

O primeiro problema prende-se com *a questão de saber o que é um prejuízo definitivo*, i.e. que situações de impossibilidade de dedução de prejuízos noutra Estado Membro podem exigir a aplicação da exceção. Esta classificação de uma perda como definitiva e da

²⁷⁴Acórdão de 25.02.2010, C-337/08

²⁷⁵Contudo, pode-se compreender a falta de análise de exceção neste caso – o problema não estava na questão da dedutibilidade de prejuízos (tipicamente onde se aplica a exceção), mas na questão de aplicação de um regime de consolidação fiscal, que envolve prejuízos, mas também *lucros* de um grupo de sociedade. Assim, é algo exagerada a afirmação da Advogada-Geral KOKOTT nas suas Conclusões de 19.07.2012 no caso *A*, C-123/11, p.52-53, de que no acórdão *X Holding* o TJUE não aplicara a exceção pelo facto da medida em causa ser justificável só pela necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários e que implicitamente o Tribunal, por força da evolução da sua jurisprudência (que autonomizara esta justificação), tinha abandonado a exceção *Marks & Spencer* – sobre o erro na afirmação da Advogada-Geral, ver LANG, 2014: 534-535. Para uma forte crítica ao acórdão *X Holding*, ver CFE, 2011: 150-152; VAN THIEL & VASCEGA, 2010: 334ss

²⁷⁶Acórdão de 21.02.2013, C-123/11, p.49ss. Nos termos da legislação sueca, os prejuízos poderiam ser deduzidos em exercícios fiscais futuros. O TJUE remeteu para o órgão jurisdicional de reenvio a determinação concreta de se a sociedade-mãe finlandesa consegue provar efetivamente que a sua subsidiária esgotou a possibilidade de deduzir os seus prejuízos na Suécia (p. 54). Sobre esta decisão, ver COHRS, 2013: 345ss; LANG, 2014: 532-533; RONDFELDT, 2014: 692-695

²⁷⁷A exceção pode estar implicitamente presente no raciocínio da decisão do TJUE no acórdão *Deutsche Schell*, onde o TJUE julgou inadmissível a medida fiscal em causa

existência de uma impossibilidade de dedução, dependerá bastante da legislação nacional de cada Estado Membro quanto à dedutibilidade de prejuízos²⁷⁸.

Doutrinalmente é discutido se os prejuízos definitivos resultam de *uma impossibilidade factual de dedução* no Estado da subsidiária ou estabelecimento estável (p.e. quando a subsidiária é liquidada e a sua atividade é terminada²⁷⁹) ou resultam simplesmente de uma *impossibilidade legal de dedução* nesse Estado (p.e. bastando que o prazo para dedução dos prejuízos tenha-se esgotado no Estado da subsidiária²⁸⁰). O TJUE, no acórdão *Marks e Spencer*, não é claro quanto à impossibilidade exigida²⁸¹.

Na doutrina, há diferentes tomadas de posição, mas com *uma maior inclinação dos autores para restrição da aplicação da exceção aos casos de impossibilidade factual*²⁸². Na jurisprudência dos tribunais nacionais parece existir também uma maior inclinação para a impossibilidade factual²⁸³.

Só no acórdão *K*²⁸⁴ (relativo à dedução de perdas resultantes da alienação de um imóvel situado noutro Estado Membro) é que o TJUE aponta, pela primeira vez, para o critério da impossibilidade factual ao considerar que não se pode considerar esgotadas as possibilidades de dedução das perdas noutro Estado Membro, quando a legislação deste

²⁷⁸Sobre a complexidade da definição de um prejuízo como definitivo, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 313

²⁷⁹Casos em que os prejuízos são, em princípio, deduzíveis no Estado da subsidiária ou do estabelecimento estável, mas que por força do término da atividade ou da liquidação desta subsidiária ou deste estabelecimento estável, são prejuízos que deixam de poder ser deduzíveis

²⁸⁰Principalmente quando o prazo de dedução de prejuízos é inferior no Estado da subsidiária ou do estabelecimento estável do que o prazo que vigora no Estado da sociedade-mãe

²⁸¹Neste sentido, LANG, 2006b: 61-63

²⁸²Defendendo a aplicação da exceção *Marks & Spencer* às situações de impossibilidade factual, ver v.g. PEZZELLA, 2014:76-78; TERRA & WATTEL, 2012: 1028-1029. Já na pendência do caso *Marks & Spencer*, MEUSSEN (2005b: 282) defendia que a dedução de prejuízos estrangeiros só deveria ser aceite em situações de impossibilidade de dedução resultante da liquidação da subsidiária. Em sentido inverso, considerando que a impossibilidade legal também deveria permitir a aplicação da exceção, ver BOULOGNE, 2014: 74-75; BOULOGNE & SLAVNIC, 2012: 490

²⁸³Exemplos de 3 acórdãos do Tribunal Federal das Finanças alemão, onde não se considerou como definitivos os prejuízos de estabelecimentos estáveis estrangeiros de sociedades alemãs cuja impossibilidade resulte do término do prazo de dedução nos Estados Membros onde se situavam estes estabelecimentos: dois acórdãos de 09.06.2010, proc. I R 100/09 e proc. I R 107/09 (sobre estes dois acórdãos do Tribunal alemão e decisões similares tomadas pelo Supremo Tribunal Administrativo sueco, ver PEZZELLA, 2014: 75-76; ainda sobre estes dois acórdãos, ver BOULOGNE, 2014: 74; PERDELWITZ, 2011: 31ss); e um acórdão de 05.02.2014, proc. I R 48/11 (sobre este acórdão, ver KAHLENBERG, 2014: 414-417). Para outros acórdãos que também apontam para a impossibilidade factual: acórdão de 16.06.2011 do Tribunal Fiscal da Baixa Saxónia, proc. 6 K 445/09 (sobre este acórdão, ver BAL, 2012: 46-48); acórdão de 13.03.2013 do Tribunal Fiscal da Colónia, proc. 10 K 2067/12 (sobre este acórdão, ver CLOER, CONRATH & VOGEL, 2014: 208-210). Para decisões do Supremo Tribunal Administrativo sueco no mesmo sentido, ver EDVINSSON, 2010: 330

²⁸⁴Acórdão de 07.11. 2013, C-322/11. Sobre este caso, ver BOULOGNE, 2014: 78-79; HELMINEN, 2011: 47ss; LANG, 2014: 533-534; MEUSSEN, 2014: 160-163

Estado Membro não prevê, em geral, que tais perdas sejam deduzíveis – i.e. a impossibilidade legal total de deduzir as perdas noutra Estado Membro, não pode traduzir-se na obrigação do Estado Membro da residência de ter que as deduzir (mesmo que estas perdas sejam deduzíveis na legislação deste último Estado Membro)²⁸⁵. As situações de impossibilidade legal não contam para a aplicação da exceção, principalmente porque como refere o TJUE: “admitir que o Estado-Membro de residência do contribuinte deve contudo permitir a dedução das perdas imobiliárias dos benefícios tributáveis nesse Estado-Membro equivaleria a obrigar este último a suportar as consequências desfavoráveis que decorrem da aplicação da legislação fiscal adotada pelo Estado-Membro no território do qual o imóvel está situado”²⁸⁶. O TJUE, no recente acórdão *Comissão/Reino Unido*²⁸⁷, reafirma que “decorre de jurisprudência constante que o caráter definitivo (...), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente não pode resultar do facto de o Estado-Membro de residência da referida filial excluir qualquer possibilidade de reporte de prejuízos”²⁸⁸; afirmação novamente referida no acórdão *Timac Agro Deutschland*²⁸⁹. Se nestes casos de impossibilidade legal total de dedução de perdas na legislação do Estado Membro da residência da filial (ou onde se situa o imóvel), o TJUE recusa aplicar a exceção, então faz todo o sentido que uma impossibilidade legal que resulte do término do prazo da dedução fiscal dos prejuízos neste Estado Membro, também não possa obrigar outro Estado Membro a ter que realizar essas deduções, porque tal equivaleria a obrigar este último Estado a suportar as consequências desfavoráveis (impossibilidade de dedução) que resultam de legislação de outro Estado Membro (término do prazo legal para a dedução)²⁹⁰.

²⁸⁵Ac. K, citado nota 284, p.76-77. Neste sentido, DANISH, 2012: 419; PEZZELLA, 2014: 78. Ver ainda, BOULOGNE, 2014: 79; LANG, 2014: 533-534; NEYT & PEETERS, 2014: 74; PEETERMANS & STAES, 2014: 59

²⁸⁶Ac. K, citado nota 284, p.78

²⁸⁷Acórdão de 03.02.2015, C-172/13. Também cognominado de acórdão *Marks & Spencer II*, porque estava em causa a legislação britânica que foi alterada após o acórdão *Marks & Spencer*

²⁸⁸Ac. *Comissão/Reino Unido*, citado nota 287, p.33. Sobre esta reafirmação do TJUE, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 311; DANISH, 2015: 420; CERIONI, 2015: 271-272

²⁸⁹Acórdão de 17.12.2015, C-388/14, p.54

²⁹⁰Neste sentido, ver CERIONI, 2015: 272. Efetivamente não cabe a um Estado Membro eliminar desvantagens que resultem da legislação de outro Estado. O problema é que a aplicação limitada da exceção aos casos de impossibilidade factual não deixa de violar esta afirmação do TJUE, já que o Estado da sociedade-mãe vai ter que realizar as deduções porque estas não são deduzidas noutra Estado Membro, i.e. aquele Estado vai ter que eliminar uma desvantagem resultante da legislação de outro Estado Membro – neste sentido, LANG, 2014: 256-257. Esta limitação tem ainda a estranha consequência de dar preferência, quanto à dedução transfronteiriça de prejuízos definitivos, às situações de término da atividade económica da subsidiária – neste sentido, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 311; PEZZELLA, 2014: 78.

No acórdão *Comissão/Reino Unido*²⁹¹, o TJUE acrescenta que “o carácter definitivo (...), dos prejuízos sofridos por uma filial não residente apenas pode ser constatado se esta já não obtiver rendimentos no Estado-Membro da sua residência. Com efeito, enquanto esta filial continuar a obter rendimentos, ainda que mínimos²⁹², existe a possibilidade de os prejuízos sofridos ainda serem compensados pelos lucros futuros obtidos no seu Estado-Membro de residência²⁹³ - i.e. se a subsidiária estrangeira obter *rendimentos*, ainda que *reduzidos*, a exceção *Marks & Spencer* não é aplicável, porque existe a *possibilidade* de os prejuízos da subsidiária serem deduzidos nos *potenciais* lucros futuros obtidos por esta subsidiária no seu Estado – novamente o *TJUE restringe a aplicação da exceção Marks & Spencer* a casos bastantes restritos, já que normalmente existirá a potencialidade de a subsidiária (ou estabelecimento estável) gerarem lucros no futuro²⁹⁴.

Um segundo problema prende-se com a *utilização dos prejuízos por um terceiro* – segundo o TJUE, se existir a possibilidade dos prejuízos de uma subsidiária (ou estabelecimento estável) serem deduzíveis no Estado desta subsidiária por parte de um terceiro (p.e. terceiro que tenha adquirido a subsidiária), o Estado da sociedade-mãe (p.e. que alienou a subsidiária ao terceiro) não é obrigado a deduzir os prejuízos (realizados ainda no período que a subsidiária estava no controlo da sociedade-mãe). Há contudo problemas inerentes a estas situações: a sociedade-mãe, que já não controla a subsidiária, poderá ter dificuldades em reunir informações relativas à subsidiária que demonstrem que os seus prejuízos não serão deduzíveis pelo terceiro no futuro²⁹⁵. Além disso, a sociedade-mãe deixa de ter controlo sobre a gestão da subsidiária, passando a obtenção ou não obtenção dos lucros a estar dependente de decisões de um terceiro. O TJUE também não é claro se a exceção aplica-se ou não quando o terceiro não tenha a possibilidade de deduzir os prejuízos no

Considerando que esta limitação poderá incentivar à criação de estabelecimentos estáveis que, por serem mais facilmente extinguíveis, facilitam a dedução transfronteiriça de prejuízos ao abrigo da exceção *Marks & Spencer*, ver COHRS, 2013: 350

²⁹¹Sobre o acórdão *Comissão/Reino Unido*, criticando a falta de resposta do TJUE aos vários problemas relativos à exceção e o desenvolvimento de novas questões após esta decisão, ver LEICH & CLOER, 2015: 445; PINETZ & SPIES, 2015: 310

²⁹²O TJUE porém não define exatamente o que são rendimentos “mínimos” – criticando esta falta de definição, ver DANISH, 2015: 419

²⁹³Ac. *Comissão/Reino Unido*, citado nota 287, p.36. No mesmo sentido, ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 289, p.55

²⁹⁴Considerando que o TJUE limitou bastante o âmbito de aplicação da exceção, ver DANISH, 2015: 422; PINETZ & SPIES, 2015: 311 e 318

²⁹⁵Sobre os problemas relativos à obtenção de informação nestes casos, ver LANG, 2006: 63

Estado Membro da subsidiária (ou estabelecimento estável), mas tenha a possibilidade de deduzir estes prejuízos no Estado Membro onde reside; ou se é ainda necessário que a impossibilidade de dedução também exista no Estado de residência do terceiro (uma dupla impossibilidade)²⁹⁶.

Um terceiro problema é relativo a uma questão também não respondida pelo TJUE: é possível *deduzir prejuízos definitivos num Estado Membro terceiro* que não o Estado da sociedade-mãe ou o Estado da subsidiária ou do estabelecimento estável, p.e. um Estado Membro onde se situa outra subsidiária do grupo de sociedades?²⁹⁷ É bastante questionável uma resposta afirmativa, já que o TJUE sempre aplicou a exceção nos casos de relações entre sociedade-mãe e subsidiária ou estabelecimento estável²⁹⁸, e nunca nas relações entre subsidiárias de uma mesma sociedade-mãe. Além disso, uma resposta afirmativa a esta questão significaria uma extensão excessiva da aplicação da exceção *Marks & Spencer* por parte do TJUE²⁹⁹.

Um quarto problema é quanto ao *momento em que o prejuízo deve ser determinado como definitivo*³⁰⁰. A determinação de um prejuízo como definitivo deve ocorrer no final do exercício fiscal em que tal prejuízo ocorreu ou deve ocorrer no final do exercício fiscal em que o prejuízo se torna efetivamente definitivo (p.e. no final do exercício fiscal em que a subsidiária é liquidada)? A questão é complexa: se optarmos pelo primeiro momento é bastante difícil à sociedade-mãe demonstrar que o prejuízo da subsidiária nunca será deduzível no Estado desta última, já que terá que demonstrar que no futuro irá surgir uma impossibilidade de facto, como uma situação de liquidação ou alienação dessa subsidiária

²⁹⁶Sobre esta dúvida, ver PETKEVICA, 2007: 426. Na nossa opinião seria preferível interpretar a impossibilidade de dedução por parte de terceiro no sentido mais amplo, i.e. impossibilidade no Estado da subsidiária ou estabelecimento estável e no Estado de residência do terceiro (dupla impossibilidade) – assim evita-se que os mesmos prejuízos sejam duas vezes considerados – uma vez no Estado de residência de terceiro e outra vez, por força de uma aplicação da exceção, no Estado da anterior sociedade-mãe

²⁹⁷Sobre a falta de resposta jurisprudencial a esta questão, ver CFE TASK FORCE, 2007: 53-54.

²⁹⁸E sempre em casos em que os prejuízos eram das subsidiárias ou de estabelecimento estáveis. Até hoje, o TJUE nunca aplicou a exceção em casos onde os prejuízos eram das sociedades-mães

²⁹⁹O TJUE teria ainda que desenvolver de forma precisa os casos em que seriam admissíveis tais situações de deduções de uma subsidiária na matéria coletável de outra subsidiária e, para todos os efeitos, iria criar um regime geral de dedução transfronteiriça de prejuízos definitivos num grupo de sociedades, o que seria a assunção ilegítima do TJUE de um papel de legislador. Defendendo a possibilidade de aplicar a exceção nestes casos, ver LANG, 2006: 63-64

³⁰⁰Sobre este problema, ver LANG, 2006a: 62; LEICH & CLOER, 2015: 445. Sobre as dificuldades de determinação antecipada da impossibilidade factual de dedução de prejuízos, ver LANG, 2014: 536

que impossibilite a dedução dos prejuízos³⁰¹. Só existirá esta possibilidade de demonstrar a impossibilidade, se a sociedade-mãe já tiver a certeza ou quase certeza da futura liquidação ou alienação da sua subsidiária e correspondente impossibilidade de dedução dos seus prejuízos. Porém serão muitos os casos em que no final do exercício fiscal onde ocorrem os prejuízos da subsidiária, a sociedade-mãe ainda não consiga prever (ou tem intenção de evitar) a liquidação ou alienação futura desta subsidiária e não consiga demonstrar imediatamente que tais prejuízos são definitivos. Seria preferível que o momento da determinação de um prejuízo como definitivo ocorra no exercício fiscal em que tal prejuízo se torne efetivamente definitivo. Todavia, no acórdão *Comissão/Reino Unido*, o Tribunal julgou admissível uma norma britânica (aditada após o caso *Marks & Spencer*) que estabelecia que a definição de um prejuízo como definitivo é realizada no final do período fiscal no qual o prejuízo ocorreu³⁰².

Um quinto problema é quanto à questão de saber qual é o *momento em que o prejuízo definitivo deve ser deduzido*: no exercício fiscal em que ocorreu ou no exercício fiscal em que se tornou definitivo³⁰³? O TJUE deixa em aberto esta questão. Os tribunais alemães, por exemplo, já aceitaram a dedução no período fiscal onde o prejuízo se torna efetivamente definitivo³⁰⁴. A opção pela dedução no período fiscal do surgimento do prejuízo é uma opção mais conforme ao respeito pelo princípio da capacidade contributiva³⁰⁵ (garantindo que a dedução reflete a efetiva situação económica do

³⁰¹Como corretamente afirma a Comissão Europeia no acórdão *Comissão/Reino Unido*, citado nota 287, p.32

³⁰²Acórdão *Comissão/Reino Unido*, citado nota 287, p.31-38. Ora tal definição imediata do prejuízo será bastante difícil de ser demonstrada pela sociedade, principalmente quando o TJUE afirma que basta a potencialidade da subsidiária gerar lucros no futuro que permitam a dedução futura dos seus prejuízos, para que tais prejuízos sejam considerados como *não definitivos* (p.36). Esta potencialidade existirá na maioria dos casos em que, no final do exercício fiscal onde ocorra o prejuízo, não seja prevista a liquidação futura da subsidiária. Só nos casos em que seja previsível que “imediatamente após o termo do exercício fiscal em que ocorreram esses prejuízos, a referida filial tenha cessado as suas atividades comerciais e vendido ou eliminado todo o seu ativo que gera rendimentos” (p.37) é que será verdadeiramente possível à sociedade-mãe provar que os prejuízos da subsidiária estrangeira são definitivos. Criticando estas afirmações do TJUE e a restrição operada na aplicação da exceção *Marks & Spencer*, ver DANISH, 2015: 419-421; PINETZ & SPIES, 2015: 312-314

³⁰³Sobre este problema, ver COHRS, 2013: 349; LANG, 2014: 535-536

³⁰⁴Exemplo dos acórdãos do Tribunal Supremo das Finanças alemão de 09.06.2010, proc. I R 100/09; de 09.06.2010, proc. I R 107/09; e de 09.11.2010, proc. I R 16/10; e do acórdão de 16.06.2011 do Tribunal Fiscal da Baixa Saxónia, proc. K 445/09; e de vários acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo sueco onde é determinada que a dedução deve ser concedida no período fiscal em que a liquidação da subsidiária é finalizada – sobre estes acórdãos, ver nota 283

³⁰⁵Para uma interessante reflexão sobre a relação complementar entre o princípio da capacidade contributiva e a justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários, e sobre a importância da elaboração de um

contribuinte no momento em que ocorreu o prejuízo) mas se for uma dedução realizada de forma retroativa neste período fiscal, há uma maior dificuldade para a Administração Fiscal em realizar esta dedução³⁰⁶. A opção pela dedução no período fiscal em que o prejuízo se torna efetivamente definitivo é uma opção mais segura e mais fácil de ser realizada pela Administração Fiscal³⁰⁷.

Por fim, temos outra questão não clarificada pelo TJUE neste domínio, quanto à *legislação aplicável para o cálculo dos prejuízos definitivos* – a legislação do Estado da subsidiária ou do estabelecimento estável (Estado onde os prejuízos ocorreram) ou a legislação do Estado da sociedade-mãe (Estado onde os prejuízos, por força da exceção, são deduzidos)?³⁰⁸ Os Estados Membros podem adotar diferentes formas de calcular os prejuízos e conseqüentemente o valor destes prejuízos pode variar consoante a legislação adotada. No caso *Marks & Spencer*, a sociedade *Marks & Spencer* e a Administração Fiscal britânica chegaram a acordo quanto à utilização das regras britânicas para efeitos de cálculo de prejuízos, já que o TJUE não referiu qual deveriam ser as normas aplicáveis quanto à determinação do valor dos prejuízos³⁰⁹. Só no acórdão A³¹⁰, relativa a fusão entre sociedade-mãe e filial não residente, é que o TJUE afirma que o Direito da União não exige, em regra, a aplicação de uma lei determinada para o cálculo dos prejuízos definitivos (p.58) e limita-se a considerar que esse cálculo não pode constituir restrição às liberdades da União e que “este cálculo não deve conduzir a uma desigualdade de tratamento com o cálculo que teria sido operador, no mesmo pressupostos, para a assunção dos prejuízos de uma filial residente” (p.59). Estas afirmações não são totalmente claras quanto à questão de saber qual a legislação aplicável para efeitos de cálculo, mas parecem

princípio europeu de capacidade contributiva que reduza as distorções fiscais no mercado interno, ver CERIONI, 2015: 272ss. Sobre o princípio da capacidade contributiva enquanto princípio geral de direito europeu e a sua influência na jurisprudência do TJUE, ver VANISTENDAEL, 2014: 121ss. Ainda sobre o princípio da capacidade contributiva no seio da U.E., ver De MOOIJ & STEVENS, 2005: 9ss; ENGLISH, 2005: 311ss

³⁰⁶Neste sentido, BAL, 2012: 48; COHRS, 2013: 349. Defendendo que o prejuízo definitivo deveria ser deduzido no ano fiscal em que ocorreu, ver CFE ECJ TASK FORCE, 2009: 490; LANG, 2006: 62-63

³⁰⁷O Tribunal Federal das Finanças alemão no seu acórdão de 09.06.2010, proc. I R 107/09, considera preferível esta segunda opção, considerando que é o momento normalmente utilizado na dedução de prejuízos – ver PERDELWITZ, 2011: 32

³⁰⁸Ver COHRS, 2013: 348-349; DANISH, 2015: 421-422; LANG, 2014: 535-536

³⁰⁹Ver TERRA & WATTEL, 2012: 1028 – estes autores consideram que o acórdão parece apontar para a aplicação das regras do Estado da subsidiária

³¹⁰Acórdão citado nota 241

apontar para a aplicação da legislação do Estado da sociedade-mãe, já que o Tribunal exige a igualdade de tratamento com o cálculo que ocorre nos casos de assunção de prejuízos de uma filial residente *no mesmo Estado onde está estabelecida na sociedade-mãe*. Neste caso A, a Advogada-Geral KOKOTT também defende nas suas Conclusões a aplicação-regra da legislação do Estado da sociedade-mãe³¹¹, garantindo a igualdade de tratamento entre situações internas e transfronteiriças, exceto se este cálculo de prejuízos se afastar do “resultado da empresa”, como por exemplo, se a concessão de maiores amortizações pelo Estado da residência da sociedade incorporante conduzirem a um prejuízo mais elevado do que aquele que resultaria se fosse calculada segundo as regras do Estado da subsidiária – nestes últimos casos, poderá não ser aplicável a legislação do Estado da sociedade incorporante (da sociedade-mãe)³¹².

A exceção *Marks & Spencer* é uma regra desenvolvida pelo TJUE recheada de problemas e lacunas que tornam imprevisível a sua aplicação. Há demasiadas questões em aberto quanto à aplicação concreta desta exceção que não permitam uma adequada aplicação da exceção. Se em acórdãos recentes, o TJUE soluciona ou tenta solucionar alguns problemas e questões da exceção (p.e. restrição às situações de impossibilidade factual; admissibilidade da determinação do carácter definitivo dos prejuízos no final do período fiscal em que os prejuízos ocorrem), tal não impede que continuem a subsistir outros problemas e dúvidas por resolver, ou, ainda pior, que sejam criados novas dúvidas (p.e. o conceito do rendimento mínimo introduzido no recente acórdão *Comissão/Reino Unido*). A confusão e dificuldade quanto à aplicabilidade da exceção é ainda demonstrada pela raríssima aplicabilidade efetiva da exceção *Marks & Spencer* – a exceção só é expressa e efetivamente aplicada no acórdão *Marks & Spencer*! Em outros casos, o TJUE ou nem refere a exceção, ou referindo-se à exceção, chega à conclusão que esta não é aplicável no caso concreto³¹³.

³¹¹Conclusões de 19.07.2012, p.73-75

³¹²Parágrafo 75 das Conclusões. Concordando com estes Conclusões, ver BOULOGNE & SLAVNIC, 2012: 490-491. Também defendendo a aplicação da legislação do Estado da sociedade-mãe, porque é a que melhor garante a não discriminação entre os prejuízos de subsidiárias residentes e os prejuízos (definitivos) de subsidiárias não residentes, ver BOULOGNE, 2014: 75-76; LANG, 2014: 535. Ao invés, parecendo-se inclinar para a aplicação da legislação do Estado da subsidiária, ver SAÍAC, 2007: 553-554

³¹³Não é de surpreender assim a opinião da Advogada-Geral KOKOTT que recentemente chega a defender a renúncia pura e simples da exceção *Marks & Spencer* (Conclusões de 23.10.2014, no caso *Comissão/Reino Unido*, C-172/13, p.42-53 – para um comentário crítico a estas Conclusões, ver RONDVELDT, 2015: 701ss),

4. Repartição equilibrada dos poderes tributários e coerência do sistema fiscal

A justificação da repartição dos poderes tributários parece ter uma relação indefinida com a justificação da coerência do sistema fiscal, principalmente face ao recurso do TJUE ao conceito de “simetria” em ambas as justificações³¹⁴.

A simetria entre direito de tributação de rendimentos e a faculdade de dedução – simetria que é conteúdo da repartição dos poderes tributários – não deixa de ser uma simetria conexas com a coerência do sistema fiscal. Nada é mais coerente e simétrico do que um Estado que só atribua deduções fiscais a um contribuinte, quando possa também tributar os rendimentos desse mesmo contribuinte³¹⁵.

Em alguns dos seus acórdãos mais recentes, *o próprio TJUE tem identificado a especial interligação entre repartição equilibrada dos poderes tributários e coerência de sistema fiscal*³¹⁶, chegando a afirmar que em certos casos, estas duas justificações coincidem ou *sobrepoem-se*³¹⁷. A doutrina também tem apontado esta forte inter-conexão entre as duas

afirmando nestas suas últimas Conclusões que a exceção *não satisfaz as exigências da segurança jurídica* (p.52). O Advogado-Geral MENGOZZI, nas suas Conclusões de 21.03.2013, no caso *K*, C-322/11, também refere a necessidade de TJUE dar segurança jurídica à exceção (p.87-88)

³¹⁴Ver LANG, 2009: 109; WEBER, 2015: 33. A Advogada-Geral KOKOTT, nas suas Conclusões de 13.03.2014 no caso *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, considera que a justificação da repartição dos poderes tributários é apenas “uma manifestação especial de outros motivos justificativos já reconhecidos”, como o caso da justificação da coerência e da justificação de prevenção da evasão fiscal (p.45-46). Não são totalmente corretas estas afirmações da Advogada-Geral – é incontestável as conexões entre a justificação da repartição e as outras justificações, mas considerar que a justificação da repartição é sempre uma “manifestação especial” das outras justificações é uma conclusão excessiva – a própria autonomização da justificação da repartição demonstra que é uma justificação com um conteúdo próprio. Discordando também desta posição da Advogada-Geral, ver WEBER, 2015: 54

³¹⁵V.g. ac. *Nordea Bank Danmark*, citado nota 245, p.33, onde o TJUE afirma expressamente quanto à justificação da repartição dos poderes tributários: “A necessidade de salvaguardar esta simetria requer que as perdas deduzidas a título de um estabelecimento estável possam ser compensadas pela tributação dos lucros deste estabelecimento realizados sob a jurisdição fiscal do Estado-Membro considerado, ou seja, tanto os realizados durante todo o período em que o referido estabelecimento dependia da sociedade residente como os realizados no momento da cessão do mesmo estabelecimento”. Sobre a coerência no tratamento de lucros e perdas e a justificação da repartição dos poderes tributários, ver HELMINEN, 2007: 494-495

³¹⁶E não será coincidência que a justificação da coerência quando é aceite nos casos mais recentes, seja aceite, na maioria das vezes, juntamente com a justificação da repartição dos poderes tributários – neste sentido, ver WEBER, 2015: 53

³¹⁷V.g. ac. *National Grid Indus*, citado nota 236, p.80 (as duas justificações foram afastadas pelo TJUE); ac. *K*, citado nota 284, p.72 (onde ambas as justificações foram aceites pelo TJUE – sobre este acórdão, considerando que a justificação da coerência é *mais facilmente aceite* se também estiver presente a justificação da repartição, ver NEYT & PEETERS, 2014: 69-70); ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, p.86; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 236, p. 47

justificações³¹⁸. Contudo, ambas as justificações também não deixam de poder subsistir autonomamente e de poder justificar isoladamente uma medida fiscal restritiva³¹⁹.

5. Conclusão

Desde do acórdão *Marks & Spencer* que a justificação da repartição equilibrada dos poderes tributários³²⁰ tornou-se uma das razões imperiosas de interesse geral mais invocadas, existindo alguns casos em que efetivamente tal justificação permitiu que uma medida fiscal restritiva continuasse a vigorar na ordem jurídica de um Estado Membro³²¹.

Esta razão imperiosa não deixa de ser controversa e há alguns pontos em que falta clarificação por parte do TJUE – exemplo das potenciais inter-conexões entre esta razão imperiosa e as outras razões imperiosas (princípio da territorialidade fiscal; prevenção da evasão fiscal ou do risco de evasão fiscal; e principalmente, coerência do sistema fiscal). Comparando-a com as outras razões imperiosas, a repartição equilibrada dos poderes tributários é a menos densificada quanto ao seu conteúdo – olhando para as outras razões imperiosas aceites pelo TJUE podemos identificar quais as condições exatas para a

³¹⁸Ver LANG, 2009: 109; SCHAPER, 2014: 224; TERRA & WATTEL, 2012: 896; WEBER, 2015: 53. Outros autores referem-se à conexão entre *princípio da territorialidade fiscal* e o princípio da coerência do sistema fiscal, ver v.g. ARGINELLI, 2007: 93-96; NUGROHO, 2009: 44. Sobre um *princípio geral da coerência* e as “categorias” de coerência admitidas pelo TJUE, ver VERDONER, 2009: 274

³¹⁹Neste sentido, ver WEBER, 2015: 54. Exemplos dos acórdãos *Comissão/Bélgica* de 01.12.2011, C-250/08 e *Comissão/Hungria* de 01.12.2011, C-253/09, onde o TJUE admitiu medidas fiscais restritivas só com base na justificação da necessidade de salvaguardar a coerência dos sistemas fiscais belga e húngaro. Distinguindo entre uma coerência puramente interna (a coerência do sistema fiscal) e uma coerência relativa à alocação dos poderes tributários (repartição equilibrada dos poderes tributários), ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 309-310. Também apontando a distinção entre a coerência do sistema fiscal e a repartição dos poderes tributários, ver IGLESIAS CASAIS, 2015: 144, nota 32 (que distingue entre coerência interna e coerência “supranacional”); VAN THIEL, 2008a: 281-282. Ao invés, considerando que o princípio da coerência (ou da “consistência do sistema fiscal nacional”) é um subprincípio do princípio da territorialidade fiscal, ver SEER, 2006: 477.

³²⁰A jurisprudência do TJUE não se cinge só à relação entre Direito Europeu e os direitos nacionais dos Estados Membros. Sobre a influência desta jurisprudência sobre a repartição dos poderes tributários entre o Estado central e as entidades infraestaduais em Espanha e sobre o conflito entre normas tributárias de entidades infraestaduais e o Direito da União, ver NIETO MONTERO, 2015: 177ss

³²¹V.g. ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215 (juntamente com as justificações de prevenção de dupla utilização de perdas e de prevenção do risco de evasão fiscal); ac. *Oy AA*, citado nota 234 (juntamente com as justificações de prevenção de dupla utilização de perdas e de prevenção do risco de evasão fiscal); ac. *Lidl Belgium*, citado nota 233 (juntamente com a justificação de prevenção da dupla utilização de perdas); ac. *Glaxo Wellcome*, citado nota 234 (juntamente com a justificação de prevenção da evasão fiscal); ac. *SGL*, citado nota 241 (juntamente com a justificação de prevenção da evasão fiscal); ac. *X Holding*, citado nota 218; ac. *National Grid Indus*, citado nota 236; ac. *A*, citado nota 238 (juntamente com as justificações de prevenção de dupla utilização de perdas e de prevenção do risco de evasão fiscal); ac. *K*, citado nota 236 (juntamente com a justificação da salvaguarda da coerência do sistema fiscal); ac. *DMC*, citado nota 236; ac. *Verder LabTec*, citado nota 226; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 236 (juntamente com a justificação da prevenção da evasão fiscal e da coerência do sistema fiscal)

aceitabilidade destas razões³²². O mesmo não ocorre na repartição equilibrada dos poderes tributários, traduzida em geral como justificação que visa prevenir comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de os Estados Membros exercerem a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas nos seus territórios – o TJUE não precisa quais as características ou condições que permitem identificar os comportamentos suscetíveis de comprometer esta competência fiscal dos Estados Membros. Maior precisão existe na referência à simetria entre tributação e dedução e ao princípio de territorialidade fiscal associado a um elemento temporal, mas, além de originarem alguma indistinção face outras justificações, são referências que serão relativas a matérias fiscais específicas (dedução de perdas; tributação de saída). Na prática jurisprudencial, a esmagadora maioria dos casos em que a justificação é aceite concretamente pelo TJUE, são casos sobre medidas fiscais restritivas em matéria de deduções (ou matérias próximas) e de tributação de saída³²³.

O maior problema desta jurisprudência do TJUE é, sem sombras de dúvida, a exceção *Marks & Spencer*. As contínuas incoerências e lacunas na aplicação jurisprudencial desta exceção são geradoras de uma incerteza e insegurança desnecessárias. A exceção já tem mais de uma década de existência e, mesmo com um ou outro ponto de clarificação por parte do TJUE, os seus problemas continuam a subsistir e a incerteza jurídica gerada pela exceção é inegável³²⁴. A exceção, na nossa opinião, viola excessivamente a mesma repartição equilibrada dos poderes tributários que o TJUE visa salvaguardar – se a dedução de um determinado prejuízo não é possível num Estado Membro de uma subsidiária ou estabelecimento estável, então o Estado Membro da sociedade-mãe não deveria ser obrigado a realizar a dedução desse prejuízo³²⁵ – o problema aqui só podia e deveria ser resolvido pelos meios de harmonização positiva que garantisse a dedução transfronteiriça de prejuízos (ou no máximo, admitir a aplicação, por parte do Estado Membro da sociedade-mãe, de um regime de recaptura quanto às deduções de prejuízos definitivos

³²²Sem prejuízo de algumas incoerências e imprecisões na jurisprudência sobre estas outras razões imperiosas

³²³Criticando a complexidade e incoerência gerada pela jurisprudência do TJUE após o caso *Marks & Spencer*, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 311

³²⁴Como já referimos, a Advogada-Geral KOKOTT, nas suas Conclusões de 23.10.2014, no caso *Comissão/Reino Unido*, C-172/13, afirma que a exceção *não satisfaz as exigências da segurança jurídica* (p.52)

³²⁵É razoável e coerente que um Estado adote um regime de dedução que só considere os prejuízos e custos relativos a atividades que sejam também tributadas nesse mesmo Estado – se o Estado não tributa o rendimento (porque não tem competência fiscal para tal), então também não deveria ser obrigado a deduzir perdas ou custos conexos à fonte deste mesmo rendimento

providos de territórios de outros Estados Membros³²⁶). Era preferível o abandono desta exceção por parte do TJUE, pondo assim fim a uma violação excessiva da repartição equilibrada dos poderes tributários (e da própria coerência dos sistemas fiscais nacionais)³²⁷ e a uma regra jurisprudencial bastante problemática na sua aplicação³²⁸.

IV. A prevenção e combate da fraude, evasão e elisão fiscal

1. Terminologia. A necessidade de normas anti-abuso

Os operadores económicos, no exercício das suas atividades económicas, poderão visar diminuir a carga fiscal a que estão sujeitos, através da opção por determinadas configurações, relativas aos aspetos fiscais destas atividades económicas, que lhe permitam atingir este objetivo de redução da carga fiscal – o designado *planeamento fiscal*³²⁹. Esta

³²⁶Defendendo que, pelo menos, deveria ser aplicável este regime de recaptura nos casos de dedução transfronteiriça de prejuízos, ver LANG, 2014: 239-240; ZALASŃSKI: 2009: 296. Também referindo a possibilidade de aplicação deste regime nestes casos, ver DENYS, 2006: 448. Sobre as vantagens e desvantagens da aplicação deste regime, ver BRAUNER, DOURADO & TRAVERSA, 2015: 314. Em geral sobre o regime de recaptura, ver CORDEWENER, DAHLBERG, PISTONE, REIMER & ROMANO, 2004a: 138-139

³²⁷Criticando a assimetria, gerada pela exceção, entre a extensão da dedução de prejuízos e a não extensão correspondente da tributação dos lucros das subsidiárias ou dos estabelecimentos estáveis estrangeiros, e considerando que os *casos de não possibilidade de dedução dos prejuízos em nenhum dos Estados* (o da sociedade-mãe ou o da filial/estabelecimento estável) *resultam da disparidade entre as legislações dos Estados Membros*, ver TERRA & WATTEL, 2012: 1029-1031; WATTEL, 2015: 542-543 e 548-550. Para estes autores, a exceção só tem como objetivo garantir que as deduções dos prejuízos sejam sempre deduzíveis no seio do mercado interno europeu (a designada “Always-Somewhere Approach” ou “One-Market Approach”) – ver TERRA & WATTEL, 2012: 898-900; no mesmo sentido, ver ZALASŃSKI, 2009: 293-294; RIVOLTA, 2010b: 69-70. Falando também de uma aplicação a nível europeu do princípio da territorialidade fiscal para as perdas definitivas, ver CERIONI, 2015: 270. Defendendo que a criação da exceção é uma interferência excessiva do TJUE na *repartição dos poderes tributários* e uma interferência que sai das competências do próprio Tribunal, que só pode intervir no *exercício destes poderes*, ver WATTEL, 2015: 550 e 553

³²⁸Defendendo o abandono da exceção, v.g. Advogada-Geral KOKOTT nas suas Conclusões de 23.10.2014, no caso *Comissão/Reino Unido*, C-172/13, p.42-53; DANISH, 2015: 422; LANG, 2014: 539-540. Ao invés, defendendo o não abandono da exceção, ver v.g. LEICH & CLOER, 2015: 449; RONFELDT, 2015: 708. A dedução transfronteiriça dos prejuízos das sociedades tem sido objeto de propostas de Diretivas apresentadas pela Comissão: p.e. Proposta de Diretiva do Conselho relativa a um regime de tomada em consideração, pelas empresas, dos prejuízos sofridos pelos estabelecimentos permanentes e filiais situados em outros Estados Membros, de 24.01.1991, COM (90) 595 final. Ver ainda a Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, de 19 de dezembro de 2006 – “*O tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras*”, COM (2006) 824 final. Sobre a necessidade de harmonização em matéria de dedução transfronteiriça de prejuízos, ver MEUSSEN, 2008: 236; MEUSSEN, 2009b: 363; NUGROHO, 2009: 44-46. Também relevante nesta matéria, a Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, de 16.03.2011, COM/2011/121 final – sobre esta proposta e a questão da dedução transfronteiriça de prejuízos, ver CERIONI, 2015: 277-278; GARBARINO, 2014: 25-26

³²⁹SANCHES (2006: 21) define *planeamento fiscal* como “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou

redução da carga fiscal pode ser atingida dentro dos limites de planeamento fiscal permitidos pelas legislações fiscais nacionais – o *planeamento fiscal legítimo*³³⁰. Em outros casos, a redução ou eliminação da carga fiscal pode ser atingida através da utilização de lacunas legais ou até de disparidades entre dois sistemas fiscais distintos, que mesmo sendo uma utilização que não viole a *letra da lei (redução ou eliminação da carga fiscal através de atos lícitos)*, é uma utilização que visa atingir um propósito que não é visado pela lei fiscal do Estado (propósito de planeamento fiscal não permitido pelo *espírito da lei*) – é a designada *elisão fiscal*, “*évasion fiscale*” ou “*tax avoidance*”³³¹. Podem até os operadores económicos irem além dos limites estabelecidos pela lei fiscal e realizarem uma *redução ou eliminação da carga fiscal através de meios ilícitos* – a designada *fraude fiscal*, *evasão fiscal*, “*fraude fiscale*” ou “*tax evasion*”³³². Enquanto que a *evasão fiscal*

escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”

³³⁰Ao invés, o *planeamento fiscal ilegítimo* “consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo” – SANCHES, 2006: 21. Este autor divide o planeamento fiscal ilegítimo em “fraude fiscal” e fraude à lei fiscal”: a primeira é referente a comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional” (SANCHES, 2006: 21-22); a segunda é referente aos “comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*)” (SANCHES, 2006: 22). Ainda nas palavras deste autor: “como todos os direitos, o direito ao planeamento não pode ser, nem é, um direito absoluto e sem limites” – SANCHES, 2006: 10-11. Sobre o planeamento fiscal legítimo, ver ainda AZEVEDO, 2014: 27

³³¹Para XAVIER (2014: 351), a *elisão fiscal* “não pode ser assimilada ao conceito de *evasão fiscal (tax evasion)*, pois não está em causa, necessariamente, um acto ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de actos (em princípios) *lícitos*, realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas, através de actos ou conjuntos de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)”. No *Glossário de Termos Fiscais* da OCDE, “*avoidance*” ou “*tax avoidance*” é definida como “A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer’s affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow” – conceito também adotado pela Comissão Europeia no paper “*Platform for tax good governance*” de 22.01.2014 (DOC: Platform/005/2014/EN, p.2 – sobre este conceito do Glossário da OCDE e a sua adoção pela Comissão, ver DOURADO, 2015: 49; RICHARDSON, 2015: 223-224. Ainda sobre o conceito de *elisão fiscal* e de *elisão fiscal internacional*, ver COURINHA, 2009: 15 e 18-20. Sobre a *elisão fiscal*, ver AZEVEDO, 2014: 27ss; XAVIER, 2014: 351ss. Sobre o conceito de “*tax avoidance*”, ver CFE ECJ TASK FORCE, 2008: 33; MERKS, 2006: 274; OLIVER, 2003: 303; ZALASŃSKI, 2008: 159. Ainda sobre a “*tax avoidance*,” ver FRANZ, 2015: 661-662

³³²Para XAVIER (2014: 44-45), o conceito de *evasão fiscal* é um conceito que pode ter duas concepções: *uma mais restrita* que “exprime os actos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário”; e *uma mais ampla* que “englobaria, além da *tax evasion* propriamente dita, a figura da *tax avoidance* ou *elisão fiscal internacional*, que se traduz na prática de actos lícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão,

resulta de uma clara violação da lei e, por isso é punida através de sanções administrativas ou mesmo criminais; *a elisão fiscal não é uma violação clara da lei fiscal*, mas as operações de elisão fiscal (principalmente se forem operações artificiais) podem ser também objeto de normas anti-abusos³³³.

A luta contra a evasão fiscal e a elisão fiscal é um objetivo legítimo no Direito Tributário Internacional, podendo os Estados adotar normas que visem prevenir e remediar as práticas de evasão fiscal e de elisão fiscal. O Direito da União também não deixará de ter que em consideração a necessidade de combate contra estas práticas ilegítimas e abusivas cometidas pelos contribuintes dos Estados Membros³³⁴.

É comum os *Estados adotarem normas que têm como objetivo prevenir e combater comportamentos dos contribuintes que visem reduzir ou eliminar a carga fiscal ou escapar a outras obrigações tributárias a que ficariam normalmente sujeitos* e que constituam comportamentos ilegais (fraude e evasão fiscal) ou comportamentos legais, mas abusivos ou ilegítimos (elisão fiscal) – são as designadas *normas anti-abuso*³³⁵. Estas normas que visam combater comportamentos abusivos praticados pelos contribuintes podem ser de dois tipos: as *cláusulas gerais anti-abuso*³³⁶ e as *normas anti-abuso específicas*³³⁷. É

procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário”. No mesmo sentido, ver AZEVEDO, 2014: 25. Ainda sobre a “tax evasion” enquanto comportamento de evitação de responsabilidades fiscais através de meios ilegais, ver MERKS, 2006: 272-273; OLIVER, 2003: 303; ZALASŃISKI, 2008: 159. No *Glossário de Termos Fiscais* da OCDE, “evasion” ou “tax evasion” é definida como “A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities” – conceito também adotado pela Comissão Europeia no paper “*Platform for tax good governance*”, citado nota 331

³³³Sobre a distinção entre *planeamento fiscal*, *evasão fiscal* e *elisão fiscal*, ver VAN THIEL, 2008a: 282-283. Principalmente sobre a importante e difícil distinção terminológica entre evasão fiscal (“tax evasion”) e elisão fiscal (“tax avoidance”), ver ainda AZEVEDO, 2014: 29; DOURADO, 2015: 43; RICHARDSON, 2015: 224. Ainda sobre o recente conceito internacional e europeu de “aggressive tax planning” (planeamento fiscal agressivo), ver BAKER, 2015: 85-87; DOURADO, 2015: 43-44. Sobre os conceitos de planeamento fiscal agressivo, de elisão fiscal, de fraude fiscal e de evasão fiscal nos atos europeus inseridos através do Plano de Ação de 2012, ver RICHARDSON, 2015: 223-224

³³⁴Não só por razões de respeito pela equidade entre contribuintes e pela proteção das receitas fiscais, mas também para *evitar os potenciais efeitos distorcedores para o mercado interno* que poderão resultar destas práticas – ver VAN THIEL, 2008a: 282-283. Neste domínio de evasão e elisão fiscal é relevante as situações envolvendo as multinacionais – sobre as multinacionais e a evasão e elisão fiscal, ver DE GRAAF, 2013: 106-110; DE GRAAF, DE HAAN & DE WILDE, 2014: 306ss

³³⁵Sobre as normas anti-abuso, ver SANCHES, 2006: 26ss. Sobre estudos de direito comparado sobre legislações anti-abuso em vigor em alguns dos Estados Membros da União, ver ZIELKE, 2014a: 102ss; ZIELKE, 2014c: 558ss. Sobre as medidas anti-abuso tipicamente utilizadas pelos Estados, ver XAVIER, 2014: 397ss. Recentemente o TJUE veio clarificar que *não existe* uma obrigação, decorrente do Direito da União, de os Estados Membros combaterem as práticas abusivas no domínio da fiscalidade direta – acórdão *3M Italia* de 29.03.2012, C-417/10, p.32 – sobre esta afirmação, ver ZALASŃISKI, 2012: 453

³³⁶Sobre as cláusulas gerais-anti-abuso, ver a obra de COURINHA, 2009. Ver ainda SANCHES, 2006: 165ss

relevante também a distinção entre normas anti-abuso *exclusivamente dirigidas a situações transnacionais*³³⁸ e normas anti-abuso *de aplicação geral a situações internas e transnacionais*³³⁹.

2. O abuso de direito no Direito da União e na jurisprudência tributária do TJUE. Problemas terminológicos

É jurisprudência constante do TJUE que a proibição do abuso de direito é um princípio geral de Direito da União e que os particulares não podem tirar partido, abusiva ou fraudulentamente, das normas do direito europeu³⁴⁰. O *abuso de direito* é proibido no seio do Direito da União, e particularmente em matéria de tributação direta, *serão proibidos comportamentos dos contribuintes que utilizem abusivamente os direitos conferidos tanto pelas liberdades de circulação consagradas nos Tratados como pelas normas de direito derivado da União*³⁴¹.

A jurisprudência do TJUE parece indiciar a inexistência de um conceito totalmente unificado de abuso de direito em matéria tributária³⁴² e o tratamento do abuso de direito é algo distinto consoante a matéria tributária em causa. Normalmente pode indicar-se uma tripla classificação ou diferenciação de abuso de direito em matéria tributária: i) na tributação direta não harmonizada face ao exercício das liberdades fundamentais, onde

³³⁷Sobre as normas anti-abuso específicas, ver COURINHA, 2009: 91ss; SANCHES, 2006: 199ss

³³⁸E muito provavelmente serão normas fiscais discriminatórias proibidas pelo Direito da União

³³⁹Mais dificilmente serão discriminatórias. Contudo quanto aos efeitos podem ser normas que provocam discriminações ou restrições proibidas pelo Direito da União. Sobre esta distinção, ver HILLING, 2013: 295-296

³⁴⁰Neste sentido, em matéria tributária: v.g. ac. *Halifax* de 21.02.2006, C-255/02, p.68-69; ac. *Cadbury Schweppes* de 12.09.2006, C-196/04, p.35; ac. *Kofoed* de 05.07.2007, C-321/05, p.38; ac. *Foggia* de 10.11.2011, C-126/10, p.50. Em matéria não tributária: v.g. ac. *Centros* de 09.03.1999, C-212/97, p.24 e jurisprudência aí citada

³⁴¹ Sobre o abuso de direito na jurisprudência do TJUE, ver CUNHA, 2006: 138; SØRENSEN, 2006: 423ss; ZALASŃSKI, 2012: 449. Sobre o abuso de direito como princípio geral do Direito Europeu, ver EVERS & DE GRAAF, 2009: 296-297; PANTAVIGNA, 2009: 167-169, TERRA & WATTEL, 2012: 915ss. Duvidando da existência de um princípio europeu de proibição do abuso de direito, ver WEBER, 2013a: 264. Defendendo a inexistência de um princípio geral europeu de proibição do abuso, ver ZALASŃSKI, 2012: 452. Sobre a jurisprudência do TJUE sobre o abuso de direito em matéria tributária (direta e indireta), ver WEBER, 2013a: 251ss; WEBER, 2013b: 313ss. Sobre a proibição de práticas abusivas na jurisprudência do TJUE em matéria de IVA, ver AMAND, 2008: 189ss. Para uma reflexão entre as diferenças de posição entre a jurisprudência do TJUE e a Ação 6 do BEPS em matéria do “treaty shopping” e do abuso de direito, ver KEMMEREN, 2014: 190ss

³⁴²Sobre os conceitos de abuso no Direito da União, ver v.g. CFE ECJ TASK FORCE, 2008: 33ss; KIEKEBELD, 2009: 144-145; POULSEN, 2013: 236ss; ZALASŃSKI, 2008: 156ss

podemos inserir a justificação de prevenção e combate à fraude, evasão e elisão fiscal³⁴³; ii) na tributação direta objeto de harmonização através das Diretivas europeias em matéria fiscal; iii) e na tributação indireta³⁴⁴.

A necessidade de prevenir e combater a evasão, a fraude e a elisão fiscal tem sido considerada pelo TJUE como uma legítima razão imperiosa de interesse geral – i.e. os Estados Membros podem adotar medidas fiscais que tenham como objetivo prevenir ou combater a fraude, a evasão ou até a elisão fiscal³⁴⁵.

³⁴³ *Para efeitos da presente dissertação, centraremos na análise no abuso nos impostos diretos não harmonizados e no exercício das liberdades fundamentais; e como a prevenção e o combate a este abuso pode servir de justificação para medidas fiscais restritivas*

³⁴⁴ DOURADO (2015: 45-48) identifica três conceitos de abuso em matéria tributária: abuso nos impostos diretos não-harmonizados (*abuso no exercício das liberdades fundamentais da União*), abuso nos impostos diretos parcialmente harmonizados e abuso nos impostos indiretos (principalmente o IVA). Falando também de uma tripla classificação de conceitos de abuso, mas duvidando e criticando a existência de conceitos distintos de abuso no Direito da União, ver CFE ECJ TASK FORCE, 2008: 34-36. Já ZALASŃSKI (2012: 450) considera que a prevenção do abuso em matéria tributária assume três formas: *a prevenção do abuso fiscal enquanto razão imperiosa capaz de justificar medidas restritivas do exercício das liberdades fundamentais*; a prevenção de abuso fiscal consagrada nas normas anti-abuso estabelecidas nas Diretivas europeias em matéria tributária; e a prevenção de abuso na área do IVA. Sobre as similaridades dos conceitos de abuso entre a jurisprudência em matéria de tributação direta e a jurisprudência em matéria de tributação indireta, ver INNAMORATO, 2008b: 451-452; sobre as influências do acórdão *Halifax* (em matéria de IVA) na jurisprudência do TJUE sobre o abuso na tributação direta das sociedades, ver ROUSSELLE & LEIBMAN, 2006: 559ss. Há ainda que distinguir entre a doutrina geral de abuso de direito no exercício nas liberdades fundamentais e a justificação de prevenção de evasão e elisão fiscal – v.g. FURUSETH, 2007: 271; TERRA & WATTEL, 2012: 46ss; ZALASŃSKI, 2007: 314-315. Especificamente sobre o abuso de direito na jurisprudência do TJUE em matéria de IVA, ver RIDSDALE, 2005: 82ss. Sobre a necessidade de um conceito unificado de abuso de direito e a eliminação de algumas das incoerências do TJUE nesta matéria, ver DOURADO, 2015: 48; PISTONE, 2007b: 535-536. Ao invés, defendendo a existência atual de um conceito unificado de abuso, ver VANISTENDAEL, 2006b: 192ss; KIEKEBELD, 2009: 144-145. Para uma análise crítica à recentemente introduzida cláusula geral anti-abuso no artigo 1º/2 da Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, com referências comparativas à jurisprudência do TJUE ver BROKELIND, 2015: 816ss; DEBELVA & LUTS, 2015: 223ss; KOKOLIA & CHATZHOAKEIMIDOU, 2015: 152ss; TAVARES & BOGENSCHNEIER, 2015: 484ss. Para as normas anti-abuso previstas na Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, ver TERRA & WATTEL, 2012: 774ss. Para o conceito de abuso na atual Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro, ver PETROSOVITCH, 2010: 558ss. Sobre as normas anti-abuso previstas na proposta de Diretiva do Conselho sobre a Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre Sociedades (COM (2011) 121/4), ver LANG, 2011: 223ss; TERRA & WATTEL, 2012: 808-810. Sobre a proposta da Comissão para uma cláusula geral anti-abuso “europeia” em matéria da fiscalidade direta, na Recomendação de 06.12.2012 sobre planeamento fiscal agressivo, C(2012) 8806 final, e a influência da jurisprudência do TJUE nesta proposta de cláusula, ver DOURADO, 2015: 52-54; FRANZ, 2015: 660ss

³⁴⁵ A jurisprudência do TJUE parece indicar como práticas abusivas a evasão fiscal (“tax evasion”) e a elisão fiscal (“tax avoidance”), utilizando mais raramente o termo de fraude fiscal (“tax fraud”) – neste sentido, ver CFE ECJ TASK FORCE, 2008: 34

É preciso ter cuidado ao nível do tratamento terminológico dado nesta justificação. Em primeiro lugar, o TJUE utiliza recorrentemente os conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal sem os diferenciar³⁴⁶. Em segundo lugar, as traduções dos acórdãos do TJUE podem traduzir-se em traduções pouco corretas dos termos utilizados: na língua francesa (*língua de trabalho* do TJUE) o termo “*évasion fiscale*” deverá ser traduzido como “tax avoidance”³⁴⁷ ou elisão fiscal e o termo “*fraude fiscale*” deverá ser traduzido como “tax evasion” ou evasão fiscal³⁴⁸. Contudo as diferentes terminologias utilizadas por cada língua e por cada Direito dos Estados Membros podem dar origem a erros de tradução³⁴⁹, como acontece na tradução portuguesa: os termos franceses “*évasion fiscale*” e “*fraude fiscale*”, são traduzidos respetivamente como “evasão fiscal” e “fraude fiscal”³⁵⁰. Do ponto de vista puramente linguístico é correta esta tradução para português; do ponto de vista jurídico é contudo criticável: seria mais correto traduzir o termo “*évasion fiscale*” para elisão fiscal (“tax avoidance” em inglês) e “*fraude fiscale*” como evasão fiscal (“tax evasion” em inglês). Infelizmente, o termo mais utilizado pelo TJUE – o de “*évasion fiscale*” – aparece constantemente traduzido como evasão fiscal na língua portuguesa³⁵¹. O termo “elisão fiscal” parece ser desconhecido na tradução portuguesa dos acórdãos do TJUE, mas seria mais correto que a justificação fosse referida como *necessidade de prevenir ou combater a evasão e a elisão fiscal*.

3. A justificação de prevenção e combate da fraude, evasão e elisão fiscal – os expedientes puramente artificiais e as condições para a admissibilidade de medidas fiscais restritivas anti-abuso

³⁴⁶É mais recorrente o uso do termo “*évasion fiscale*” ou “tax avoidance”, traduzido para português como evasão fiscal. O termo “tax fraud” é raramente utilizado. Sobre a falta de diferenciação clara entre os conceitos, ver MERKS, 2006: 280-281; ZALASŃISKI, 2008: 159-160

³⁴⁷Como corretamente é feito, p.e. na tradução inglesa do acórdão *Cadbury Schweppes*, citado nota 340, p.48

³⁴⁸Contudo pode erradamente num ou outro acórdão o termo francês “*évasion fiscale*” ser traduzido como “tax evasion” na língua inglesa – exemplo do ac. *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.51

³⁴⁹Agravadas pela inexistência de conceitos unanimemente aceites. Sobre os problemas terminológicos e de tradução na jurisprudência do TJUE nesta matéria, ver CFE ECJ TASK FORCE, 2008: 34-35; MERKS, 2006: 278-281; ZALASŃISKI, 2008: 156; ZALASŃISKI, 2012: 449, nota 33

³⁵⁰Exemplo claro do ac. *de Lasteyrie du Saillant* de 11.03.2004, C-9/02, p.51: na língua francesa são utilizados os termos “*évasion*” e “*fraude fiscale*”; na tradução inglesa estes termos são traduzidos correta e respetivamente como “tax avoidance” e “evasion”. Na tradução portuguesa os conceitos franceses são traduzidos como “evasão” e “fraude fiscal”

³⁵¹Ver v.g. ac. *SGI* de 21.01.2010, C-311/08, p.66 – “*évasion fiscale*” (sendo também o francês, neste caso, a *língua do processo*) é traduzida como evasão fiscal em português

As medidas fiscais anti-abuso adotadas pelos Estados Membros podem ser incompatíveis com as liberdades fundamentais da União, quando constituírem discriminações ou restrições.

O TJUE tem sido claro que o *simples uso por parte do contribuinte de um regime fiscal mais favorável oferecido por um Estado Membro* (p.e. através de constituição de uma sociedade neste Estado) *não é, em princípio, por si só, um comportamento abusivo e proibido*³⁵². É conforme ao objetivo da constituição do mercado interno, onde vigoram liberdades de circulação, que um indivíduo ou sociedade possa estabelecer-se num qualquer Estado Membro consoante os seus interesses económicos e fiscais – i.e. o *planeamento fiscal* não é, por si só, proibido, sendo, em princípio, um comportamento legítimo dos operadores económicos no seio do mercado interno³⁵³.

Isto não significa que determinados comportamentos abusivos dos contribuintes não possam ser objeto de normas anti-abuso que visem prevenir ou combater tais comportamentos. Coube ao TJUE determinar quais os *comportamentos abusivos dos contribuintes* que não podem fazer-se valer da proteção conferida pelas liberdades fundamentais da União³⁵⁴ e determinar quando as *normas anti-abuso, que sejam restritivas destas liberdades fundamentais*, podem ser admitidas por uma *razão imperiosa de interesse geral* que legitimamente justifique a adoção destas normas restritivas pelos Estados Membros. Esta *razão imperiosa é a necessidade de prevenção e combate da fraude fiscal, da evasão fiscal e da elisão fiscal*.

No primeiro acórdão do TJUE em matéria de fiscalidade direta, o acórdão “*Avoir Fiscal*”, o TJUE não reconheceu o risco da evasão fiscal como justificação de uma medida fiscal

³⁵²V.g. ac. *de Lasteyrie du Saillant*, citado nota 350, p.60; ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 340, p.36-37; ac. *SIAT* de 05.07.2012, C-318/10, p.39. No ac. *Centros*, citado nota 340, p.27, o TJUE afirma em termos gerais que “facto de um nacional de um Estado-Membro, que pretenda criar uma sociedade, optar por constituí-la num Estado-Membro cujas regras de direito das sociedades lhe parecem menos rigorosas e criar sucursais noutros Estados-Membros não pode constituir, em si, um uso abusivo do direito de estabelecimento” – para a importância deste acórdão na jurisprudência do TJUE em matéria de normas anti-abuso, ver SANCHES, 2006: 285ss; VAN THIEL, 2008a: 283-284; WEBER, 2013b: 322-324. No ac. *ICI* de 16.07.1998, C-264/96, p.26, o TJUE afirma que o simples “estabelecimento de uma sociedade fora do Reino Unido não implica, em si, a evasão fiscal, pois a sociedade em questão fica de qualquer forma sujeita à legislação fiscal do Estado de estabelecimento”

³⁵³A liberdade de escolha da jurisdição fiscal por parte do contribuinte é uma liberdade legítima dentro do mercado interno, desde que o contribuinte realize operações económicas reais – neste sentido, TERRA & WATTEL, 2012: 696

³⁵⁴Determinação fundamental que permite separar o planeamento fiscal legítimo (“tax mitigation”) das situações de planeamento fiscal ilegítimo – ver O’SHEA, 2007: 21-23

restritiva, porque tal risco não estava previsto nos Tratados como expressa derrogação das liberdades fundamentais³⁵⁵.

Contudo, em acórdãos posteriores, o TJUE veio a demonstrar que a necessidade de prevenir e combater a evasão e a elisão fiscal pode justificar medidas fiscais restritivas. Para tal, estas medidas deveriam visar *exclusivamente* os designados *expedientes puramente artificiais* utilizados pelos contribuintes, não sendo admissíveis medidas restritivas que criem restrições a qualquer situação de carácter transfronteiriço (independentemente da situação assentar ou não em expedientes puramente artificiais)³⁵⁶.

Esta expressão “expedientes puramente artificiais” foi pouco densificada pelo TJUE nos primeiros acórdãos³⁵⁷.

No acórdão *Cadbury Schweppes*³⁵⁸ e acórdãos posteriores o TJUE realizou uma *densificação clara do que são “expedientes puramente artificiais” e quais são as condições necessárias para que uma medida fiscal restritiva possa ser justificada por razões de prevenção e combate à fraude, evasão e elisão fiscal*. No acórdão *Cadbury Schweppes*, o TJUE reforçou a ideia que “uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa” (p.51)³⁵⁹ e que “a apreciação do comportamento do contribuinte há que ter especialmente em conta o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento”

³⁵⁵ Acórdão “*Avoir Fiscal*” de 28.01.1986, C-270/83, p.25

³⁵⁶ Neste sentido, v.g. ac. *ICI*, citado nota 352, p.26; ac. *Lankhorst-Hohorst* de 12.12.2002, C-324/00, p.37; ac. *X e Y*, citado nota 348, p.61; ac. *de Lasteyrie du Saillant*, citado nota 350, p.45

³⁵⁷ Sobre esta falta inicial de densificação do conceito “expedientes puramente artificiais”, ver KOKOLIA & CHATZIOAKEIMIDOU, 2015: 154; POULSEN, 2013: 238; RONFELDT, 2013b: 32

³⁵⁸ Acórdão de 12.09.2006, C-196/04. Estava em causa o regime britânico sobre sociedades estrangeiras controladas (SEC) em que eram incorporados, na matéria coletável de sociedade residente no Reino Unido, os lucros de uma sociedade residente noutro Estado Membro, controlada por aquela sociedade britânica, quando estes lucros estivessem sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no Reino Unido. Para comentários a este importante acórdão, ver MEUSSEN, 2007: 13ss; O’SHEA, 2007: 13ss; WHITEHEAD, 2007: 176ss. Para dois comentários ao caso, anteriores à decisão do TJUE (ambos defendendo a não compatibilidade do regime britânico com as liberdades fundamentais), ver FONTANA, 2006b: 331-334; SCHÖNFELD, 2004: 441ss. Ainda para comentários às Conclusões do Advogado-Geral Léger neste caso, ver SCHNITGER, 2006: 151-155

³⁵⁹ A legislação anti-abuso só pode, em princípio, ter como único alvo o combate a expedientes puramente artificiais (atos ou conjuntos de atos que sejam considerados artificiais). Não serão admissíveis, em princípio, medidas anti-abuso que também atinjam expedientes que não sejam puramente artificiais – nestes casos, as medidas anti-abuso não serão proporcionais

(p.52)³⁶⁰. Finalmente o Tribunal determinou que para uma medida fiscal restritiva ser admitida como justificada “por motivos de luta contra práticas abusivas”, o “objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica” e que sejam comportamentos que tenham como “objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional” (p. 55 – itálico nosso)³⁶¹.

*A determinação da artificialidade do comportamento do contribuinte (e correspondente admissibilidade de uma medida fiscal restritiva que vise combater tais artificialidades) está sujeita à reunião de duas condições, uma de ordem subjetiva e outra de ordem objetiva*³⁶².

*A nível subjetivo, para existir uma artificialidade é necessária que exista uma “intenção de obter uma vantagem fiscal” por parte do contribuinte – uma intenção de escapar à tributação normalmente devida num Estado Membro (através de uma menor ou nula tributação noutro Estado Membro) ou uma intenção de obtenção de uma outra qualquer vantagem fiscal*³⁶³. O Tribunal ainda exige que o expediente puramente artificial terá que ser “concebido unicamente para fins fiscais”³⁶⁴.

³⁶⁰Sendo assim relevante, para efeitos de admissibilidade desta justificação, a liberdade de circulação em causa e os objetivos prosseguidos por tal liberdade – exemplo da diferença entre a liberdade de estabelecimento (que exige que um nacional de um Estado Membro tenha uma participação estável e contínua na economia de outro Estado Membro) e a liberdade de circulação de capitais (onde não é exigida uma participação estável e contínua) – ver PIANAVIGNA, 2009: 172

³⁶¹No mesmo sentido em acórdãos posteriores, v.g. ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* de 13.03.2007, C-524/04, p.74 e 79; ac. *Oy AA* de 18.07.2007, C-231/05, p.62-63; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* de 23.04.2008, C-201/05, p.77; ac. *Glaxo Wellcome* de 17.09.2009, C-182/08, p.89; ac. *SGI* de 21.01.2010, C-311/08, p.66; ac. *SIAT* de 05.07.2012, C-318/10, p. 40; ac. *Itelcar* de 03.10.2013, C-282/12, p.34; ac. *K* de 07.11.2013, C-322/11, p.61; ac. *Comissão/Reino Unido* de 13.11.2014, C-112/14, p.25; ac. *Timac Agro Deutschland* de 17.12.2015, C-388/14, p.42

³⁶²Parágrafo 64 do ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358. No mesmo sentido, ver ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.78. Sobre estas duas condições, ver EVERS & DE GRAAF, 2009: 286; FRAGA, 2011: 48-49; GUÐMUNDSSON & JÓHANNESSON, 2010: 540; KOKOLIA & CHATZHOAKEIMIDOU, 2015: 154; MAISTO & PISTONE, 2008a: 505-506; NOGUEIRA, 2010: 422-423; TERRA & WATTEL, 2012: 687 e 914; WEBER, 2013a: 251ss. Estas duas condições foram formuladas pela primeira vez num acórdão em matéria de tributação indireta – o acórdão *Emsland-Stärke* de 14.12.2000, C-110/99, p.52-53

³⁶³V.g. Ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.64; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.78; ac. *Glaxo Wellcome*, citado nota 361, p.89; ac. *SGI*, citado nota 361. Na tributação indireta, ver ac. *Emsland-Stärke*, citado nota 362, p.53; ac. *Halifax*, citado nota 340, p.75. Sobre a condição subjetiva, ver HILLING, 2013: 296-297; NOGUEIRA, 2010: 423; RONFELDT, 2013b: 33

³⁶⁴V.g. ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p.82; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, p.84; ac. *Glaxo Wellcome*, p.99; ac. *SGI*, p.71; ac. *SIAT*, p.50; ac. *Itelcar*, p.37; ac. *Comissão/Reino Unido*, p.27 – acórdãos citados na nota 361

A *nível objetivo* são necessários elementos objetivos e verificáveis que demonstrem a existência de um “expediente puramente artificial”³⁶⁵, que apesar do respeito formal pelos requisitos previstos no Direito da União, seja um expediente que não assegure efetivamente o objetivo prosseguido pela liberdade fundamental da União em causa³⁶⁶. Estes expedientes puramente artificiais são expedientes “*desprovidos de realidade económica*”, que *não criam um real vínculo com a economia do Estado Membro* - exemplo das empresas de fachada ou caixas postais³⁶⁷. *Se os expedientes corresponderem a uma efetiva e genuína realidade económica, ainda que a utilização desses expedientes resultem de motivos de ordem fiscal, então tais expedientes não podem ser considerados artificiais e não podem ser objeto de normas anti-abuso restritivas das liberdades fundamentais*³⁶⁸. É fundamental assim, p.e. que uma sociedade estrangeira controlada constituída num Estado Membro que não o da sociedade-mãe, participe efetivamente de alguma forma na economia daquele Estado Membro³⁶⁹.

O TJUE exige que a análise da existência ou não de um expediente puramente artificial deve assentar em *elementos objetivos e comprováveis por terceiros*³⁷⁰, especialmente os

³⁶⁵Mesmo os expedientes *parcialmente* artificiais – nestes casos, a medida anti-abuso só deve visar a parte artificial do expediente utilizado pelo contribuinte - neste sentido, v.g. ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citado nota 361, p.81-82; ac. *Lammers* de 17.01.2008, C-105/07, p.29-30. Ver KOKOLIA & CHATZHOAKEIMIDOU, 2015: 154-155

³⁶⁶V.g. Ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.64; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.78. Na tributação indireta, ver ac. *Emsland-Stärke*, citado nota 362, p.52; ac. *Halifax*, citado nota 340, p.74. Ainda sobre os expedientes puramente artificiais e a inexistência de um genuína realidade económica nestes expedientes, ver RONFELDT, 2015b: 339-340; WEBER, 2013a: 258

³⁶⁷V.g. ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.68

³⁶⁸V.g. ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.65; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p. 79

³⁶⁹Ver HILLING, 2013: 297; RONFELDT, 2013b: 35. Mesmo que a sociedade constituída noutra Estado Membro se limite a administrar os investimentos passivos ou a administrar participações sociais, esta sociedade realiza uma atividade económica genuína – neste sentido, ROBERT & TOF, 2011: 438; TERRA & WATTEL, 2012: 1012-1013. MEUSSEN (2007: 17) aponta contudo a falta de certeza no acórdão *Cadbury Schweppes* quanto às *holdings*, constituídas noutra Estado Membro, poderem ou não ser consideradas puramente artificiais, já que tais *holdings* normalmente têm uma presença física reduzida (reduzido número de equipamento e funcionários) e podem ter como principais motivos de constituição no estrangeiro, motivos de ordem fiscal (reduzida tributação e vantagens fiscais atribuídas noutra Estado Membro). BARDINI (2010: 378-379) também comenta a dificuldade de distinguir entre as *holdings* e as sociedades financeiras que realizam atividades económicas genuínas noutra Estado Membro, das empresas de fachada ou de caixa-postal.

³⁷⁰V.g. ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.67; ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citado nota 361, p.82; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.79; ac. *SGL*, citado nota 361, p.71; ac. *SIAT*, citado nota 361, p.50; ac. *Itelcar*, citado nota 361, p.37; ac. *Comissão/Reino Unido*, citado nota 361, p.27. Esta análise através de elementos objetivos e comprováveis por terceiros incide não só sobre a condição objetiva, mas também sobre a condição subjetiva: existe “objetivação” da condição subjetiva – neste sentido, ver DOURADO, 2015: 45; KOKOLIA & CHATZHOAKEIMIDOU, 2015: 155; WEBER, 2013a: 252-253. A identificação da real intenção do contribuinte

elementos relativos ao *grau de presença física da sociedade em termo de instalações, equipamentos e pessoal*³⁷¹. O TJUE aponta para a necessidade de *existência* de uma *real presença física* (ainda que mínima) da sociedade estabelecida noutro Estado Membro. Contudo, esta presença física tem que estar sempre aliada a uma *efetiva prossecução de uma atividade económica* neste outro Estado Membro³⁷².

O Tribunal dá uma maior importância à condição objetiva (não existência de expediente puramente artificial desprovido de realidade económica) do que à condição subjetiva (intenção de obter uma vantagem fiscal)³⁷³.

Por fim, o TJUE ainda exige a verificação de *dois requisitos adicionais*. Em primeiro lugar é exigido que *o Estado Membro permita ao contribuinte apresentar provas, sem que lhe seja impostos constrangimentos administrativos excessivos, que demonstram que este não está a utilizar expedientes puramente artificiais, mas sim a realizar uma atividade*

através de “elementos objetivos e comprováveis perante terceiros” será contudo uma atividade difícil de realizar, além que na maioria dos casos o contribuinte não tem como único propósito a obtenção de uma vantagem fiscal, podendo também estar presentes motivos não fiscais – ver PIANTAVIGNA, 2007: 173; RUIZ ALMENDRAL, 2005: 576. Recentemente no acórdão *SIAT*, citado nota 361, p.56-59, o TJUE exigiu que a norma anti-abuso deverá respeitar o *princípio da segurança jurídica*, devendo ser uma regra clara, precisa e previsível quanto aos efeitos e que deve determinar previamente e com precisão suficiente o âmbito de aplicação desta e não existir incertezas quanto à sua aplicabilidade – sobre esta referência expressa ao princípio da segurança jurídica, ver HILLING, 2013: 303-304; SCHAPER, 2014: 228; WEBER, 2013a: 251. Em geral, sobre uma pequena reflexão sobre o a exigência do respeito pelo princípio da segurança jurídica na jurisprudência do TJUE e do TEDH, ver PEETERS, 2013: 112-114

³⁷¹ Interessante que no caso *Cadbury Schweppes*, o Advogado-Geral Léger defendia nas suas Conclusões, a aplicação de três critérios para determinar a real implementação da filial situada noutro Estado Membro e a efetiva substância da atividade aí realizada pela filial (p.110-111): o critério da presença física (p.112); o critério do caráter efetivo das prestações realizadas pela filial (p.113); e o critério do valor acrescentado gerado pela filial (p.114). Sobre estes critérios apresentados pelo Advogado-Geral Léger, ver GUÐMUNDSSON & JÓHANNESSON, 2010: 542. O Tribunal só fez, no seu acórdão, referência expressa ao primeiro critério, mas parece-nos que os dois outros critérios não deixarão de ser bastantes úteis na concreta determinação de se uma atividade económica é ou não genuína – neste sentido, ver POULSEN, 2013: 240; WEBER, 2013a: 258-260

³⁷² Neste sentido, ver POULSEN, 2013: 239-240; ROBERT & TOF, 2011: 437. Claro que o grau maior ou menor de presença física dependerá e deve ser avaliada sempre face ao tipo de atividade económica realizada – algumas atividades económicas *genuínas* podem ser realizadas com um mínimo de presença física (exemplo das *holdings*) – ver MAISTO & PISTONE, 2008a: 506. A presença física e a própria “substância” de atividade económica *devem ser avaliadas tendo em atenção o concreto tipo de atividade económica realizada*. Existe assim uma certa “plasticidade” quando se fala de “realidade económica” ou de “atividades económicas genuínas” – neste sentido, ver ROBERT & TOF, 2011: 438 e 443; WEBER, 2013a: 260

³⁷³ Neste sentido, ver KOKOLIA & CHATZIOAKEIMIDOU, 2015: 155; ROBERT & TOF, 2011: 437. A condição subjetiva acaba por ter uma importância complementar à condição objetiva. Se do expediente puramente artificial não resultar qualquer vantagem fiscal, não há abuso – neste sentido, ver WEBER, 2013a: 255. Se o contribuinte utilizar uma expediente com vista a obtenção de uma vantagem fiscal e se este expediente for genuíno e não artificial, então tal expediente não será considerado abusivo e não pode ser objeto de normas anti-abuso – neste sentido, ver WHITEHEAD, 2007: 180-181

económica real e genuína que não deverá ser objeto de uma medida fiscal anti-abuso restritiva das liberdades fundamentais³⁷⁴. Em segundo lugar é exigido que, existindo expediente puramente artificial, a *eventual medida fiscal corretora aplicável pela Administração Fiscal, seja uma medida proporcional ao necessário para reconduzir a situação tributária àquela que se verificaria se a operação ou operações fossem não abusivas*³⁷⁵.

4. A admissibilidade da justificação do risco de evasão fiscal

Em alguns acórdãos, o TJUE tem sido menos restrito quando à admissibilidade de medida fiscal restritiva assente na justificação de prevenção da evasão e da elisão fiscal, admitindo medidas fiscais que não visam exclusivamente expedientes puramente artificiais, mas que têm como objetivo a prevenção de um “*risco de evasão fiscal*”³⁷⁶. Esta excepcional admissibilidade só tem sido admitida quando a justificação do risco de evasão fiscal é *invocada conjuntamente* com a justificação de salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários e em casos envolvendo matérias de dedução transfronteiriça de perdas ou de transferências financeiras intra-grupo (preços de transferência)³⁷⁷. Nestes casos, o TJUE continua a exigir que o Estado Membro permita ao contribuinte provar que a

³⁷⁴V.g. ac. *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.70-72; ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citado nota 361, p.82; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.82; ac. *SGI*, citado nota 361, p.71; ac. *SIAT*, citado nota 361, p.50; ac. *Itelcar*, citado nota 361, p.37; ac. *Comissão/Reino Unido*, citado nota 361, p.27

³⁷⁵Neste sentido, ver v.g. ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p.83; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, p.84; ac. *SGI*, p.72; ac. *SIAT*, p.52; ac. *Itelcar*, p.38 – acórdãos citados nota 361. Sobre estes dois requisitos, principalmente nos casos de preços de transferência, ver GLAHE, 2013: 226-230; HILLING, 2013: 297; NOGUEIRA, 2010: 423-424; SANÒ, 2014: 204-205; TERRA & WATTEL, 2012: 695. Criticando que o ónus da prova da inexistência de um expediente puramente artificial caiba ao contribuinte, ver MEUSSEN, 2007: 17. Considerando que a divisão do ónus da prova entre o contribuinte e a Administração Fiscal dependerá da legislação e do contexto factual em causa, ver TERRA & WATTEL, 2012: 737-738. Considerando que o ónus da prova sobre o contribuinte deve ser aplicado de forma moderada, ver Conclusões do Advogado-Geral VILLALÓN no caso *SIAT*, C-318/10, p.68

³⁷⁶Mesmo que a medida fiscal restritiva, assente numa *presunção geral de risco de evasão fiscal*, abranja comportamentos não abusivos dos contribuintes (mas que sejam comportamentos que possam conduzir, em abstrato, ao risco de evasão fiscal)

³⁷⁷Exemplos do ac. *Marks & Spencer*, citado nota 215, p.49 (comentando este acórdão quanto ao risco de evasão fiscal, ver CFE TASK FORCE, 2007: 53; LANG, 2006a: 427-429); ac. *Oy AA*, citado nota 361, p.62-65; ac. *SGI*, citado nota 361, p.66; ac. *A de 21.02.2013, C-123/11*, p.45ss; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 361, p.42-45 e 50. Sobre esta admissibilidade do risco de evasão fiscal enquanto justificação legítima conjuntamente com a justificação da repartição dos poderes tributários, ver ainda CFE, 2012: 311ss; HILLING, 2013: 300-301; MARRES, 2016: 11-12; WEBER, 2013b: 321. DOURADO (2015: 45) considera que o afastamento excepcional do teste da artificialidade, assenta no reconhecimento de que em matérias de dedução de prejuízos e de transferências financeiras intra-grupo é bastante difícil o controlo da evasão fiscal com base neste teste. Sobre esta jurisprudência menos restritiva do TJUE quanto ao combate à evasão fiscal, ver GLAHE, 2013: 227-228; MARRES, 2016: 11-12; TERRA & WATTEL, 2012: 1014

operação ou operações que praticou, assentam em razões económicas válidas (sem evasão ou elisão fiscal)³⁷⁸; e que a eventual medida corretiva aplicada pelo Estado seja proporcional.

5. Breve referência à proibição de presunções absolutas e de exclusões automáticas

As presunções legais no domínio tributário são adotadas para simplificar a determinação da matéria coletável, assegurar a cobrança do imposto e prevenir a evasão e fraude fiscal, operando as presunções, em regra, em favor das autoridades fiscais³⁷⁹.

O TJUE não admite que a legislação fiscal anti-abuso de um Estado Membro assente em presunções inelidíveis, devendo o contribuinte ter sempre a possibilidade de provar que a operação ou operações que praticou, e que segundo a legislação anti-abuso sejam presumidas como operações de evasão ou elisão fiscal, são operações legítimas assentes em razões comerciais genuínas³⁸⁰.

O Tribunal ainda exige que, em regra, as presunções ilidíveis em matéria fiscal sejam presunções exclusivamente dirigidas aos expedientes puramente artificiais. Em regra, o TJUE não admite presunções gerais de fraude, evasão ou elisão fiscal que presumam como abusivas todas as situações transfronteiriças, abrangendo indistintamente situações abusivas e situações não abusivas³⁸¹. Também são proibidas, em regra, exclusões

³⁷⁸Considerando que o TJUE deveria ser mais coerente e mais claro quanto à admissibilidade ou não de legislação anti-abuso não estritamente dirigida a expedientes puramente artificiais, ver SCHMIDT, 2014: 8; WEBER, 2013b: 321-322. Incoerência esta que ocorre no acórdão K de 07.11.2013, C-322/11, p.59-63, onde o TJUE aceita a justificação da repartição dos poderes tributários, mas recusa a justificação de risco de evasão fiscal porque a medida fiscal finlandesa não visava só combater expedientes puramente artificiais – uma decisão surpreendente face a anteriores acórdãos onde o TJUE admitiu conjuntamente estas duas justificações, sem ter em consideração se a medida fiscal em causa era ou não dirigida exclusivamente a expedientes puramente artificiais – sobre esta incoerência, ver NEYT & PEETERS, 2014: 73

³⁷⁹SANÒ, 2014: 195. Sobre a jurisprudência do TJUE em matéria de presunções legais no Direito Fiscal, ver NOGUEIRA, 2010: 425ss; SANÒ, 2014: 194ss

³⁸⁰A proibição de presunções inelidíveis no Direito Fiscal não resulta só da jurisprudência do TJUE. O Tribunal Constitucional português também considerou inconstitucional a utilização de presunções inelidíveis em matérias fiscais, no seu acórdão n.º 348/97 de 29.04.1997, proc. n.º 63/96 – sobre este importante acórdão do Tribunal Constitucional português, ver NABAIS, 1998: 85ss; SANCHES, 2006: 227-228

³⁸¹Neste sentido ver v.g. ac. *de Lasteyrie du Saillant*, citado nota 350, p.51; ac. *Comissão/Bélgica* de 09.11.2006, C-433/07, p.36-38; ac. *Comissão/Dinamarca* de 30.01.2007, C-150/04, p.58; ac. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citado nota 361, p.73; ac. *Rewe* de 29.03.2007, C-347/04, p.51; ac. *Lammers* de 17.01.2008, C-105/07, p.27 e 33; ac. *Jobra* de 04.12.2008, C-330/07, p.37; ac. *Établissements Rimbaud* de 28.10.2010, C-72/09, p.34; ac. *Comissão/Portugal* de 05.05.2011, C-267/09, p.42; ac. *National Grid Indus* de 29.11.2011, C-371/10, p.84; ac. *SIAT*, citado nota 361, p.38; ac. *K*, citado nota 361, p.60. Como já referimos o TJUE tem sido claro que o *simplex uso por parte do contribuinte de um regime fiscal mais favorável oferecido por um Estado Membro não é, por si só, em princípio, um comportamento abusivo e proibido*. O TJUE tem também afirmado que uma situação transfronteiriça (p.e. uma atividade económica

automáticas de certas categorias de contribuintes ou de operações na aplicação de um determinado regime tributário, pelo simples facto de estarem uma situação transfronteiriça³⁸².

As presunções legais, para serem proporcionais³⁸³ e admissíveis, devem dirigir-se sobre operações ou comportamentos que *possam* constituir expedientes puramente artificiais³⁸⁴, mas o contribuinte deverá ter sempre a susceptibilidade de afastar tal presunção.

Excecionalmente, como já vimos, o TJUE tem admitido normas anti-abuso que não se dirigem só aos expedientes puramente artificiais, sendo excecionalmente admitidas presunções gerais de evasão ou elisão fiscal, justificadas por força da necessidade de prevenir o *risco de evasão fiscal* e de assegurar a *repartição equilibrada dos poderes tributários*³⁸⁵.

6. Conclusão

No acórdão *Cadbury Schweppes*, o TJUE não chegou a determinar concretamente se o regime britânico sobre sociedades estrangeiras controladas (SEC) era ou não admissível por força da justificação de prevenção de práticas abusivas, tendo remetido a decisão concreta da admissibilidade do regime para o tribunal britânico de reenvio³⁸⁶.

desenvolvida normalmente com um carácter transfronteiriço, como a atividade de construção civil) não pode, por si só, ser presumida como uma situação de evasão ou elisão fiscal. Ver NOGUEIRA, 2010: 428; TERRA & WATTEL, 2012: 915

³⁸²Neste sentido, ver NOGUEIRA, 2010: 424-425; SANCHES, 2006: 230; SANÒ, 2014: 203; TERRA & WATTEL, 2012: 646 e 915

³⁸³Para BORJA (2010: 115), a desproporcionalidade das presunções é algo intrínseco a estas

³⁸⁴Ver SANÒ, 2014: 204

³⁸⁵Ver TERRA & WATTEL, 2012: 914 e 922ss. Discordando contudo que haja aqui um novo desenvolvimento generalizado da jurisprudência do TJUE em matéria de admissibilidade de presunções legais de abuso, ver SANÒ, 2014: 294-295. Também considerando que os regimes fiscais dos preços de transferência assentam em presunções gerais de abuso, ver WEBER, 2013b: 315

³⁸⁶Acórdão *Cadbury Schweppes*, citado nota 358, p.72-75. Considerando que o regime britânico de SEC era efetivamente desproporcional, porque não se dirigia exclusivamente a expedientes puramente artificiais, ver MEUSSEN, 2007: 16; O'SHEA, 2007: 32. As regras de SEC enquanto normas anti-abuso, ver HELMINEN, 2005: 117; KUŽNIACKI, 2015: 766; MAISTO & PISTONE, 2008a: 505; SANCHES, 2006: 440. Em geral sobre os regimes de SEC, ver XAVIER, 2014: 410ss. Para as propostas do Plano BEPS da OCDE sobre estes regimes, ver JANSSENS, LEDURE, VANDEPITTE & LOOS, 2015: 343ss. Sobre os recentes desenvolvimentos da legislação e jurisprudência alemã sobre as SEC, ver WEISS, 2015: 439ss. Sobre os regimes de SEC na jurisprudência do TJUE anterior ao acórdão *Cadbury Schweppes*, ver FONTANA, 2006a: 259ss; FONTANA, 2006b: 317ss; HELMINEN, 2005: 117ss. Para a jurisprudência do TJUE em matéria de regimes de SEC, ver RUST, 2009: 492ss; SANCHES, 2006: 439ss; TERRA & WATTEL, 2012: 1011ss; XAVIER, 2014: 427ss. Para as alterações legislativas realizadas pelos Estados Membros após o acórdão *Cadbury Schweppes*, ver MAISTO & PISTONE, 2008a: 503ss. Para uma proposta de um regime europeu harmonizado sobre as SEC, ver MAISTO & PISTONE, 2008b: 554ss. Sobre o regime de SEC na Finlândia (que prevê que o regime não é aplicado aos rendimentos provenientes de sociedades estabelecidas em Estados do Espaço Económico Europeu (exceto o

Além de normas sobre SEC, a justificação de prevenção e combate à fraude, evasão e elisão fiscal tem sido invocada em outras matérias, como a tributação de saída³⁸⁷; a subcapitalização³⁸⁸ e os preços de transferência³⁸⁹. Em alguns casos tal justificação foi admitida concretamente como capaz de justificar uma medida fiscal restritiva das liberdades fundamentais da União³⁹⁰.

Liechtenstein), sob condição de existir um estabelecimento genuíno a exercer atividades comerciais), ver ZIELKE, 2013: 688. Sobre o regime francês (onde o regime é aplicado quando a SEC estabelecida noutro Estado Membro seja uma estrutura artificial), ver ZIELKE, 2014: 108. Para o regime polaco (onde o regime não se aplica quando a SEC seja residente num Estado Membro da União ou do Espaço Económico Europeu e desde que a SEC realize uma atividade económica genuína), ver VAN DOORN-OLEJNICKA, 2015: 397. Sobre o regime grego, ver PERROU, 2015: 174. Sobre as alterações às legislações sobre SEC em dois Estados do Espaço Económico Europeu após o acórdão *Cadbury Schweppes*: ver quanto à Islândia, GUÐMUNDSSON & JÓHANNESSON, 2010: 535; quanto à Noruega, ver PASSALACQUA & HENIE, 2008: 379ss. Por fim, sobre a possível incompatibilidade do recente regime português sobre SEC (artigo 66º/12 do Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas) com a jurisprudência do TJUE, ver FERREIRA, 2012: 479ss

³⁸⁷Sobre a tributação de saída, ver nota 251

³⁸⁸Sobre a subcapitalização na jurisprudência do TJUE, ver LUCHENA MOZO, 2014: 414ss; SANCHES, 2006: 295ss. Em geral sobre subcapitalização e elisão fiscal, ver AZEVEDO, 2014: 42

³⁸⁹Em geral sobre os preços de transferência, ver AZEVEDO, 2014: 41-42; XAVIER, 2014: 430ss. Sobre os preços de transferência nos grupos multinacionais, ver MORTON, 2003: 295; PEREIRA, 2010: 161ss. Para um pequeno estudo expositivo sobre os regimes de preços de transferência em vigor em 2014 na Alemanha, França, Reino Unido e Itália, ver ZIELKE, 2014b: 332ss. Para a legislação e jurisprudência francesa nesta matéria, ver GOUTHIERE, 2015: 47ss. Sobre os recentes progressos do BEPS nesta matéria, ver BRAUNER, 2015: 72ss. Sobre a interação entre normas nacionais anti-abuso com o artigo 9º (preços de transferência) da Convenção Modelo da OCDE, ver POGORELOVA, 2009: 683ss. Sobre os preços de transferência em matéria de intangíveis, ver BRAUNER, 2015: 72ss; MARKHAM, 2015: 673ss; OESTREICHER, 2014: 509ss; VAN HERKSEN, 2006: 562ss. Sobre os problemas de evasão fiscal suscitados pelos preços de transferência, ver PEREIRA, 2010: 175ss; TERRA & WATTEL, 2012: 703-705. sobre a adopção de normas anti-abusivo sobre preços de transferências, ver ZINN, RIEDEL & SPENGLER, 2014: 354-357. O TJUE pronunciou-se pela admissibilidade da aplicação do princípio da plena concorrência nos preços de transferência (segundo o qual os preços praticados entre empresas do mesmo grupo, devem ser equivalentes aos preços praticados entre entidades independentes, evitando desse logo as situações de evasão fiscal através de transferência oculta de lucros ou perdas) – sobre este princípio na jurisprudência do TJUE, ver GLAHE, 2014: 222ss; MARRES, 2016: 10-14; MEUSSEN, 2010: 249; NOGUEIRA, 2010: 423-424; TERRA & WATTEL, 2012: 729ss. Para uma visão geral do princípio da plena concorrência, ver PEREIRA, 2010: 163ss; ZIELKE, 2013: 544ss

³⁹⁰Ver v.g. ac. *Oy AA*, citado nota 361, p.58-66; ac. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado nota 361, p.85-86; ac. *SGL*, citado nota 361, p.65ss; ac. *Établissements Rimbaud*, citado nota 381, p.51-52; ac. *A*, citado nota 381, p.45ss; ac. *Timac Agro Deutschland*, citado nota 361, p.42-45 e 50-51. Em regra o TJUE parece admitir que as regras fiscais sobre as sociedades estrangeiras controladas, os preços de transferência e a subcapitalização, podem ser regras justificadas pela necessidade de prevenir e combater a evasão e elisão fiscal – neste sentido, ver TERRA & WATTEL, 2012: 730-731; WATTEL, 2015: 553; ainda neste sentido quanto à subcapitalização, ver Conclusões do Advogado-Geral GEELHOED no caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, p.68

V. A necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal e da cobrança dos impostos

1. A necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal

Cada administração fiscal de um Estado está limitada, em regra, a exercer os seus poderes de atuação e fiscalização dentro do respetivo território desse Estado, ficando assim limitada territorialmente quanto à obtenção de informações relevantes para a determinação da situação tributária do contribuinte. Contudo, a situação tributária do contribuinte pode ocorrer em mais de que um Estado e a administração fiscal de um Estado pode necessitar de informações que estão presentes em território de outro Estado³⁹¹, o que leva ao desenvolvimento de *mecanismos de cooperação administrativa entre Estados*³⁹².

É possível que em determinados casos, uma medida fiscal restritiva das liberdades fundamentais da União possa ser justificável por força da necessidade de *garantir a eficácia dos controlos fiscais*³⁹³ – i.e. que por força da necessidade de garantir que a administração fiscal de um Estado Membro possa ter as informações necessárias para determinar a situação tributária do contribuinte, esse Estado Membro aplique, p.e. uma medida discriminatória que só conceda uma determinada vantagem fiscal a um contribuinte residente, porque a administração fiscal deste Estado Membro não tem os meios necessários para obter as informações, situadas em território de outro Estado e

³⁹¹NOGUEIRA (2010: 447) fala da existência de uma descoordenação entre poder tributário (extraterritorial) e poder de fiscalização em matéria fiscal (territorialmente limitado). Sobre a limitação espacial do poder de atuação das administrações fiscais e da necessidade de *mecanismos de cooperação administrativa entre Estados*, ver ÖNER, 2011: 123

³⁹²Em geral sobre a assistência administrativa entre Estados na troca de informações, notificações e execuções de créditos tributários, ver XAVIER, 2014: 771ss. Ainda sobre a crescente troca de informações entre Estados, ver BRODZKA, 2016: 26. Sobre os vários mecanismos de trocas de informações bilaterais, multilaterais e europeus, ver FRAGA, 2011: 23ss. Sobre os recentes desenvolvimentos nos principais instrumentos de troca de informações – a Convenção Modelo da OCDE, a Diretiva 2011/16/UE e o Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA) norte-americano -, com especial enfoque na reduzida proteção dos direitos dos contribuintes no seio de tais instrumentos, ver DIEPVENS & DEBELVA, 2015: 210ss. Especificamente sobre o artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, artigo relativo à troca de informações, ver FRAGA, 2011: 24ss; INNAMORATO, 2008a: 98ss; PEREIRA, 2010: 31ss; XAVIER, 2014: 103ss. Sobre a Convenção Multilateral de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais (também da OCDE), ver FRAGA, 2011: 35ss; TERRA & WATTEL, 2012: 841-842

³⁹³Sobre esta razão imperiosa de interesse geral, ver CUNHA, 2006: 217ss; LANG, 2012: 199ss; NOGUEIRA, 2010: 456ss; SCHAPER, 2014: 221-223. Sobre a evolução desta justificação nas relações entre Estados Membros, ver FRAGA, 2011: 76ss. Sobre a invocação desta justificação nos casos do TJUE em matéria de tributação sucessória, ver DAFNOMILIS, 2015b: 568-570

relativas aos contribuintes não-residentes, necessárias para permitir a atribuição desta vantagem fiscal aos contribuintes não-residentes³⁹⁴.

Esta razão imperiosa de interesse geral é referida pela primeira vez como legítima justificação de medidas restritivas, no famoso acórdão “*Cassis de Dijon*”³⁹⁵.

Nas *situações transfronteiriças intra-União* (envolvendo só Estados Membros da União), mesmo sendo esta justificação aceite em abstrato pelo TJUE³⁹⁶, *em concreto são bastantes raros os casos do TJUE onde foram admitidas medidas fiscais restritivas justificadas com base nesta justificação*. Tal restrição da admissibilidade concreta da justificação resulta de *dois importantes limites à sua admissibilidade, impostos pelo TJUE por força das exigências do controlo da proporcionalidade*³⁹⁷.

No primeiro limite, o TJUE determina que *a justificação não é proporcional se existirem mecanismos de trocas de informações que permitam ao Estado Membro obter as informações, situadas em território de outro Estado, necessárias para garantir o controlo da situação tributária do contribuinte*³⁹⁸. Nas situações intra-União, o TJUE tem quase sempre afastado esta justificação por força da suscetibilidade dos Estados Membros poderem recorrer aos meios de obtenção de informações previstos na *Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*³⁹⁹. Esta nova Diretiva de cooperação administrativa entre Estados Membros

³⁹⁴Neste sentido, ver ac. *Welte* de 17.10.2013, C-181/12, p.63; ac. *Petersen* de 28.02.2014, C-544/11, p.55. Ver ainda BINDER & PINETZ, 2014: 324

³⁹⁵Ac. “*Cassis de Dijon*” de 20.02.1979, C-120/78, p.8 – em concreto, a justificação não foi aplicada pelo TJUE. Existia antes deste acórdão uma justificação algo similar – a das “dificuldades administrativas” – ver FRAGA, 2011: 76. Contudo, a justificação das dificuldades administrativas não é considerada pelo Tribunal como um fundamento capaz de justificar uma medida restritiva – v.g. ac. *Comissão/Espanha* de 11.12.2014, C-678/11, p.61

³⁹⁶Aceite *em abstrato* v.g. ac. *Futura Participations* de 15.05.1997, C-259/95, p.31; ac. *X e Y* de 21.11.2002, C-436/00, p.51; ac. *Lenz* de 15.07.2004, C-315/02, p.45; ac. *Laboratoires Fournier* de 10.03.2005, C-39/04, p.24; ac. *Talotta* de 22.03.2007, C-383/05, p.35; ac. *Persche* de 27.01.2009, C-318/07, p.52; ac. *Meilicke e o.* de 30.06.2011, C-262/09, p.41; ac. *SIAT* de 05.07.2012, C-318/10, p.36; ac. *Petersen*, citado nota 394, p.50; ac. *Comissão/Bélgica* de 23.01.2014, C-296/12, p.42; ac. *van Caster* de 09.10.2014, C-326/12, p.46; ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 395, p.45

³⁹⁷Sobre esta reduzida admissibilidade, ver FRAGA, 2011: 77ss. Considerando que jurisprudência do TJUE mais recente tem tomado em maior consideração os argumentos dos Estados Membros sobre esta razão imperiosa, ver LANG, 2012: 199

³⁹⁸NOGUEIRA (2010: 474) designa esta limitação como “regra da declaração”

³⁹⁹Esta nova Diretiva revogou a anterior Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos

tem um âmbito de aplicação bastante amplo, abrangendo, nos termos do seu artigo 2º/1, “todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais”,⁴⁰⁰.

Para o TJUE, a *eficácia dos controlos fiscais é suscetível de ser assegurada através do recurso aos mecanismos previstos nesta Diretiva* e que permitem obter as informações “estrangeiras” necessárias para realizar essa fiscalização tributária⁴⁰¹. Contudo, *não deverá bastar a simples existência da Diretiva para se poder afastar esta justificação*⁴⁰² – o princípio da proporcionalidade exige a existência efetiva da possibilidade do Estado Membro poder recorrer aos mecanismos de troca de informações previstos na Diretiva – ora a utilização de tais mecanismos não deixa de estar sujeita a *determinadas limitações expressas na própria Diretiva*⁴⁰³.

diretos. Sobre a anterior Diretiva, ver FRAGA, 2011: 37ss; XAVIER, 2014: 777ss. Sobre a nova Diretiva, ver GABERT, 2011: 342ss; SEER, 2013: 69-73

⁴⁰⁰Nos termos do seu artigo 2º/2, a Diretiva não é aplicável ao imposto sobre o valor acrescentado nem aos direitos aduaneiros, nem a impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da União em matéria de cooperação administrativa entre Estados Membros; nem para as contribuições obrigatórias para a segurança social. A anterior Diretiva 77/799/CEE tinha um âmbito de aplicação mais restrito, aplicando-se só aos impostos sobre o rendimento e sobre o património (artigo 1º da anterior Diretiva). A *nova Diretiva passou a ser aplicável a todos os impostos diretos*, o que tem uma importante consequência: se os mecanismos de troca de informações previstas nesta Diretiva são aplicáveis a todos os impostos diretos, os Estados Membros têm uma maior suscetibilidade de recorrer a estes mecanismos no domínio da fiscalidade direta, dificultando bastante a possibilidade de medidas fiscais restritivas justificadas com base na necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, já que tais controlos fiscais estão bastante assegurados nas situações transfronteiriças. Sobre a melhoria da eficácia das trocas de informações na nova Diretiva, ver FRAGA, 2011: 157; GABERT, 2011: 346-347; SEER, 2013: 73.

⁴⁰¹V.g. ac. *Bachmann* de 28.01.1992, C-204/90, p.18; ac. *Vestergaard* de 28.10.1999, C-55/98, p.26-28; ac. *Skandia e Randstedt* de 26.06.2003, C-422/01, p.41-44; ac. *Comissão/França* de 04.03.2004, C-334/02, p.31-33; ac. *Talotta*, citado nota 396, p.36-37; ac. *Rewe* de 29.03.2007, C-347/04, p.54-56; ac. *Persche*, citado nota 396, p.61-62; ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 396, p.43 e 45; ac. *Van Caster*, citado nota 396, p.55; ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 395, p.49. A tendência é do TJUE recusar quase sempre medidas fiscais restritivas relativas a situações intra-União e assentes na justificação da eficácia dos controlos fiscais – neste sentido, ver LANG, 2012: 198; TERRA & WATTEL, 2012: 89

⁴⁰²I.e. não há uma recusa absoluta da justificação nas situações intra-União.

⁴⁰³O artigo 16º da nova Diretiva prevê quais os limites e fundamentos de recusa de troca de informações – sobre os limites na Nova Diretiva, ver SEER, 2013: 72-73; TERRA & WATTEL, 2012: 837-840. Isto significa que é possível que a justificação da eficácia dos controlos fiscais possa ser admitida em concreto pelo TJUE numa situação intra-União quando, p.e., o Estado Membro aplicador da medida fiscal restritiva demonstre que os mecanismos de troca de informações não serão aplicáveis por força dos limites do artigo 16º da Diretiva e consequentemente a eficácia dos controlos fiscais não é assegurada. O TJUE acrescenta que *a Diretiva não impõe a obrigação do Estado Membro apresentar o pedido de informações a outro Estado Membro* – a Diretiva simplesmente concede a faculdade de o Estado Membro recorrer ao mecanismo de assistência mútua – v.g. ac. *Persche*, citado nota 396, p.64-65; ac. *Meilicke e o.*, citado nota 396, p.50-52. Isto significa que, mesmo existindo a possibilidade de a administração fiscal poder recorrer ao mecanismo previsto na Diretiva, o ónus de apresentar as informações pode recair sobre o contribuinte – neste sentido, RONFELDT, 2013a: 40; SCHAPER, 2014: 222. Porém, a inexistência desta obrigação não é suficiente para permitir a admissibilidade da justificação da eficácia do controlo fiscal – se existe a suscetibilidade do Estado

O segundo limite estabelecido pelo TJUE é de que a justificação da eficácia dos controlos fiscais não é admissível, *se o Estado Membro tiver a possibilidade de exigir do próprio contribuinte as informações necessárias para garantir a determinação da sua situação tributária*⁴⁰⁴. Mesmo que o Estado Membro não possa ou não queira⁴⁰⁵ recorrer aos mecanismos de troca de informações previstos na Diretiva de cooperação administrativa ou numa convenção fiscal, tal não significa que o Estado não deixa de poder obter as informações através do próprio contribuinte.

Conclui-se que se existir a suscetibilidade do Estado Membro obter as informações necessárias para assegurar a eficácia do controlo fiscal da situação tributária dos contribuintes, seja através dos mecanismos de troca de informações previstos em Diretivas ou em convenções fiscais, seja através da obtenção de informações dadas pelo próprio contribuinte, esse Estado Membro não pode invocar a necessidade de eficácia do controlo fiscal enquanto fundamento de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais⁴⁰⁶. Nas situações transfronteiriças intra-União são bastantes raros os casos em que as medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da União foram consideradas justificadas com base nesta razão imperiosa⁴⁰⁷.

Membro recorrer aos mecanismos da Diretiva (mesmo que efetivamente não seja obrigado a recorrer a tais mecanismos), então não deverá ser admitida uma medida fiscal restritiva justificada com base nesta justificação – neste sentido, *v.g.* ac. *ELISA* de 11.10.2007, C-451/05, p.94. Criticando a falta de consideração do TJUE dos limites explícitos e implícitos da aplicação da anterior Diretiva quanto à obtenção de informações, ver CUNHA, 2006: 219; FRAGA, 2011: 86-87; NOGUEIRA, 2010: 502-504. Em certos casos o TJUE limita-se a referir à aplicabilidade da Diretiva, sem analisar concretamente se a Diretiva é efetivamente aplicável ou se a sua aplicabilidade assegura de forma adequada a eficácia do controlo fiscal. Outra crítica é a pouca consideração do TJUE, nas situações intra-União, da existência de mecanismos convencionais de cooperação entre os Estados Membros – ver FRAGA, 2011: 87; NOGUEIRA, 2010: 505-506

⁴⁰⁴*V.g.* ac. *Bachmann*, citado nota 401, p.20; ac. *Vestergaard*, citado nota 401, p.26; ac. *Skandia e Rundstedt*, citado nota 401, p.45; ac. *Laboratories Fournier*, citado nota 396, p.25; ac. *Rewe*, citado nota 401, p.57-58; ac. *ELISA*, citado nota 403, p.96-99; ac. *Persche*, citado nota 396, p.53-54; ac. *Meilicke e o.*, citado nota 401, p.44-48; ac. *Petersen*, citado nota 394, p.51-53; ac. *Welte*, citado nota 394, p.64-67; ac. *Comissão/Bélgica*, citado nota 396, p.44. NOGUEIRA (2010: 481-483) designa este limite como “regra da liberdade de prova”. Sobre este limite, ver ainda DAFNOMILIS, 2015b: 569; FRAGA, 2011: 80ss

⁴⁰⁵Mesmo quando recorra aos instrumentos de cooperação previstos na Diretiva, o Estado Membro não deixa de poder exigir informações ao próprio contribuinte – *v.g.* ac. *Accor* de 15.09.2011, C-310/09, p.97 e jurisprudência aí citada

⁴⁰⁶Ver NOGUEIRA, 2010: 482-483; SANÒ, 2014: 203; SCHAPER, 2014: 222. Isto não significa que o Estado Membro tenha que obrigatoriamente atribuir uma determinada vantagem fiscal ao contribuinte – o Estado Membro pode recusar a atribuição dessa vantagem fiscal, seja porque não estarem reunidos os requisitos necessários para a sua atribuição, seja porque o Estado Membro não consegue obter as informações necessárias para conceder essa atribuição – neste sentido, *v.g.* ac. *Bachmann*, citado nota 401, p.20; ac. *Persche*, citado nota 396, p.69; ac. *Meilicke e o.*, citado nota 401, p.47

⁴⁰⁷Um desses raríssimos casos foi o acórdão *X e Passenheim-van Schoot* de 11.06.2009, processos apensos C-155/08 e C-157/08, p.52-76

2. A maior admissibilidade da justificação de eficácia dos controlos fiscais nas situações relativas a Estados terceiros

O TJUE tem sido menos exigente quanto à admissibilidade da justificação de eficácia dos controlos fiscais quando as medidas fiscais restritivas sejam aplicáveis face a Estados terceiros à União, sejam nos casos relativos a Estados Membros do Espaço Económico Europeu (E.E.E.) onde vigoram liberdades de circulação similares às liberdades da UE, sejam nos casos relativos à liberdade de circulação de capitais de e para Estados terceiros⁴⁰⁸.

A justificação pode ser admissível se o *Estado Membro não tiver qualquer mecanismo que lhe permita obter informações provindas de território de um Estado terceiro, designadamente pela inexistência de uma obrigação bilateral ou multilateral de troca de informações com o Estado terceiro* (não sendo aplicável a Diretiva de cooperação administrativa nas relações entre Estado Membro da União e Estado terceiro)⁴⁰⁹.

O TJUE ainda considera que a sua “jurisprudência, que tem por objecto restrições ao exercício das liberdades de circulação na Comunidade, não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente”⁴¹⁰. O TJUE

⁴⁰⁸ Liberdade consagrada no artigo 63º do TFUE – é a única liberdade de circulação da União que vale para Estados terceiros à União

⁴⁰⁹ V.g. ac. A de 18.12.2007, C-101/05, p.63; ac. *Établissements Rimbaud* de 28.10.2010, C-72/09, p.44; ac. *Comissão/Itália* de 19.11.2009, C-540/07, p.71-72; ac. *Haribo* de 10.02.2011, processos apensos C-436/08 e C-437/08, p.131; ac. *Welte*, citado nota 394, p.63. No ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 395, a justificação não foi aceite para justificar uma medida fiscal restritiva da liberdade de prestação de serviços prevista no artigo 56º TFUE (p.45-63); mas a justificação foi aceite para justificar a mesma medida fiscal restritiva face à liberdade de prestação de serviços prevista no artigo 36º do Acordo E.E.E., porque a Espanha não tinha qualquer acordo de troca de informações com o Liechtenstein que lhe permitisse assegurar a eficácia dos controlos fiscais em relação a situações transfronteiriças entre Espanha e Liechtenstein (p.66-70). Sobre estas situações, ver HEMELS, 2009b: 585

⁴¹⁰ Ac. A, citado nota 409, p.60. No mesmo sentido ver v.g. ac. *Comissão/Itália*, citado nota 409, p.69; ac. *Établissements Rimbaud*, citado nota 409, p.40; ac. *Comissão/Portugal* de 05.05.2011, C-267/09, p.54. Sobre o contexto jurídico diferente nos movimentos de capitais de e para Estados terceiros e a diferente aplicação jurisprudencial da liberdade de circulação de capitais e da justificação da eficácia dos controlos fiscais nestes movimentos, ver BEZBORODOV, 2007: 671ss; BINDER & PINETZ, 2014: 324ss; CORDEWENER, KOFLER & SCHINDLER, 2007: 107ss; FALCAO, 2009: 307ss; LANG, 2012: 199-201; PANAYI, 2008: 571ss; PETERS & GOOIJER, 2005: 475ss; PISTONE, 2006: 234ss; TERRA & WATTEL, 2012: 73ss

considera que o “*contexto jurídico diferente*”⁴¹¹ num Estado terceiro não permite assegurar uma eficácia do controlo fiscal das informações providas de um Estado terceiro igual à eficácia do controlo fiscal que a administração fiscal pode assegurar face a informações providas de um outro Estado Membro⁴¹².

A *inaplicabilidade da Diretiva de cooperação administrativa, a inexistência ou inaplicabilidade de convenções fiscais que prevejam a troca de informações*⁴¹³ e o *contexto jurídico diferente nos Estados terceiros*, permitiram ao TJUE facilitar a *admissibilidade de medidas fiscais restritivas justificadas com base na necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal*, mas só face às medidas fiscais restritivas das liberdades de circulação vigentes no Acordo E.E.E. ou da liberdade de circulação de capitais de e para Estados terceiros (artigo 63º do TFUE) e quando essas medidas fiscais restritivas só atinjam situações tributárias que envolvam Estados terceiros à União⁴¹⁴.

⁴¹¹Diferente daquele que existe no seio do União em que há uma tendencial harmonização da legislação dos Estados Membros e onde está em vigor uma Diretiva de cooperação administrativa

⁴¹²O TJUE tem aqui uma preocupação com a *menor fiabilidade e verificabilidade* das informações providas de Estados terceiros – neste sentido, ac. A, citado nota 409, p.62. O TJUE já demonstrou que o “*contexto jurídico diferente não significa a absoluta impossibilidade de o contribuinte apresentar informações providas de Estado terceiro* – no ac. *Welte*, citado nota 394, p.64, considerou que os herdeiros de um *de cuius* falecido num Estado terceiro (Suíça), podiam apresentar, perante a administração fiscal alemã, os certidões de óbito e outros documentos emitidos pelos conservadores do registo civil da Suíça, principalmente porque tais documentos não requerem uma “*apreciação complexa*” – sobre este acórdão, ver BLINDER & PINETZ, 2013: 329-330. Ainda sobre a recusa de aceitação de informações apresentadas pelo contribuinte e providas de Estados terceiros, ver HEMELS, 2009b: 586

⁴¹³Ao invés, a existência de uma convenção fiscal que preveja a troca de informações afasta a admissibilidade da justificação, *desde que os mecanismos de troca de informações aí previstos sejam adequados para que a administração fiscal do Estado Membro possa verificar e controlar*, através das informações obtidas a partir do Estado terceiro, se o contribuinte reúne as condições exigidas para a aplicação de um dado regime fiscal – neste sentido, ac. A de 19.07.2012, C-48/11, p.37; ac. *Welte*, citado nota 394, p.64; ac. *Emerging Market Series* de 10.04.2014, C-190/12, p.85-87. Contudo, o TJUE remete normalmente para o órgão de reenvio a verificação concreta de se os mecanismos de troca de informações previstos nas convenções são adequados para garantir a eficácia do controlo fiscal. Ver BEZBORODOV, 2007: 682; BLINDER & PINETZ, 2014: 328; LANG, 2008: 76-77

⁴¹⁴V.g. ac. A, citado nota 409; no ac. *Établissements Rimbaud*, citado nota 410; no ac. *Comissão/Espanha*, citado nota 395, p.66-70; e no ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, p.94-100. Contudo, defendendo a necessidade de uma maior clarificação da aplicabilidade da justificação de eficácia dos controlos fiscais, ver FRAGA, 2011: 156. A maior tendência de celebração de acordos de assistência mútua entre Estados Membros e Estados terceiros, irá muito provavelmente traduzir-se numa redução da admissibilidade da justificação da eficácia dos controlos fiscais nos casos envolvendo Estados terceiros – neste sentido, LANG, 2012: 201-202

3. A eficácia da cobrança dos impostos – breve referência

A Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, prevê um regime europeu de assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas⁴¹⁵.

Esporadicamente o TJUE admite, em abstrato, que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança dos impostos, pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da União⁴¹⁶. Todavia, foram raríssimos os casos concretos em que o TJUE admitiu que uma medida fiscal restritiva fosse aceite por força de tal justificação, principalmente por força da possibilidade de os Estados Membros poderem recorrer aos meios de assistência mútua na cobrança previstos na Diretiva 2010/24/UE⁴¹⁷.

⁴¹⁵Esta nova Diretiva revogou a anterior Diretiva 2008/55/CE do Conselho de 26 de maio de 2008. Em geral sobre a assistência em matéria de cobrança de impostos, ver XAVIER, 2014: 782ss. Sobre a nova Diretiva, ver DE TROYER, 2014a: 135ss; DE TROYER, 2014b: 207ss; DE TROYER, 2014c: 284ss; SEER, 2013: 73-74; TERRA & WATTEL, 2012: 845ss; VASCEGA & VAN THIEL, 2010: 231ss. Sobre o importante papel da troca de informações em matéria de assistência mútua na cobrança de impostos, especialmente face ao mecanismo previsto no artigo 27º da Convenção Modelo da OCDE, ver ÖNER, 2011: 123ss

⁴¹⁶V.g. ac. *Comissão/Bélgica* de 05.07.2007, C-522/04, p.47-59; ac. *Strojírny Prostějov e ACO Industries Talbor* de 19.06.2014, processos apensos C-53/13 e C-80/13, p.46-53. Sobre uma pequena análise crítica a esta justificação, ver NOGUEIRA, 2010: 511; PINETZ & SCHAFFER, 2014: 438

⁴¹⁷Uma medida fiscal restritiva, justificada com base nesta razão imperiosa, foi aceite pela primeira vez no acórdão *Scorpio* de 03.10.2006, C-290/04, p.35-39 e 59-61. No ac. *Comissão/Espanha* de 12.07.2012, C-269/09, um a medida fiscal restritiva não foi considerada justificada pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança dos impostos face à liberdade de circulação de pessoas consagrada no TFUE (p.64-75), mas perante o Acordo EEE e relativamente aos Estados terceiros partes deste acordo (Noruega, Islândia e Liechtenstein), o TJUE já julgou justificada tal medida fiscal restritiva (p.94-100) – neste caso, o TJUE seguiu um raciocínio semelhante áquele que utiliza na justificação da eficácia do controlo fiscal em situações transfronteiriças relativas a Estados terceiros (ver nota 409). A justificação também permitiu a vigência de uma medida fiscal restritiva no acórdão *X* de 18.10.2012, C-498/10, p.39-53

Conclusões

1. No seio da UE, os Estados Membros mantêm a sua soberania fiscal. Todavia, o exercício desta soberania fiscal pelos Estados Membros tem que ser prosseguida de forma a respeitar o Direito da União.
2. A harmonização europeia da fiscalidade direta é realizada por duas vias: uma via positiva e normativa, através de atos jurídicos adotados pelas instituições europeias, normalmente as Diretivas; e uma via negativa, jurisprudencial e casuística, através das decisões tomadas pelo TJUE.
3. A harmonização positiva da fiscalidade diretiva tem sido reduzida e limitada a determinadas matérias da tributação direta, principalmente por força da exigência, na aprovação das Diretivas que realizam esta harmonização, da regra da unanimidade consagrada no artigo 115º do TFUE.
4. O TJUE, enquanto instituição que garante a adequada aplicação e interpretação do Direito da União (artigo 19º TUE), tem assumido o principal papel de harmonização da fiscalidade direta no seio da União, garantindo que as medidas fiscais adotadas pelos Estados Membros respeitam os princípios e normas dos Tratados constituídos da U.E. (principalmente o respeito pelo princípio da não discriminação e pelas liberdades de circulação) e das normas consagradas no Direito europeu secundário (principalmente as Diretivas em matéria da tributação direta).
5. Esta harmonização “negativa” pela jurisprudência do TJUE é uma harmonização muito assente numa interpretação teleológica e extensiva do Tribunal dos princípios e normas consagradas nos Tratados. Todavia, é uma harmonização bastante casuística e específica, limitada a uma decisão judicial que julga se uma dada medida fiscal adotada por um Estado Membro é ou não contrária ao Direito da União. Esta jurisprudência do TJUE também sofre de algumas lacunas e incoerências que dificultam a prossecução de uma adequada harmonização fiscal.
6. Era preferível que a harmonização europeia da fiscalidade direta ocorresse pela via positiva e normativa.
7. As medidas fiscais adotadas pelos Estados Membros não podem ser contrárias às liberdades fundamentais da União.

8. O TJUE e a doutrina têm identificado dois tipos de violação das liberdades fundamentais: as discriminações e as restrições.
9. O princípio da não discriminação está consagrado, em geral, no artigo 18º do TFUE, e em especial, para cada uma das liberdades fundamentais da União. Isto significa que as medidas fiscais nacionais que criem tratamentos fiscais distintos entre situações que são objetivamente comparáveis ou que criem tratamentos fiscais iguais entre situações que não são objetivamente comparáveis, são medidas fiscais discriminatórias e são, em princípio, medidas fiscais violadoras das liberdades fundamentais e proibidas pelo Direito da União.
10. As medidas fiscais que se não se traduzam em medidas discriminatórias, mas que mesmo assim originem obstáculos ou limitações ao legítimo exercício das liberdades fundamentais por parte dos contribuintes, serão medidas fiscais (não discriminatórias) que criam restrições violadoras das liberdades fundamentais da União e, em princípio, são também medidas proibidas.
11. Há uma tendência da jurisprudência do TJUE para uma certa “mistura” dos conceitos de “discriminação” e “restrição”, utilizando o Tribunal o termo “restrição” para também classificar medidas fiscais discriminatórias. Isto, além de originar um esbater de fronteiras entre os dois conceitos, é gerador de alguma incerteza jurídica. Parece-nos assim que o termo “restrição” poderá ter na jurisprudência do TJUE dois sentidos: restrição num sentido restrito que abrange só as medidas fiscais não discriminatórias que originem obstáculos ou limitações ao exercício das liberdades fundamentais; e restrição num sentido amplo que abrange as restrições em sentido estrito, mas também as medidas fiscais que sejam discriminações.
12. As liberdades fundamentais da União não são liberdades absolutas. Excepcionalmente, determinadas medidas fiscais restritivas (restrição em sentido amplo) das liberdades fundamentais podem ser julgadas pelo TJUE como medidas que podem continuar em vigor no ordenamento jurídico nacional do Estado Membro – para tal, estas medidas fiscais restritivas terão que ser consideradas justificadas pelo TJUE.
13. Além de admitir justificações expressamente previstas nos Tratados, o TJUE passou também, através da sua *rule of reason*, a admitir justificações não

expressamente previstas nos Tratados – as designadas razões imperiosas de interesse geral.

14. Inicialmente, o TJUE adotou um critério duplo na aplicação das justificações: as razões imperiosas de interesse geral só seriam admitidas nos casos de medidas não discriminatórias restritivas das liberdades fundamentais, enquanto as justificações expressamente previstas nos Tratados seriam admitidas para justificar tanto medidas discriminatórias como medidas não discriminatórias.
15. Contudo, a jurisprudência do TJUE tem claramente demonstrado que as razões imperiosas de interesse geral são também consideradas como justificações suscetíveis de justificar medidas fiscais discriminatórias. Doutrinalmente surge divergências quanto às medidas fiscais discriminatórias que passaram a ser também suscetíveis de ser justificadas por estas razões imperiosas: se todas estas medidas ou só as medidas que traduzam discriminações indiretas.
16. A jurisprudência do TJUE não é muito clara e consistente quanto à aplicação ou não de um critério duplo quanto às justificações. Parece-nos contudo que a tendência, correta na nossa opinião, é de abandono deste critério duplo e de suscetibilidade das medidas fiscais discriminatórias serem também justificadas por razões imperiosas.
17. As justificações/derrogações expressamente previstas nos Tratados consistem nas razões de ordem pública, de segurança pública e de saúde pública. Porém, dificilmente estas justificações serão aplicáveis a casos de tributação direta.
18. Para a liberdade de circulação de capitais estão previstas dois derrogações específicas: a cláusula de *standstill* (artigo 64º do TFUE) e a permissão de tratamento fiscal distinto dos contribuintes consoante os seus locais de residência ou dos locais onde o seu capital é investido (artigo 65º/1/a) do TFUE).
19. A aplicação da cláusula de *standstill* tem sido objeto de alguns casos do TJUE. O Tribunal tem tido um importante papel na determinação da correta aplicabilidade desta cláusula, principalmente quanto à determinação temporal das restrições admitidas ao abrigo da cláusula e à determinação do conceito de “investimento direito”.

20. A permissão de tratamento fiscal distinto na liberdade de circulação de capitais não significa a admissão de discriminações arbitrárias ou de restrições dissimuladas (artigo 65º/3 do TFUE). Esta derrogação tem sido interpretada de forma restritiva e cautelosa pelo TJUE, seguindo o Tribunal, face a esta derrogação, uma jurisprudência bastante próxima àquela que aplica em geral sobre as medidas fiscais discriminatórias.
21. A difícil aplicabilidade das justificações/derrogações previstas nos Tratados ao domínio da fiscalidade direta, incentivou o TJUE a desenvolver, através da sua própria jurisprudência e da sua *rule of reason*, um conjunto de justificações não expressamente previstas nos Tratados, mas que permitam justificar medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais – as designadas razões imperiosas de interesse geral.
22. As origens destas razões imperiosas remontam a dois acórdãos em matéria não tributária – o acórdão *Dassonville* (1974) e o acórdão “*Cassis de Dijon*” (1979). A primeira aplicação destas razões imperiosas na jurisprudência do TJUE em matéria da fiscalidade direta ocorreu nos acórdãos gémeos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica* (1992).
23. As razões imperiosas de interesse geral representam os interesses gerais dos Estados Membros que visam ser salvaguardados através de medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais. O Tribunal realiza sempre uma ponderação concreta, assente num importante controlo da proporcionalidade, entre os interesses gerais dos Estados Membros que alegadamente são protegidos pela adoção de medidas fiscais restritivas e os interesses protegidos pelas liberdades fundamentais da União que são restringidas por tais medidas.
24. A maioria das decisões tomadas pelo TJUE envolvem um momento de exame da admissibilidade ou não das razões imperiosas de interesse geral invocadas no seio dos processos. Nestas decisões, em regra, o TJUE tem decidido pela impossibilidade concreta das razões imperiosas invocadas serem capazes de justificar as medidas fiscais restritivas sujeitas a julgamento, normalmente porque tais medidas fiscais “chumbam” no controlo da proporcionalidade realizado pelo TJUE.

25. Assim, o Tribunal determina que uma medida nacional, suscetível de afetar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, só poderá continuar em vigor no ordenamento jurídico do Estado Membro que a adote, se tal medida preencher quatro condições: justificar-se por razões imperativas de interesse geral, ser adequada para garantir a realização do objetivo que prossegue, não ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo e o objetivo a ser prosseguido ser legítimo e compatível perante o Direito da União.
26. Nem todas as “razões imperiosas” invocadas pelos Estados Membros são admitidas pelo TJUE como justificações válidas. O TJUE tem reiteradamente recusado justificações como: as assentes exclusivamente em objetivos económicos, a perda ou redução das receitas fiscais (contudo as razões imperiosas de interesse geral aceites pelo TJUE não deixarão de estar relacionadas com a necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais), a ausência de harmonização, a falta de reciprocidade e as simples dificuldades de ordem administrativa, prática ou técnica.
27. O TJUE tem aceitado esporadicamente ou simplesmente em abstrato uma série de razões imperiosas – exemplos do argumento de compensação ou neutralização, do respeito pelo princípio da territorialidade fiscal, da necessidade de prevenir a dupla utilização de prejuízos, da necessidade de simplificação e transparência do sistema fiscal e de um conjunto alargado de outras razões imperiosas de caratér não fiscal.
28. São cinco as razões imperiosas de interesse geral que, em regra, o TJUE tem vindo a reconhecer como justificações suscetíveis de justificar medidas fiscais restritivas adotadas pelos Estados Membros: 1) a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal nacional; 2) a necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada dos poderes tributários; 3) a necessidade de prevenir e combater a fraude, evasão e a elisão fiscal; 4) a necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal; e 5) a necessidade de garantir a cobrança dos impostos.
29. Estas cinco razões imperiosas podem estar inter-relacionadas entre si e podem ser invocadas e aceites em conjunto como justificações de medidas fiscais restritivas. Doutrinalmente, alguns autores defendem a constituição de duas ou até uma única justificação que unifique as razões imperiosas de interesse geral tradicionalmente aceites pelo TJUE.

30. O TJUE, na sua jurisprudência mais recente, tem sido menos conservador e restritivo na admissibilidade concreta de medidas fiscais restritivas justificadas com base numa (ou mais do que uma) das cinco razões imperiosas tipicamente aceites. Todavia, continua a existir uma prevalência pelo número de casos onde o TJUE julga concretamente uma medida fiscal restritiva como não justificada pelas razões imperiosas invocadas.
31. A necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal só é admitida concretamente como justificação capaz de justificar uma medida fiscal restritiva se estiverem reunidas as condições exigidas pelo Tribunal: a) existência de um nexo direito entre uma determinada vantagem fiscal e a compensação desta vantagem através de uma dada tributação; b) em princípio, o nexo direito deve ser relativo ao mesmo sujeito e ao mesmo imposto (muito excepcionalmente, o TJUE já admitiu que o nexo direto se reporte a sujeitos e impostos distintos, mas deve existir um especial ligação material entre eles); c) este nexo direito deve ser apreciado com base na finalidade concreta visada pela medida fiscal restritiva em causa; d) a inexistência de uma macro-coerência que substitua a coerência interna do sistema fiscal.
32. A exigência da inexistência de uma macro-coerência é uma exigência controversa e algo problemática, além de ser raramente invocada pelo próprio TJUE.
33. Entre os acórdãos gémeos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica* (1992), onde a coerência do sistema fiscal é invocada e aceite pela primeira vez, e o acórdão *Krankenheim* (2008), o TJUE recusou sempre a admissibilidade em concreto de medidas fiscais restritivas justificáveis com base nesta razão imperiosa. Só no acórdão *Krankenheim* é que o TJUE volta a julgar como não proibida uma medida fiscal restritiva justificada por esta razão imperiosa. A partir deste último acórdão, assistiu-se a um certo “renascimento” desta justificação, que foi já admitida em alguns acórdãos recentes do TJUE.
34. A razão imperiosa de necessidade de salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários entre os Estados foi aceite pela primeira vez no acórdão *Marks & Spencer* (2005). Esta justificação visa permitir medidas fiscais restritivas das

liberdades fundamentais da União, mas que tenham como objetivo evitar comportamentos (abusivos ou não) suscetíveis de comprometer o direito dos Estados Membros exercerem a sua competência fiscal (determinada através dessa repartição dos poderes tributários) em relação às atividades realizadas nos seus territórios.

35. Esta justificação é bastante relevante por exemplo na garantia de que, se um Estado Membro só tem poderes de tributar os lucros das sociedades estabelecidas no seu território (por força da alocação dos poderes tributários normalmente estabelecida nas convenções de dupla tributação), esse Estado só possibilite a dedução dos prejuízos de sociedades também estabelecidas no seu território. Se for exigida, a este Estado Membro, a extensão desta vantagem fiscal às sociedades estabelecidas noutra Estado Membro (de forma a impedir um tratamento discriminatório proibido por força das liberdades da União), a alocação equilibrada dos poderes tributários é posta em causa, já que o Estado fica obrigado a deduzir prejuízos de sociedades sobre as quais não tem poderes de tributação e sobre as quais não pode tributar os lucros. Isto significa, como o Tribunal tem afirmado, que esta justificação visa salvaguardar a simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução de perdas (o que releva a especial ligação desta justificação com a justificação da salvaguarda da coerência do sistema fiscal).
36. No acórdão *Marks & Spencer*, o TJUE, em matéria de dedução transfronteiriça de prejuízos, estabeleceu que excepcionalmente uma medida fiscal adotada por um Estado Membro que não permita a dedução de prejuízos de filiais (ou estabelecimentos estáveis) estrangeiras na matéria coletável da sociedade-mãe residente neste Estado Membro, é uma medida não admitida (mesmo que justificável por necessidade de salvaguardar a repartição dos poderes tributários) quando a filial (ou estabelecimento estável) não residente (ou terceiro que entretanto tenha adquirido a filial ou estabelecimento estável) não tenha possibilidades de deduzir os seus prejuízos no Estado da filial (ou do estabelecimento estável) no exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como nos exercícios fiscais anteriores ou posteriores – a designada exceção *Marks & Spencer*.

37. A exceção *Marks & Spencer* tem sido objeto de bastantes críticas por parte da doutrina. Esta exceção, desenvolvida pela jurisprudência do TJUE, originou vários problemas de aplicação e continua a sofrer de algumas incoerências e lacunas. É uma regra jurisprudencial excessivamente violadora de uma repartição devidamente equilibrada dos poderes tributários, pondo um Estado Membro (o da sociedade-mãe) realizar a dedução de prejuízos de uma sociedade situada noutra Estado Membro e sobre as quais o Estado Membro da sociedade-mãe não tem os correspondentes poderes de tributar os lucros. Seria assim preferível o abandono expresso por parte do TJUE desta exceção por si criada (ou pelo menos, a possibilidade, nestes casos de impossibilidade de dedução no Estado Membro da filial ou do estabelecimento estável, do Estado Membro da sociedade-mãe adotar um regime de recaptura dos lucros da filial ou estabelecimento estável estrangeiro quando este Estado Membro tenha deduzido prejuízos definitivos desta filial ou estabelecimento estável).
38. Em matéria dos impostos de saída, o TJUE também tem afirmado que esta justificação traduz-se na aplicação do princípio da territorialidade fiscal associado a um elemento temporal.
39. Inicialmente, esta razão imperiosa foi invocada e aceite conjuntamente com a justificação de prevenção do risco de evasão fiscal e/ou a justificação da prevenção da dupla utilização de prejuízos. O TJUE demonstrou contudo que a repartição equilibrada dos poderes tributários pode ser uma justificação autónoma. Atualmente esta justificação é uma das mais invocadas e aceites pelo TJUE na sua jurisprudência.
40. São bastantes relevantes as distinções entre os conceitos de planeamento fiscal, de planeamento fiscal legítimo, de elisão fiscal e de evasão fiscal.
41. A luta contra a evasão fiscal e a elisão fiscal é um objetivo legítimo no Direito Tributário Internacional, podendo os Estados adotar normas que visem prevenir e combater as práticas de evasão fiscal e de elisão fiscal. O Direito da União também não deixará de ter em consideração esta necessidade de prevenção e combate contra estas práticas ilegítimas e abusivas cometidas pelos contribuintes dos Estados

Membros. É necessária e legítima a adoção de normas anti-abuso por parte dos Estados Membros.

42. O abuso de direito é proibido no seio do Direito da União, e particularmente em matéria de tributação direta, serão proibidos comportamentos dos contribuintes que utilizem abusivamente os direitos conferidos tanto pelas liberdades de circulação consagradas nos Tratados como pelas normas de direito derivado da União.
43. Na jurisprudência do TJUE não parece existir um conceito totalmente unificado de abuso de direito em matéria tributária, principalmente entre casos de tributação direta e de tributação indireta, e entre casos de tributação direta sujeita a harmonização fiscal europeia (i.e. casos de aplicação e interpretação de Diretivas, especificamente de normas anti-abusos previstas nestas) e casos de tributação direta sobre a incompatibilidade de medidas fiscais com as liberdades fundamentais da União.
44. Terminologicamente nos acórdãos do TJUE, o Tribunal, na sua língua de trabalho (o francês), utiliza os conceitos de “*évasion fiscale*” e “*fraude fiscale*”, traduzidos em português, respetivamente, como “*evasão fiscal*” e “*fraude fiscal*”. Todavia a tradução juridicamente correta deveria ser de *elisão fiscal* (“*évasion fiscale*” ou, em inglês, “*tax avoidance*”) e de *evasão fiscal* (“*fraude fiscale*” ou, em inglês, “*tax evasion*”). Assim em vez de se traduzir a justificação como necessidade de prevenir ou combater a *evasão* e *fraude fiscal*, deveria traduzir-se a justificação com necessidade de prevenir ou combater a *elisão* e *evasão fiscal*.
45. As medidas fiscais anti-abuso adotadas pelos Estados Membros podem ser incompatíveis com as liberdades fundamentais da União, se tais medidas constituírem discriminações ou restrições.
46. O TJUE tem sido claro que o simples uso por parte do contribuinte de um regime fiscal mais favorável oferecido por um Estado Membro (p.e. através de constituição de uma sociedade neste Estado) não é, por si só, em princípio, um comportamento abusivo e proibido.
47. Coube ao TJUE determinar quais os comportamentos abusivos dos contribuintes que não podem fazer-se valer da proteção conferida pelas liberdades fundamentais e determinar como as normas anti-abuso, que sejam restritivas destas liberdades fundamentais e que visam combater tais comportamentos, podem ser admitidas por

uma razão imperiosa de interesse geral que legitimamente justifique a adoção destas normas restritivas pelos Estados Membros – a razão imperiosa de prevenção e combate da fraude, da evasão e da elisão fiscal.

48. As medidas anti-abuso que sejam restritivas das liberdades fundamentais, para serem aceites pelo Tribunal, devem visar *exclusivamente* os *expedientes puramente artificiais* utilizados pelos contribuintes, não sendo admissíveis medidas restritivas que criem restrições a qualquer situação de carácter transfronteiriço (independentemente de a situação assentar ou não em expedientes puramente artificiais).
49. O Tribunal determina que para uma restrição ser admitida como justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objetivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, e que sejam comportamentos que tenham como objetivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os rendimentos gerados por atividades realizadas no território nacional.
50. A determinação da artificialidade do comportamento do contribuinte (e correspondente admissibilidade de uma medida fiscal restritiva que visa combater tais expedientes puramente artificiais) está sujeita à reunião de duas condições, uma de ordem subjetiva e outra de ordem objetiva.
51. A nível subjetivo, para existir uma artificialidade é necessária que exista uma intenção de obter uma vantagem fiscal por parte do contribuinte.
52. A nível objetivo, é necessário existirem elementos objetivos e verificáveis que demonstrem a existência de um expediente puramente artificial, que apesar do respeito formal pelos requisitos previstos no Direito da União, seja um expediente que não assegure efetivamente o objetivo prosseguido pela liberdade fundamental da União em causa. Estes expedientes puramente artificiais são expedientes desprovidos de realidade económica, que não criam um real vínculo com a economia do Estado Membro - exemplo das empresas de fachada ou caixas postais. Se os expedientes corresponderem a uma efetiva realidade económica, ainda que a utilização desses expedientes resultam de motivos de ordem fiscal, então tais expedientes não podem ser considerados artificiais e não podem ser objeto de normas anti-abuso restritivas das liberdades fundamentais.

53. O TJUE exige que a análise da existência ou não de um expediente puramente artificial deve assentar em elementos objetivos e comprováveis por terceiros.
54. O TJUE ainda exige a verificação de dois requisitos adicionais. Em primeiro lugar é exigido que o Estado Membro permita ao contribuinte apresentar provas, sem que lhe seja impostos constrangimentos administrativos excessivos, que demonstram que este não está a utilizar expedientes puramente artificiais, mas sim a realizar uma atividade económica real e genuína que não deverá ser objeto de uma medida fiscal anti-abuso restritiva das liberdades fundamentais. Em segundo lugar é exigido que, existindo expediente puramente artificial, a eventual medida fiscal corretora aplicável pela Administração Fiscal seja proporcional ao necessário para reconduzir a situação tributária àquela que se verificaria se a operação ou operações fossem não abusivas.
55. Em alguns acórdãos, o TJUE tem sido menos restrito quando à admissibilidade de medida fiscal restritiva assente na justificação de prevenção da fraude e evasão fiscal, admitindo medidas fiscais que não visam exclusivamente expedientes puramente artificiais, mas que têm como objetivo a prevenção de um simples “*risco de evasão fiscal*”. Contudo, esta excecional admissibilidade só tem sido admitida quando a justificação do risco de evasão fiscal é *invocada conjuntamente* com a justificação de salvaguarda da repartição equilibrada dos poderes tributários e em casos envolvendo matérias de dedução transfronteiriça de perdas ou transferências financeiras intra-grupo (preços de transferência).
56. O Tribunal de Justiça não admite que a legislação fiscal anti-abuso de um Estado Membro assente em presunções inelidíveis, devendo o contribuinte ter sempre a possibilidade de provar que a operação ou operações que praticou e que segundo a legislação anti-abuso sejam presumidas como operações de fraude, evasão ou elisão fiscal, são operações legítimas e não abusivas assentes em razões comerciais genuínas.
57. O TJUE ainda exige que, em regra, as presunções ilidíveis em matéria fiscal sejam presunções exclusivamente dirigidas aos expedientes puramente artificiais. Em regra, o TJUE não admite presunções gerais de fraude, evasão ou elisão fiscal que presumam como abusivas todas as situações transfronteiriças, abrangendo indistintamente situações abusivas e situações não abusivas. Também são

proibidas, em regra, exclusões automáticas de certas categorias de contribuintes ou de operações na aplicação de um determinado regime tributário, pelo simples facto de estarem numa situação transfronteiriça.

58. Cada administração fiscal de um Estado está limitada, em regra, a exercer os seus poderes de atuação e fiscalização dentro do respetivo território desse Estado – isto significa, que a administração fiscal fica limitada territorialmente quanto à obtenção de informações relevantes para a determinação da situação tributária do contribuinte. Contudo, a situação tributária do contribuinte pode ocorrer em mais de que o território de um Estado e a administração fiscal de um Estado pode necessitar de informações que estão presentes em território de outro Estado.
59. Em determinados casos, uma medida fiscal restritiva das liberdades fundamentais da União pode ser justificável por força da necessidade de *garantir a eficácia dos controlos fiscais* – i.e. que por força da necessidade de garantir que a administração fiscal de um Estado Membro possa ter as informações necessárias para determinar a situação tributária do contribuinte, esse Estado Membro aplique uma medida fiscal restritiva.
60. Nas situações transfronteiriças intra-União (envolvendo só Estados Membros da União), esta justificação, mesmo que em abstrato seja aceite pelo TJUE, em concreto raramente tem permitido a admissibilidade de medidas fiscais restritivas julgadas pelo TJUE. Tal restrição da admissibilidade concreta da justificação resulta de dois importantes limites à sua admissibilidade, impostos pelo TJUE por força das exigências do controlo da proporcionalidade.
61. O primeiro limite é de que a justificação não é proporcional e não é admissível se existirem mecanismos de trocas de informações que permitam ao Estado Membro obter as informações, situadas em território de outro Estado, necessárias para garantir o controlo e fiscalização da situação tributária do contribuinte. O TJUE, nas situações intra-União, tem quase sempre afastado esta justificação por força da suscetibilidade do Estado Membro de recorrer aos meios de obtenção de informações previstos na Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

62. Contudo, não deverá bastar a simples existência da Diretiva para se poder afastar esta justificação – o princípio da proporcionalidade exige que tem que existir efetivamente a possibilidade do Estado Membro pode recorrer aos mecanismos de troca de informações previstas na Diretiva.
63. O segundo limite estabelecido pelo TJUE é de que não é admissível a justificação da eficácia dos controlos fiscais, se o Estado Membro tiver a possibilidade de exigir do próprio contribuinte as informações necessárias para garantir a determinação da sua situação tributária. Mesmo que o Estado Membro não possa ou não queira recorrer aos mecanismos de troca de informações previstos na Diretiva de cooperação administrativa ou numa convenção fiscal, tal não significa que o Estado não deixe de poder obter as informações através do próprio contribuinte.
64. Nas situações envolvendo Estados terceiros à União, o TJUE tem sido mais facilitador quanto à admissibilidade desta razão imperiosa. A inaplicabilidade da Diretiva de cooperação administrativa, a inexistência ou inaplicabilidade de convenções fiscais que prevejam a troca de informações e o “contexto jurídico diferente” nos Estados terceiros, permitiram ao TJUE facilitar a admissibilidade de medidas fiscais restritivas justificadas com base na necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal, quando estas medidas sejam relativas às liberdades de circulação vigentes no Acordo E.E.E. ou à liberdade de circulação de capitais de e para Estados terceiros (artigo 63º do TFUE) e só atinjam situações tributárias que envolvam Estados terceiros à União.
65. Esporadicamente o TJUE admite, em abstrato, que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança dos impostos pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar medidas fiscais restritivas das liberdades fundamentais da União. Todavia, foram raríssimos os casos concretos em que o TJUE admitiu que uma medida fiscal restritiva fosse aceite por força de tal justificação, principalmente por causa da possibilidade dos Estados Membros poderem recorrer aos meios de assistência mútua na cobrança previstos na Diretiva 2010/24/UE.

Bibliografia citada

ADAMCZYK, Lukasz (2007) – “The Agreement on the Free Movement of Persons and its Potential Impact on Direct Taxes Systems of EU Member States”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

ARGINELLI, Paolo (2007) – “The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by the Host State in the European Union: a Too Much Separate Entity Approach”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

AMAND, Christian (2008) – “Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislation Bugs?”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

AZEVEDO, Maria Eduarda (2014) – “A Elisão Fiscal Internacional e os Paraísos Fiscais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 432, Centros de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Lisboa, janeiro-junho de 2014

BAKER, Philip (2015) – “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

BAL, Aleksandra (2012) – “New Case Law Developments in Germany: Finality of Foreign Permanent Establishment Losses”, in *European Taxation*, Vol. 52, nº 1, IBFD, Amsterdam

BAMMENS, Niels (2013) – “The Interaction between the Interpretation of Article 24 OECD MC and the Non-discrimination Standard Developed by the CJEU”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

BARDINI, Chiara (2010) – “The Fine Line between Anti-Abuse Measures and the Delimitation of a Member State’s Tax Jurisdiction: The Italian Case”, in *European Taxation*, Vol. 50, nº 8, IBFD, Amsterdam

BATISTA DE OLIVEIRA, Maria Odete (2015) – “A Tributação à Saída (*Exit Taxes*) na Recente Jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE. O Caso Português. As Alterações introduzidas na Legislação Nacional”, in *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, coord. José Casalta Nabais & Suzana Tavares da Silva, 1ª edição, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra

- BEZBORODOV, Sergey (2007) – “Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands
- BILL, Stephen, (2003) – “Harmonization of indirect taxes in Europe”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- BINDER, Anna, & PINETZ, Erik (2014) – “Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands
- BIZIOLI, Gianluigi (2008) – “Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 3, IBFD, Amsterdam
- BORIA, Pietro (2010) – *Diritto tributario europeo*, 1ª edição, Giuffré Editore, Milano
- BOULOGNE, G. F. (2014) – “A Proposal to Expand and Improve Article 6 of the EU Merger Directive”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- BOULOGNE, Frederick, & SLAVNIC, Nana Sumrada (2012) – “Cross-Border Restructuring and “Final Losses””, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 10, IBFD, Amsterdam
- BRAUNER, Yariv (2015) – “Transfer Pricing in BEPS: First Round – Business Interests Win (But, Not in Knock-Out)”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- BRAUNER, Yariv, DOURADO, Ana Paula, & TRAVERSA, Edoardo (2015) – “Ten Years of Marks & Spencer”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- BRODZKA, Alicja (2016) – “Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – The Standard of the Future”, in *European Taxation*, Vol. 56, n° 1, IBFD, Amsterdam
- BROKELIND, Cécile (2015) – “Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands

- CALDERÓN, Jose, & BAEZ, Andrés (2009) – “The *Columbus Container Services* ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of the Non-Discrimination Principle”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- CARLOS DOS SANTOS, António (2003a) – “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- CARLOS DOS SANTOS, António (2003b) – *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 1ª edição, Livraria Almedina, Coimbra
- CERIONI, Luca (2005) – “The Introduction of Comprehensive Approaches to Business Taxation: At the Root of Competition and Discrimination Dilemmas or... The Long and Winding Road to a Solution? – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 45, nº 12, IBFD, Amsterdam
- CERIONI, Luca (2015) – “The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands
- CFE (2011) – “Opinion Statement of the CFE on *X Holding* (C-337/08)”, in *European Taxation*, Vol. 51, nº 4, IBFD, Amsterdam
- CFE (2012) – “Opinion Statement of the CFE on the Case Law of the European Court of Justice on Transfer Pricing Related to Loans (Decision of 21 January 2010 in Case C-311/08, *SGI*)”, in *European Taxation*, Vol. 52, nº 6, IBFD, Amsterdam
- CFE ECJ TASK FORCE (2008) – “Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007”, in *European Taxation*, Vol. 48, nº 1, IBFD, Amsterdam
- CFE ECJ TASK FORCE (2009) – “Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on Losses Compensation within the EU for Individuals and Companies Carrying Out Their Activities through Permanent Establishments”, in *European Taxation*, Vol. 49, nº 10, IBFD, Amsterdam
- CFE ECJ TASK FORCE (2015) – “Opinion Statement ECJ-TF 3/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice of 23 January 2014 in *DMC* (Case C-164/12),

concerning taxation of unrealized gains upon a reorganization within the European Union”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 2/3, IBFD, Amsterdam

CFE TASK FORCE (2005) – “Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Opinion of Advocate General Maduro in the Case of *Marks & Spencer plc v. Halsey* (Case C-446/03)”, in *European Taxation*, Vol. 45, n° 11, IBFD, Amsterdam

CFE TASK FORCE (2007) – “Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgment in the Case of *Marks & Spencer plc v. Halsey* (Case-446/03) – Judgment Delivered 13 December 2005”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 1, IBFD, Amsterdam

CFE TASK FORCE (2008) – “Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgment in the Case of *Lidl Belgium GmbH & Co KG v. Finanzamt Heilbronn* (Case C-414/06) – Judgement Delivered 15 May”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 11, IBFD, Amsterdam

CLOER, Adrian, CONRATH, Annemarie, & VOGEL, Nina (2014) – “Operating Expenses in the Event of a Failed Start of a Permanent Establishment with Real Estate in the European Union”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 5, IBFD, Amsterdam

COHRS, Enken (2013) – “Unresolved Issues in the ECJ’s Case Law on Cross-Border Intra-Group Loss Relief in the Light of *A Oy*”, *European Taxation*, Vol. 53, n° 7, IBFD, Amsterdam

CORDEWENER, Axel (2003) – “Foreign Losses, Tax Treaties and EC Fundamental Freedoms: A New German Case before the ECJ”, in *European Taxation*, Vol. 43, n° 7/8, IBFD, Amsterdam

CORDEWENER, Axel (2006) – “The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of the Fully Integrated Internal Market”, in Vanistendael, Frans (ed.), *EU Freedoms and Taxation*, EATLP International Tax Series, vol. 2, IBFD, Amsterdam

CORDEWENER, Axel (2009) – “Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has the Door Been Closed?”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands

CORDEWENER, Axel, & REIMER, Ekkehart (2006a) – “The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 6, IBFD, Amsterdam

- CORDEWENER, Axel, & REIMER, Ekkehart (2006b) – “The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 46, nº 7, IBFD, Amsterdam
- CORDEWENER, Axel, KOFLER, Georg W., & SCHINDLER, Clemens Philipp (2007) – “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ”, in *European Taxation*, Vol. 47, nº 2, IBFD, Amsterdam
- CORDEWENER, Axel, DAHLBERG, Mattias, PISTONE, Pasquale, REIMER, Ekkehart, & ROMANO, Carlo (2004a) – “The Tax Treatment of Foreign Losses: *Ritter, M & S* and the Way Ahead (Part One)”, in *European Taxation*, Vol. 44, nº 4, IBFD, Amsterdam
- CORDEWENER, Axel, DAHLBERG, Mattias, PISTONE, Pasquale, REIMER, Ekkehart, & ROMANO, Carlo (2004b) – “The Tax Treatment of Foreign Losses: *Ritter, M & S* and the Way Ahead (Part Two)”, in *European Taxation*, Vol. 44, nº 5, IBFD, Amsterdam
- COURINHA, Gustavo Lopes (2009) – *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 1ª edição, Edições Almedina, Coimbra
- CUNHA, Patrícia Noiret (2006) – *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra
- CUNHA, Patrícia Noiret, & VASQUES, Sérgio (2002) – *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada – Volume I*, 1ª edição, Edições Almedina, Coimbra
- DAFNOMILIS, Vasileios (2015a) – “A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 55, nº 11, IBFD, Amsterdam
- DAFNOMILIS, Vasileios (2015b) – “A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 55, nº 12, IBFD, Amsterdam
- DANISH, Melissa (2015) – “What Remains of the *Marks & Spencer* Exception for Final Losses? – Examining the Impact of *Commission v. United Kingdom* (Case C-172/13)”, in *European Taxation*, Vol. 55, nº 9, IBFD, Amsterdam
- DE BROE, Luc (2013) – “The ECJ’s Judgment in *Argenta*: Narrow Interpretation of “*The Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States*”. A

Headache for Designers of Tax Incentives in the Union.”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

DE BROE, Luc, & BAMMENS, Niels (2009) – “*Truck Center* – Belgian Withholding Tax on Interest Payments to Non-resident Companies Does Not Violate EC Law: A Critical Look at the ECJ’s Judgment in *Truck Center*”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

DE GRAAF, Arnaud (2013) – “International Tax Policy Needed to Counterbalance the “Excessive” Behaviour of Multinationals”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

DE GRAAF, Arnaud, & JANSSEN, Geert (2005) – “The implications of the judgment in the *D* case: the perspective of two non-believers”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

DE GRAAF, Arnaud, DE HAAN, Paul, & DE WILDE, Maarten (2014) – “Fundamental Change in Countries’ Corporate Tax Framework Needed to Properly Address BEPS”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

DE GROOT, I. M. (2013) – “Interest Deduction and the CCCTB: A Walk in the Park for Tax Advisors?”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands

DE GROOT, I. M. (2014) – “The CJEU’s Conflicting Case Law on Neutralization”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands

DE HOSSON, Fred C. (2006) – “On the controversial role of the European Court in corporate tax cases”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 6/7, Kluwer Law International, The Netherlands

DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo J. Jiménez-Valladolid (2014) – “The Permanent Establishment: Still a (Permanent) Requirement?”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

DE LA MOTTE, Alexandre Maitrot (2015) – “Tax sovereignty, national transfers of tax losses within international groups of companies and freedom of establishment: *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd.*”, in *Common Market Law Review*, Vol. 52, n° 4, Kluwer Law International, The Netherlands

DE MOOIJ, R. A., & STEVENS, L. G. M. (2005) – “Exploring the future of ability to pay in Europe”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

- DE TROYER, Ilse (2014a) – “Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands, 2014
- DE TROYER, Ilse (2014b) – “Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- DE TROYER, Ilse (2014c) – “Tax Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Uptade?”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands
- DE VIJVER, Anne Van (2015) – “International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands
- DEBELVA, Filip, & LUTS, Joris (2015) – “The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 6, IBFD, Amsterdam
- DENYS, Lieven A. (2007) – “The ECJ Case Law on Cross-Border Dividends Revisited”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 5, IBFD, Amsterdam, 2007
- DIEPVENS, Niels, & DEBELVA, Filip (2015) – “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- DOURADO, Ana Paula (2003) – “Do caso Saint-Gobain ao caso Metallgesellschaft: o âmbito do princípio da não-discriminação do estabelecimento estável no Tratado da Comunidade Europeia e a cláusula da nação mais favorecida”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- DOURADO, Ana Paula (2015) – “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- DOUMA, Sjoerd (2006) – “The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 11, IBFD, Amsterdam
- DOUMA, Sjoerd (2012) – “Non-discriminatory Tax Obstacles”, in *EC Tax Review*, Vol. 21, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

DOUMA, Sjoerd, & NAUMBURG, Caroline (2006) – “*Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?*”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 9, IBFD, Amsterdam

ECKER, Thomas (2007) – “Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities – The *Stauffer* Aftermath and Tax Treaties”, in *Intertax*, Vol. 35 Issue 8/9, Kluwer Law International, The Netherlands

EDVINSSON, Dunja (2010) – “New Rules Seek to Make Group Contribution Regime EU Law Compliant”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 7, IBFD, Amsterdam

ELWES, Sylvia (2013) – “The Internal Market versus the Right of Member States to Levy Direct Tax - A Clash of Fundamental Principles”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

ENGLISCH, Joachim (2004a) – “Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part One)”, in *European Taxation*, Vol. 44, n° 7, IBFD, Amsterdam

ENGLISCH, Joachim (2004b) – “Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two)”, in *European Taxation*, Vol. 44, n° 8, IBFD, Amsterdam

ENGLISCH, Joachim (2005) – “The European Treaties’ Implications for Direct Taxes”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 8/9, Kluwer Law International, The Netherlands

EVERS, Maikel, & DE GRAAF, Arnaud (2009) – “Limiting Benefit Shopping: Use and Abuse of EC Law”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands

FALCAO, Tatiana (2009) – “Third-Country Relations with the European Community: A Growing Snowball”, *Intertax*, Vol. 37, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

FERREIRA, Alcídio Mateus (2012) – “CFC Rules in Portugal: Still Incompatible with EU Law?”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 9, IBFD, Amsterdam

FONTANA, Renata (2006a) – “The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 6, IBFD, Amsterdam

FONTANA, Renata (2006b) – “The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 7, IBFD, Amsterdam

FRAGA, Tiago (2011) – *Troca de Informações – A Justificação da Eficácia dos Controlos Fiscais no Contexto da Tributação Directa*, 1ª edição, Edições Almedina, Coimbra

- FRANZ, Tobias (2015) – “The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands
- FÜHRICH, Gregor (2008) – “Exit Taxation and ECJ Case Law”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 1, IBFD, Amsterdam
- FURUSETH, Eivind (2007) – “Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law?”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- GABERT, Isabel (2011) – “Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 8, IBFD, Amsterdam
- GAMMIE, Malcolm (2006) – “The Compatibility of National Tax Principles with the Single Market”, in Vanistendael, Frans (ed.), *EU Freedoms and Taxation*, EATLP International Tax Series, Vol. 2, IBFD, Amsterdam
- GARBARINO, Carlo (2014) – “Tax Design Issues in Respect to Foreign Branches and Controlled Companies and the Feasibility of a Consolidation Area in the EU”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- GARCIA, Daniela (2009) – “Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- GARRIDO, Bruno (2009) – “Interaction between the Interpretation of the Non-discrimination Provisions in Tax Treaties and in the EC Treaty: An Apparent Rather than Real Conflict”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- GENTA, Giampaolo (2013a) – “Dividends Received by Investment Funds: An EU Law Perspective – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 53, n° 2/3, IBFD, Amsterdam
- GENTA, Giampaolo (2013b) – “Dividends Received by Investment Funds: An EU Law Perspective – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 53, n° 4, IBFD, Amsterdam
- GLAHE, Moritz (2013) – “Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands
- GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2010) – *Direito da União*, 6ª edição, Edições Almedina, Coimbra

- GOUTHIERE, Bruno (2012) – “New Exit Tax for Individuals”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 1, IBFD, Amsterdam
- GOUTHIERE, Bruno (2015) – “Recent Transfer Pricing Developments”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 2/3, IBFD, Amsterdam
- GRIBNAU, Hans (2007) – “Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- GUDMUNDSSON, Jon Elvar (2006) – “European Tax Law in the Relations with EFTA Countries”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- GUDMUNDSSON, Bogi, & JÓHANNESSON, Páll (2010) – “Compatibility of the Icelandic CFC Rule with the EEA Agreement Freedoms”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 12, IBFD, Amsterdam
- HELMINEN, Marjaana (2005) – “Is There a Future for CFC-regimes in the EU?”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands
- HELMINEN, Marjaana (2007) – “Freedom of Establishment and *Oy AA*”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 11, IBFD, Amsterdam
- HELMINEN, Marjaana (2010) – “The Finnish Dividend Withholding Tax System and the Principle of the Free Movement of Capital: A Never-Ending Story?”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 9, IBFD, Amsterdam, 2010
- HELMINEN, Marjaana (2011) – “Must the Residence State Allow a Deduction for Foreign-Source Losses in the European Union?”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 11, IBFD, Amsterdam
- HELMINEN, Marjaana (2013) – “The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?”, in *European Taxation*, Vol. 53, n° 7, IBFD, Amsterdam
- HEMELS, Sigrid J. C. (2009a) – “Are We in Need of a European Charity?”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 8/9, Kluwer Law International, The Netherlands
- HEMELS, Sigrid J. C. (2009b) – “References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach”, in *European Taxation*, Vol. 49, n° 12, IBFD, Amsterdam

HILLING, Maria (2013) – “Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ’s Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

HINNEKENS, Luc (2002) – “The search for the Framework conditions of the fundamental EC principles as applied by the European Court to Member States’ direct taxation”, in *EC Tax Review*, Vol. 11, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

HINNEKENS, Luc (2014) – “Overview of New Paths and Patters in EU Tax Development with Focus on EU Soft Law and External Factors (Part 1)”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

HINTSANEN, Lari, & PETTERSSON, Kennet (2005) – “The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to be Incompatible with the EC Treaty in the *Manninen Case*”, in *European Taxation*, Vol. 45, n° 4, IBFD, Amsterdam

HOFBAUER, Ines (2005) – “Most-Favoured-Nation Clause in Double Taxation Conventions – A Worldwide Overview”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands

HOOR, Oliver R. (2015) – “Luxembourg Reshapes Its Transfer Pricing Landscape”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 4, IBFD, Amsterdam

IGLESIAS CASAIS, José Manuel (2007) – *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor

IGLESIAS CASAIS, José Manuel (2015) – “La Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tras los Últimos Pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Materia de *Exit Taxes*”, in *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, coord. José Casalta Nabais & Suzana Tavares da Silva, 1ª edição, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra

INNAMORATO, Caterina (2008a) – “Expeditious Amendments to Double Tax Treaties based on the OECD Model”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

INNAMORATO, Caterina (2008b) – “An Unwritten Anti-Abuse Principle in the Italian Tax System”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 8, IBFD, Amsterdam

ISENBAERT, Mathieu (2009) – “The Contemporary Meaning of “Sovereignty” in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands

ISENBAERT, Mathieu, & VALJEMARK, Caroline (2006) – “M&S Judgment: the ECJ caught between a rock and a hard place”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

JANSSENS, Pascal, LEDURE, David, VANDEPITTE, Bertrand, & LOOS, Jelle, (2015) – “The End of Intra-Group Financing... or Not Just Yet? – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 8, IBFD, Amsterdam

JUNG, Marcel R. (2007) – “The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures Equivalent to Those in the EC Treaty – A Swiss Income Tax Perspective”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 11, IBFD, Amsterdam

KAHLENBERG, Christian (2014) – “Recognition of Final Losses of Permanent Establishments”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 9, IBFD, Amsterdam

KAHLENBERG, Christian (2015) – “Prevention of Double Non-taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

KEMMEREN, Eric C. C. M. (2001) – *Principle of Origin in Tax Conventions – A Rethinking of Models*, Pijnenburg vormgevers, The Netherlands

KEMMEREN, Eric C. C. M. (2008) – “Exemption method for PEs and (major) shareholdings best services: the CCCTB and the internal markets concerned”, in *EC Tax Review*, Vol. 17, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

KEMMEREN, Eric C. C. M. (2009) – “Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

KEMMEREN, Eric C. C. M. (2014) – “Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

KIEKEBELD, Ben (2009) – “Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

KOKOLIA, Evgenia, & CHATZIIOAKEIMIDOU, Evgenia (2015) – “BEPS Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 4, IBFD, Amsterdam

KÖRNER, Andreas (2006) – “German Reference to the ECJ for a Preliminary Ruling: Unilateral Switch-over Clause and CFC Rules”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

KORVING, Jasper (2015) – “Miljoen, X and Société Générale: The Final Curtain of the Dividend Withholding Tax Saga?”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

KUŹNIACKI, Błażej (2015) – “The Need to Avoid Double Economic Taxation Triggered by CFC Rules under Tax Treaties, and the Way to Achieve It”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands

LANG, Michael (2005) – “Marks and Spencer – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

LANG, Michael (2006a) – “The *Marks & Spencer* Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 2, IBFD, Amsterdam

LANG, Michael (2006b) – “Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 9, IBFD, Amsterdam

LANG, Michael (2008) – “ECJ case law on cross-border dividend taxation – recent developments”, in *EC Tax Review*, Vol. 17, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

LANG, Michael (2009) – “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

- LANG, Michael (2011) – “The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 6 IBFD, Amsterdam
- LANG, Michael (2012) – “The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance Directive”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 5, IBFD, Amsterdam
- LANG, Michael (2014) – “Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 12, IBFD, Amsterdam
- LAUREANO, Abel (1996) – *Discriminação Inversa na Comunidade Europeia (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa
- LEICH, Franziska, & CLOER, Adrian (2015) – “Referral to the ECJ on (Final) Cross-Border Losses – *Timac Agro Deutschland* (Case C-388/14)”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 9, IBFD, Amsterdam
- LUCHENA MOZO, Gracia M^a, (2012) – “Thin Capitalization: An Unanswered Question Following Recent Spanish Amendments”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 8, IBFD, Amsterdam
- LYAL, Richard (2003) – “Non-discrimination and direct tax in Community law”, in *EC Tax Review*, Vol. 12, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- LYAL, Richard (2015) – “Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- MAISTO, Guglielmo, & PISTONE, Pasquale (2008a) – “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 10, IBFD, Amsterdam
- MAISTO, Guglielmo, & PISTONE, Pasquale (2008b) – “A European Model for Member States’ Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 11, IBFD, Amsterdam
- MARKHAM, Michelle (2015) – “A Rose by Any Other Name...? The OECD’S Proposed Revised Definition of Intangibles”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands

MARRES, Otto (2016) – “Interest Deduction Limitations: When To Apply Articles 9 and 24(4) of the OECD Model”, in *European Taxation*, Vol. 56, n° 1, IBFD, Amsterdam

MARTIN, Philip (2005) – “The *Marks & Spencer* EU group relief case – a rebuttal of the “taxing jurisdiction” argument”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

MERKS, Paulus (2006) – “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

MEUSSEN, Gerard T. K. (2005a) – “The *Marks & Spencer* Case: The Final Countdown Has Begun”, in *European Taxation*, Vol. 45, n° 4, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2005b) – “Cross-Border Relief in the European Union following the Advocate General’s Opinion in the *Marks & Spencer* Case”, in *European Taxation*, Vol. 45, n° 7, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2007) – “*Cadbury Schweppes*: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 1, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2008) – “Cross-Border Loss Compensation and Permanent Establishments: *Lidl Belgium* and *Deutsche Shell*”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 5, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2009a) – “*Renneberg*: ECJ Unjustifiably Expands *Schumacker* Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling”, in *European Taxation*, Vol. 49, n° 4, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2009b) – “The ECJ’s Judgment in *Krankenheim* – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle?”, in *European Taxation*, Vol. 49, n° 7, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard T. K. (2010) – “The *SGI* Case: ECJ Approves Belgian System of Selective Profit Corrections in Relation to Foreign Group Companies”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 6, IBFD, Amsterdam

MEUSSEN, Gerard (2014) – “No Cross-Border Loss Relief for Losses from Passive Investment by Private Individuals in the Event of a Disparity”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 4, IBFD, Amsterdam

- MONTEIRO, Roel, & KIERS, Martje (2013) – “The Court’s Position on Cross-Border Losses: A Quest for the Well-Being of EU Citizens?”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- MOREIRA, Vital (2014) – “Constitucionalismo Supraestatal: A União Europeia Depois do Tratado de Lisboa”, in “*Respublica*” Europeia – *Estudos de Direito Constitucional da União Europeia*, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra
- MORTON, Paul (2003) – “Transfer Pricing Case Studies”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- MOTA DE CAMPOS, João, & MOTA DE CAMPOS, João Luiz (2010) – *Manual de Direito Europeu*, 6ª edição, Coimbra Editora, Coimbra
- NABAIS, José Casalta (1998) – “Presunções inelidíveis e princípio da capacidade contributiva”, in *Fisco* número 84/85, Setembro/Outubro 1998, Ano IX
- NEYT, Robert, & PEETERS, Steven (2014) – “Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of *Argenta* and *K*”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- NIETO MONTERO, Juan José (2015) – “Límites Derivados del Reparto de la Potestad Tributaria entre el Estado Central y los Entes Subcentrales en la Reciente Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, in *Controlo da Estabilidade Orçamental e Limites Territoriais ao Poder Tributário Segundo a Jurisprudência da UE*, coord. José Casalta Nabais & Suzana Tavares da Silva, 1ª edição, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra
- NOCETE CORREA, Francisco José, & PASTORIZA VÁZQUEZ, Juan Salvador (2012) – “EU Law and Tax Treaties: The Non-EU UCITS Dividends Case”, in *European Taxation*, Vol. 52, nº 11, IBFD, Amsterdam
- NUGROHO, Adrianto Dwi (2009) – “Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group: Ending a Series of Unfortunate Events”, in *EC Tax Review*, Vol. 18, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- NOGUEIRA, João Felix Pinto (2010) – *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra

- O'SHEA, Tom (2005) – “The ECJ, the “D” case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- O'SHEA, Tom (2006) – “*Marks & Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes)*: restriction, justification and proportionality”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- O'SHEA, Tom (2007) – “The UK's CFC Rules and the freedoms of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?”, in *EC Tax Review*, Vol. 16, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- O'SHEA, Tom (2008) – “Freedom of establishment tax jurisprudence: *Avoir Fiscal* revisited”, in *EC Tax Review*, Vol. 17, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands
- OESTREICHER, Andreas (2014) – “Transfer Pricing of Intangibles in Cases of Post-merger Reorganization: Lessons from the Revised OECD Draft”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 8&9, Kluwer Law International, The Netherlands
- OLIVER, J. David B. (2003) – “Anti-avoidance Rules in the EU Directives and in Double Taxation Conventions”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- ÖNER, Cihat (2011) – “Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 4, IBFD, Amsterdam
- PANAYI, Christiana HJI (2006) – “Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 3, IBFD, Amsterdam
- PANAYI, Christiana HJI (2007) – “Multistate Cumulative Tax Burdens and Reliefs in the European Community – Lessons from the United States”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 1, IBFD, Amsterdam
- PANAYI, Christiana HJI (2008) – “The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 11, IBFD, Amsterdam

- PASSALACQUA, Anna B., & HENIE, Lars A. (2008) – “The Norwegian CFC Rules after the *Cadbury Schweppes*”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 8/9, Kluwer Law International, The Netherlands
- PEETERMANS, Marie-Aline, & STAES, Mélanie (2014) – “K v. Finland: EU Developments in the Area of Foreign Loss Deduction Rules”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- PEETERS, Bruno (2013) – “European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands
- PERDELWITZ, Andreas (2011) – “Recent Developments on the Deductibility of Foreign Permanent Establishment Losses in Germany”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 1, IBFD, Amsterdam
- PEREIRA, Paula Rosado (2010) – *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Edições Almedina, Coimbra
- PERROU, Katerina (2015) – “New CFC Rules”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 4, IBFD, Amsterdam
- PETERS, Cees, & GOOIJER, Jan (2005) – “The Free Movement of Capital and Third Countries: Some Observations”, in *European Taxation*, Vol. 45, n° 11, IBFD, Amsterdam
- PETKEVICA, Julija (2007) – “Cross-Border Loss Relief in Latvia: The Lessons to Be Learned”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 8/9, IBFD, Amsterdam
- PETROSOVITCH, Katrina (2010) – “Abuse under the Merger Directive”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 12, IBFD, Amsterdam
- PEZZELLA, Domenico (2014) – “Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 2/3, IBFD, Amsterdam
- PIANTAVIGNA, Paolo (2009) – “Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? 3-4 October 2008, Oxford (UK)”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

PIMENTEL, Miguel Cortez (2006) – ““D”istortion of the Common Market? Analysis and Future Perspectives of the MFN Clause Within EC Law”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands

PINETZ, Erik, & SCHAFFER, Erich (2014) – “Exit Taxation in Third Country Situations”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 10, IBFD, Amsterdam

PINETZ, Erik, & SPIES, Karoline (2015) – ““Final Losses” after the Decision in *Commission v. UK (“Marks & Spencer IP”)*”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands

PINHEIRO, Gabriela (1998) – *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, 1ª edição, Universidade Católica Portuguesa, Porto

PISTONE, Pasquale (2002) – “An EU Model Tax Convention”, in *EC Tax Review*, Vol. 11, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

PISTONE, Pasquale (2005) – “Towards European international tax law”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

PISTONE, Pasquale (2006) – “The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

PISTONE, Pasquale (2007a) – “Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

PISTONE, Pasquale (2007b) – “The Need for Tax Clarity and the Application of the *Acte Clair* Doctrine to Direct Taxes”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands

POGORELOVA, Liubov (2009) – “Transfer Pricing and Anti-abuse Rules”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands

PÖTGENS, Frank P. G., VAN OS, Pieter, DURAND, Pierre-Henri, ROBERT, Anne, DONY, Aliénor, SCHEIFELE, Matthias, WAGNER, Gunther, SILVESTRI, Andrea, LANCELLOTTI, Lucia, ROMÃO, Filipe, CALDAS, António Castro, PICHEL, Paulo, CANALEJO LASARTE, Guillermo, LÓPEZ POMBO, David, & BEARE, Tony (2016) – “The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of

Establishment – Part 1”, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

POULSEN, Martin (2012) – “Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction”, in *Intertax*, Vol. 40, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands

POULSEN, Martin (2013) – “Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

PRINCEN, Savina, & GÉRARD, Marcel (2008) – “International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 4, IBFD, Amsterdam

QUADROS, Fausto de (2013) – *Direito da União Europeia – Direito Constitucional e Administrativo da União Europeia*, 3ª edição, Edições Almedina, Coimbra

RAPOSO, Maria Emília (2006) – *A Harmonização Tributária na União Europeia*, 1ª edição, Associação Académica da Universidade Independente, Lisboa

RIBEIRO, João Sérgio (2014) – “The Potential Impact of Euro-Mediterranean Association Agreements on the Taxation of Inbound Dividends”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 12, IBFD, Amsterdam

RIBES RIBES, Aurora (2014) – *Los Impuestos de Salida*, 1ª edição, Tirant lo Blanch, Valencia

RICHARDSON, Mirugia (2015) – “Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

RIDSDALE, Michael (2005) – “Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

RIVOLTA, Alfonso (2010a) – “Transfer of Residence within the European Union: The Treatment of Pre-Existing Losses – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 1, IBFD, Amsterdam

RIVOLTA, Alfonso (2010b) – “Transfer of Residence within the European Union: The Treatment of Pre-Existing Losses – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 2/3, IBFD, Amsterdam

- ROBERT, Eric, & TOF, Driss (2011) – “The Substance Requirement and the Future of Domestic Anti-Abuse Rules within the Internal Market”, in *European Taxation*, Vol. 51, n° 11, IBFD, Amsterdam
- RONFELDT, Thomas (2009) – “Action Against Capital Funds the Danish Rules on CFC Taxation and Thin Capitalization are Inadequate”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- RONFELDT, Thomas (2013a) – “The Lawfulness of the Restriction of Losses – On the European Union (EU) Law Impact on the Deduction of Losses Incurred Abroad”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 6&7, Kluwer Law International, The Netherlands
- RONFELDT, Thomas (2013b) – “Burdens of the Right of Establishment Chains in the EU”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- RONFELDT, Thomas (2015) – “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”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands
- ROUSSELLE, Olivier, & LIEBMAN, Howard M. (2006) – “The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 12, IBFD, Amsterdam
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2005) – “Tax Avoidance and the European Court of Justice: What if at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands
- RUST, Alexander (2008) – “CFC Legislation and EC Law”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands
- SAÏAC, Julien (2007) – “Deduction of Losses Incurred in Another Member State by a Non-Resident Subsidiary following *Marks & Spencer*”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 12, IBFD, Amsterdam
- SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra
- SANGHAVI, Dhruv (2014) – “Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands, 2014

- SANÒ, Claudia (2014) – “National Tax Law Presumptions and EU Law”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- SANTIAGO, Bruno (2009) – “Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law”, in *European Taxation*, Vol. 49, n° 5, IBFD, Amsterdam
- SCAPA, Anna (2005) – “Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 6/7, Kluwer Law International, The Netherlands
- SCHAPER, Marcel G. H. (2014) – “The Need to Prevent Abusive Practices and Fraud as a Composite Justification”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- SCHEUNEMANN, Marc P. (2006) – “Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- SCHMIDT, P. Koerver (2014) – “Are the Danish CFC Rules in Conflict with the Freedom of Establishment? – An Analysis of the Danish CFC Regime for Companies in Light of ECJ Case Law”, in *European Taxation*, Vol. 54, n° 1, IBFD, Amsterdam
- SCHNITGER, Arne (2006) – “German CFC legislation pending before the European Court of Justice – abuse of the law and revival of the most-favoured-nation-clause?”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands
- SCHÖNFELD, Jens (2004) – “The *Cadbury Schweppes* Case: Are the Days of United Kingdom’s CFC Legislation Numbered?”, in *European Taxation*, Vol. 44, n° 10, IBFD, Amsterdam
- SCHUCH, Josef (2006) – “Critical notes on the European Court of Justice’s *D* case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands
- SEER, Roman (2006) – “The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences?”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 10, IBFD, Amsterdam
- SEER, Roman (2013) – “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands

- SEITZ, Georg (2008) – “Notional Income from the Cross-border Internal Transfer of Assets – Why the Amendments to the German Income Tax Act Violate the Freedom of Establishment”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- SENDETSKAS, Olga (2014) – “ECJ Case Law on Corporate Exit Taxation: From *National Grid Indus* to *DMC*: What Is the Current State of Law?”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- SILVEIRA, Alessandra (2011) – *Princípios de Direito da União Europeia – Doutrina e Jurisprudência*, 2ª edição, Quid Iuris?, Lisboa
- SØRENSEN, Karsten Engsig (2006) – “Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric?”, in *Common Market Law Review*, Vol. 43, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- SMIT, Pim M. (2006a) – “*Marks & Spencer*: The Paradoxes”, in *European Taxation*, Vol. 46, nº 9, IBFD, Amsterdam
- SMIT, Daniël S. (2006b) – “Capital movements and third countries: the significance of the standstill-clause ex-Article 57(1) of the EC Treaty in the field of direct taxation”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- SOUSA DA CÂMARA, Francisco (2003) – “A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- STEVENS, S. A. (2014) – “The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands
- TAVARES, Romero J.S., & BOGENSCHNEIDER, Bret N. (2015) – “The New *De Minimis* Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?”, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 8/9, Kluwer Law International, The Netherlands
- TELL, Michael (2014) – “Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After *Commission v. Denmark* (C-261/11)”, in *European Taxation*, Vol. 54, nº 2/3, IBFD, Amsterdam
- TERRA, Ben J. M., & WATTEL, Peter J. (2012) – *European Tax Law*, 6ª edição, Kluwer Law International, The Netherlands

- VAN DEN BROEK, Harm, & MEUSSEN, Gerard (2012) – “*National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation*”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 4, IBFD, Amsterdam
- VAN DOORN-OLEJNICKA, Magdalena (2015) – “New CFC Regime: Yet Another Tax Measure Implemented to Tighten the Polish Tax System”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 8, IBFD, Amsterdam
- VAN HERKSEN, Monique (2006) – “*The Transfer Pricing of Intangibles* by Michelle Markham”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 11, Kluwer Law International, The Netherlands
- VAN THIEL, Servaas (2007a) – “Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 6, IBFD, Amsterdam
- VAN THIEL, Servaas (2007b) – “Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 47, n° 7, IBFD, Amsterdam
- VAN THIEL, Servaas (2008a) – “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 6, IBFD, Amsterdam
- VAN THIEL, Servaas (2008b) – “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 48, n° 7, IBFD, Amsterdam
- VAN THIEL, Servaas, & VASCEGA, Marius (2010) – “*X Holding: Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren*”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 8, IBFD, Amsterdam
- VANISTENDAEL, Frans (2003) – “How does tax relates to competition in the EU”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa
- VANISTENDAEL, Frans (2005) – “Cohesion: the phoenix rises from his ashes”, in *EC Tax Review*, Vol. 14, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- VANISTENDAEL, Frans (2006a) – “The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market”, in *European Taxation*, Vol. 46, n° 9, IBFD, Amsterdam

- VANISTENDAEL, Frans (2006b) – “*Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*”, in *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- VANISTENDEAL, Frans (2007) – “Common (tax) law of the ECJ”, in *EC Tax Review*, Vol. 16, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands
- VANISTENDAEL, Frans (2008) – “Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, in *EC Tax Review*, Vol. 17, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- VANISTENDAEL, Frans (2010) – “The Crisis: A Window of Necessity for EU Taxation”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 9, IBFD, Amsterdam
- VANISTENDAEL, Frans (2014) – “Ability to Pay in European Community Law”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 3, Kluwer Law International, The Netherlands
- VASCEGA, Marius, & VAN THIEL, Servaas (2010) – “Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims”, in *European Taxation*, Vol. 50, n° 6, IBFD, Amsterdam
- VERDONER, Louan (2009) – “The Coherence Principle under EC Tax Law”, in *European Taxation*, Vol. 49, n° 5, IBFD, Amsterdam
- VILÁGI, Réka (2012) – “Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 7, IBFD, Amsterdam
- VON BROCKE, Klaus, & MÜLLER, Stefan (2013) – “Exit Taxes: The Commission versus Denmark Case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers”, in *EC Tax Review*, Vol. 22, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands
- WATTEL, Peter J. (2015) – “Non-Discrimination *à la Cour*: The ECJ’s (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 12, IBFD, Amsterdam
- WEBER, Dennis (2005) – “Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the *D* Case”, in *Intertax*, Vol. 33, Issue 10, Kluwer Law International, The Netherlands

WEBER, Dennis (2006) – “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”, in *Intertax*, Vol. 34, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands

WEBER, Dennis (2013a) – “Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1”, in *European Taxation*, Vol. 53, n° 6, IBFD, Amsterdam

WEBER, Dennis (2013b) – “Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2”, in *European Taxation*, Vol. 53, n° 7, IBFD, Amsterdam

WEBER, Dennis (2015) – “An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification”, in *EC Tax Review*, Vol. 24, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

WEISS, Martin (2015) – “Recent Developments in the German Tax Treatment of CFCs”, in *European Taxation*, Vol. 55, n° 9, IBFD, Amsterdam

WHITEHEAD, Simon (2007) – “Practical implications arising from the European Court’s recent decisions concerning CFC legislation and dividend taxation”, in *EC Tax Review*, Vol. 16, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands

WIMPISSINGER, Christian (2008) – “Cross-border transfer of losses, the ECJ does not agree with Advocate General Sharpston”, in *EC Tax Review*, Vol. 17, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands, 2008

XAVIER, Alberto (2014) – *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição, Edições Almedina, Coimbra

Z Aidan, Adriana Capobianco May (2013) – “The External Tax Treaty Making Powers of the Member States: Defining Limits and Obligations under the Current European Legal Order”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

ZALASŃSKI, Adam (2007) – “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, in *Intertax*, Vol. 35, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands

- ZALASŃISKI, Adam (2008) – “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 4, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZALASŃISKI, Adam (2009) – “The Limits of the EC Concept of “Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 5, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZALASŃISKI, Adam (2012) – “The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the *3M Italia* Case”, in *European Taxation*, Vol. 52, n° 9, IBFD, Amsterdam
- ZANOTTI, Emiliano (2004) – “Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms (Part One)”, in *European Taxation*, Vol. 44, n° 11, IBFD, Amsterdam
- ZIELKE, Rainer (2013) – “Anti-avoidance Legislation of Scandinavian Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member States: Denmark, Finland, Norway and Sweden Compared”, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 12, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZIELKE, Rainer (2014a) – “Anti-avoidance Legislation of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden in the Thirty-Four OECD Member Countries: Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 2, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZIELKE, Rainer (2014b) – “Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared”, in *EC Tax Review*, Vol. 23, Issue 6, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZIELKE, Rainer (2014c) – “Anti-avoidance Legislation of Major German Language Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries: Germany, Switzerland and Austria Compared”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 8&9, Kluwer Law International, The Netherlands
- ZINN, Theresa, RIEDEL, Nadine, & SPENGLER, Christoph (2014) – “The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A Worldwide Overview”, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 6&7, Kluwer Law International, The Netherlands

ZUIJDENDORP, Bert (2007) – “The *N* case: the European Court of Justice sheds further light on the admissibility of exit taxes but still leaves some questions unanswered”, in *EC Tax Review*, Vol. 16, Issue 1, Kluwer Law International, The Netherlands

Jurisprudência citada

1974

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de fevereiro de 1974, *Sotgiu/Deutsche Bundespost*, proc. C-152/73
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de julho de 1974, *Dassonville*, proc. C-8/74

1975

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de outubro de 1975, *Rutili/Ministre de l'intérieur*, proc. C-36/75

1977

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de outubro de 1977, *Regina/Bouchereau*, proc. C-30/77

1979

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de fevereiro de 1979, *Rewe/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* (“*Cassis de Dijon*”), proc. C-120/78

1982

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de maio de 1982, *Adoui e Cornuaille/Estado belga*, processos apensos C-115/81 e C-116/81

1984

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de julho de 1984, *Campus Oil*, proc. C-72/83

1986

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1986, *Comissão/França* (“*Avoir Fiscal*”), proc. C-270/83
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de dezembro de 1986, *Comissão/Alemanha*, proc. C-205/84

1988

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders/Estado Neerlandês*, proc. C-352/85

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de setembro de 1988, *The Queen/Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, proc. C-81/87

1990

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de maio de 1990, *Biehl/Administration des contributions*, proc. C-175/88

1991

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de julho de 1991, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda/Commissariaat voor de Media*, proc. C-288/89

1992

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, *Bachmann/Estado belga*, proc. C-204/90
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1992, *Comissão/Bélgica*, proc. C-300/90
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de julho de 1992, *Comissão/Bélgica*, proc. C-2/90

1993

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 31 de março de 1993, *Kraus/Land Baden-Württemberg*, proc. C-19/92
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de julho de 1993, *The Queen/Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank*, proc. C-330/91

1994

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de março de 1994, *H. M. Customs and Excise/Schindler*, proc. C-275/92

1995

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker*, proc. C-279/93
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de março de 1995, *The Queen/Secretary of State for the Home Department, ex parte Evans Medical e Macfarlan Smith*, proc. C-324/93

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de maio de 1995, *Alpine Investments/Minister van Financiën*, proc. C-384/93
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de agosto de 1995, *Wielockx/Inspecteur der directe belastingen*, proc. C-80/94
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de novembro de 1995, *Svensson e Gustavsson/Ministre du Logement e de l'Urbanisme*, proc. C-484/93
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de novembro de 1995, *Gebhard/Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, proc. C-55/94

1996

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de junho de 1996, *Asscher/Staatssecretaris van Financiën*, proc. C-107/94

1997

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de maio de 1997, *Futura Participations e Singer/Administration des contributions*, proc. C-250/95

1998

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de abril de 1998, *Decker/Caisse de maladie des employés privés*, proc. C-120/95
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de maio de 1998, *Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, proc. C-336/96
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de julho de 1998, *Imperial Chemical Industries/Colmer ("ICI")*, proc. C-264/96

1999

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de março de 1999, *Centros*, proc. C-212/97
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, proc. C-311/97
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de setembro de 1999, *Gschwind*, proc. C-391/97
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de setembro de 1999, *Saint-Gobain ZN*, proc. C-307/97
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de outubro de 1999, *Eurowings Luftverkehr*, proc. C-294/97

2000

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de abril de 2000, *Baars*, proc. C-251/98
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de maio de 2000, *Zurstrassen*, proc. C-87/99
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de junho de 2000, *Verkooijen*, proc. C-35/98
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2000, *Emsland-Stärke*, proc. C-110/99
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2000, *AMID*, proc. C-141/99

2001

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de fevereiro de 2001, *Analir e o.*, proc. C-205/99
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, processos apensos C-397/98 e C-410/98

2002

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de janeiro de 2002, *Comissão/Itália*, proc. C-439/99
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2002, *Danner*, proc. C-136/00
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de outubro de 2002, *Payroll e o.*, proc. C-79/01
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de novembro de 2002, *X e Y*, proc. C-436/00
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, proc. C-324/00

2003

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de junho de 2003, *Skandia e Randstedt*, proc. C-422/01
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de setembro de 2003, *Bosal*, proc. C-168/01
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de novembro de 2003, *Lindman*, proc. C-42/02

2004

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de março de 2004, *Comissão/França*, proc. C-334/02
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de março de 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, proc. C-9/02
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 1 de julho de 2004, *Wallentin*, proc. C-169/03

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de julho de 2004, *Lenz*, proc. C-315/02
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de julho de 2004, *Weidert e Paulus*, proc. C-242/03
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de setembro de 2004, *Maninnen*, proc. C-319/02
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de outubro de 2004, *CaixaBank France*, proc. C-442/02

2005

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de março de 2005, *Laboratoires Fournier*, proc. C-39/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de julho de 2005, *D*, proc. C-376/03
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2005, *Schempp*, proc. C-403/03
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, proc. C-446/03

2006

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, proc. C-255/02
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de fevereiro de 2006, *Keller Holding*, proc. C-471/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de setembro de 2006, *N*, proc. C-470/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, proc. C-196/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de setembro de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, proc. C-386/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, proc. C-290/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de outubro de 2006, *Comissão/Portugal*, proc. C-345/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de novembro de 2006, *Turpeinen*, proc. C-520/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, proc. C-374/04

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, proc. C-446/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2006, *Denkavit International e Denkavit France*, proc. C-170/05

2007

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de janeiro de 2007, *Comissão/Dinamarca*, proc. C-150/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de fevereiro de 2007, *Centro Equestro de Lezíria Grande*, proc. C-345/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de março de 2007, *Meilicke e o.*, proc. 292/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, proc. C-524/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de março de 2007, *Talotta*, proc. C-383/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de março de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, proc. C-347/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de maio de 2007, *Holböck*, proc. C-157/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de julho de 2007, *Comissão/Bélgica*, proc. C-522/04
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de julho de 2007, *Kofoed*, proc. C-321/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de julho de 2007, *Oy AA*, proc. C-231/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de novembro de 2007, *Amurta*, proc. C-379/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, proc. C-298/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2007, *A*, proc. C-101/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2007, *Jundt*, proc. C-281/06

2008

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008, *Comissão/Alemanha*, proc. C-152/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008, *Jäger*, proc. C-256/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2008, *Lammers & Van Cleeff*, proc. C-105/07

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de fevereiro de 2008, *Deutsche Schell*, proc. C-293/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2008, *Comissão/Espanha*, proc. C-248/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, proc. C-201/05
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de maio de 2008, *Lidl Belgium*, proc. C-414/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de maio de 2008, *Orange European Smallcap Fund* proc. C-194/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de setembro de 2008, *Eckelkamp*, proc. C-11/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de outubro de 2008, *Renneberg*, proc. C-527/06
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de outubro de 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsse-Seniorenheimstatt*, proc. C-157/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de novembro de 2008, *Papillon*, proc. C-418/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de dezembro de 2008, *Jobra*, proc. C-330/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de dezembro de 2008, *Truck Center*, proc. C-282/07

2009

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de janeiro de 2009, *Persche*, proc. C-318/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de fevereiro de 2009, *Block*, proc. C-67/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de junho de 2009, *X e Passenheim-van Schoot*, processos apensos C-155/08 e C-157/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de junho de 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, proc. C-303/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de setembro de 2009, *Comissão/Alemanha*, proc. C-269/07
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de setembro de 2009, *Glaxo Wellcome*, proc. C-182/08

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de outubro de 2009, *Comissão/Espanha*, proc. C-153/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de outubro de 2009, *Busley und Cibrian Fernandez*, proc. C-35/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de novembro de 2009, *Comissão/Itália*, proc. C-540/07

2010

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de janeiro de 2010, *SGI*, proc. C-311/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de fevereiro de 2010, *X Holding*, proc. C-337/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de março de 2010, *Gielen*, proc. C-440/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de abril de 2010, *CIBA*, proc. C-96/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de outubro de 2010, *Établissements Rimbaud*, proc. C-72/09

2011

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, processos apensos C-436/08 e C-437/08
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de maio de 2011, *Comissão/Portugal*, proc. C-267/09
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de junho de 2011, *Comissão/Áustria*, proc. C-10/10
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de junho de 2011, *Meilicke e o.*, proc. C-262/09
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de setembro de 2011, *Accor*, proc. C-310/09
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de outubro de 2011, *Comissão/Portugal*, proc. C-493/09
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de novembro de 2011, *Foggia – SGPS*, proc. C-126/10
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de novembro de 2011, *National Grid Indus*, proc. C-371/10

2012

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de março de 2012, *3M Italia*, proc. C-417/10

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de maio de 2012, *Santander Asset Management SGIIC e o.*, processos apensos C-338/11 a C-347/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de julho de 2012, *SIAT*, proc. C-318/10
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2012, *Comissão/Espanha*, proc. C-269/09
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de julho de 2012, *A*, proc. C-48/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de setembro de 2012, *Philips Electronic UK*, proc. C-18/11,
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de setembro de 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C*, proc. C-380/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de outubro de 2012, *X*, proc. C-498/10
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de outubro de 2012, *Comissão/Bélgica*, proc. C-387/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de novembro de 2012, *Comissão/Finlândia*, proc. C-342/10
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (“II”), proc. C-35/11

2013

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2013, *A*, proc. C-123/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de fevereiro de 2013, *Beker*, proc. C-168/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de fevereiro de 2013, *Petersen*, proc. C-544/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de julho de 2013, *Argenta Spaarbank*, proc. C-350/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de julho de 2013, *Comissão/Dinamarca*, proc. C-261/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2013, *Itelcar*, proc. C-282/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de outubro de 2013, *Welte*, proc. C-181/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de novembro de 2013, *K*, proc. C-322/11

2014

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de janeiro de 2014, *DMC*, proc. C-164/12

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de janeiro de 2014, *Comissão/Bélgica*, proc. C-296/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, proc. C-385/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de março de 2014, *Bouanich*, proc. C-375/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de abril de 2014, *Emerging Market Series of DFA Investment Trust Company*, proc. C-190/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de junho de 2014, *SCA Group Holding e o.*, processos apensos C-39/13, C-40/13 e C-41/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de junho de 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Talbor*, processos apensos C-53/13 e C-80/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 2014, *Nordea Bank Danmark*, proc. C-48/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de setembro de 2014, *Kronos International*, proc. C-47/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de outubro de 2014, *van Caster*, proc. C-326/12
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de outubro de 2014, *Blanco e Fabretti*, processos apensos C-344/13 e C-367/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de novembro de 2014, *Comissão/Reino Unido*, proc. C-112/14
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 2014, *Comissão/Espanha*, proc. C-678/11
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, *X*, proc. C-87/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, *Q*, proc. C-133/13

2015

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de fevereiro de 2015, *Grünwald*, proc. C-559/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de abril de 2015, *Comissão/Alemanha*, proc. C-591/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de maio de 2015, *Verder LabTec*, proc. C-657/13

- Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de junho de 2015, *Kieback*, proc. C-9/14
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de setembro de 2015, *Miljoen*, processos apensos C-10/14, C-14/14 e C-17/14
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de outubro de 2015, *Linz*, proc. C-66/14
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de novembro de 2015, *Hirvonen*, proc. C-632/13
- Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland*, proc. C-388/14

Documentos citados

- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, de 19 de dezembro de 2006 – “*O tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras*”, COM (2006) 824 final
- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, de 20 de dezembro de 2010 – “*Eliminar os obstáculos fiscais transfronteiras em benefício dos cidadãos da U.E.*”, COM (2010) 0769 final
- Paper da Comissão Europeia – “*Platform for tax good governance*” de 22 de janeiro de 2014, DOC: Platform/005/2014/EN
- Proposta de Diretiva do Conselho relativa a um regime de tomada em consideração, pelas empresas, dos prejuízos sofridos pelos estabelecimentos permanentes e filiais situados em outros Estados Membros, de 24 de janeiro de 1991, COM (90) 595 final
- Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, de 16 de março de 2011, COM/2011/121 final
- Recomendação da Comissão Europeia de 06 de dezembro de 2012 sobre planeamento fiscal agressivo, C(2012) 8806 final
- Relatório do Diretorado-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira – *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, Publications Office of the European Union, 2015

Legislação citada

- Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membros diferentes
- Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado Membro para outro

- Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes
- Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas
- Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

Anexo: Jurisprudência do TJUE em matéria de fiscalidade direta

Nota: Só estão referidos os acórdãos do TJUE onde foram invocadas ou referidas justificações de medidas fiscais restritivas, e onde eventualmente foram aceites em concreto tais justificações. Alguns acórdãos são também referentes às liberdades fundamentais consagradas no Acordo do Espaço Económico Europeu (Acordo EEE)

Proc.	Data do acórdão	Nome do acórdão	Liberdade(s) e Matéria(s)	Justificações invocadas ou referidas	Justificações aceites em concreto
C-270/83	28.01.86	<i>Comissão/França ("Avoir Fiscal")</i>	Liberdade de estabelecimento – Atribuição de crédito fiscal	Existência de compensação – Ausência de harmonização – Prevenção da evasão fiscal – Falta de reciprocidade	Nenhuma foi aceite
1990					
C-175/88	08.05.90	<i>Biehl/ Administration des contributions</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores – Reembolso de imposto	Garantia do sistema de progressividade do imposto	Não foi aceite
1992					
C-204/90	28.01.92	<i>Bachmann/Estado belga</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores e de serviços – Dedução de cotizações de seguro	Ausência de harmonização – Proteção de consumidores – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal	Garantir a coerência do sistema fiscal
C-300/90	28.01.92	<i>Comissão/Bélgica</i>			
1994					
C-1/93	12.04.94	<i>Halliburton Services/ Staatssecretaris van Financiën</i>	Direito de estabelecimento – Isenções de imposto	Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Não foi aceite
1995					
C-279/93	14.02.95	<i>Finanzamt Köln-Altstadt/ Schumacker</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores – Dedução pessoal e familiar	Garantir a coerência do sistema fiscal – Existência de dificuldades administrativas	Nenhuma foi aceite
C-80/94	11.08.95	<i>Wielockx/ Inspecteur der directe belastingen</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de dotações para a reserva-velhice	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-151/94	26.10.95	<i>Comissão/ Luxemburgo</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores – Reembolso de imposto	Garantia da progressividade do imposto – Existência de processo gracioso	Nenhuma foi aceite
C-484/93	14.11.95	<i>Svensson e Gustavsson/ Ministre du Logement e de l'Urbanisme</i>	Liberdade de circulação de capitais – Concessão de bonificação de juro	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
1996					

C-107/94	27.06.96	<i>Asscher/ Staatssecretaris van Financiën</i>	Liberdade de estabelecimento – Taxa de imposto superior para não-residentes	Compensação – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
1997					
C-250/95	15.05.97	<i>Futura Participations e Singer/ Administration des contributions</i>	Liberdade de estabelecimento – Transporte de perdas anteriores	Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Não foi aceite
1998					
C-118/96	28.04.98	<i>Safir/Skattemyndigheten I Dalarnas län</i>	Livre circulação de serviços e de capitais – Tributação de poupança	Impossibilidade de aplicar o mesmo regime fiscal a companhias não residentes – Necessidade de preencher o vazio fiscal da não tributação da poupança	Nenhuma foi aceite
C-264/96	16.07.98	<i>Imperial Chemical Industries/Colmer (“ICI”)</i>	Direito de estabelecimento – Dedução fiscal	Prevenção do risco da evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
1999					
C-254/97	08.07.99	<i>Baxter e o.</i>	Direito de estabelecimento – Contribuição excepcional – Dedução fiscal de despesas	Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Não foi aceite
C-307/97	21.11.99	<i>Saint-Gobain ZN</i>	Liberdade de estabelecimento – Benefícios fiscais	Prevenir redução das receitas fiscais – Existência de compensação – A celebração de convenções bilaterais com país terceiro está fora das competências da UE	Nenhuma foi aceite
C-439/97	14.10.99	<i>Sandoz</i>	Liberdade de circulação de capitais – Imposto de selo	Garantir a igualdade dos residentes – Prevenir fraudes	Nenhuma foi aceite
C-294/07	26.10.99	<i>Eurowings Luftverkehr</i>	Livre prestação de serviços – Reintegração na matéria coletável do imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal – Existência de compensação	Nenhuma foi aceite
C-55/98	28.10.99	<i>Vestergaard</i>	Livre prestação de serviços – Dedução de despesas	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
2000					
C-251/98	13.04.00	<i>Baars</i>	Liberdade de estabelecimento – Exoneração do imposto sobre a fortuna	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-87/99	16.05.00	<i>Zurstrassen</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores – Benefício de tributação conjunta de cônjuges	Simplificação na cobrança do imposto	Não foi aceite
C-35/98	06.06.00	<i>Verkooijen</i>	Livre circulação de capitais – Isenção de	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a)	Nenhuma foi aceite

			imposto	TFUE) – Promoção da economia nacional – Garantir a coerência do sistema fiscal – Prevenir redução de receitas fiscais – Compensação	
2001					
C-397/98 e C-410/98	08.03.01	<i>Metallesellschaft e o.</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Pagamento antecipado de imposto	Prevenir o risco de evasão fiscal – Prevenir redução de receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-17/00	29.11.01	<i>De Coster</i>	Livre prestação de serviços – Imposto sobre antenas parabólicas	Preservar a qualidade do ambiente	Não foi aceite
2002					
C-431/01	12.09.02	<i>Mertens</i>	Livre circulação de pessoas – Dedução de prejuízos	Princípio da tributação pelo rendimento mundial	Não foi aceite
C-136/00	03.10.02	<i>Danner</i>	Livre prestação de serviços – Não dedutibilidade de prémios de seguro	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Preservar a integridade da matéria coletável dos impostos – Preencher o vazio fiscal resultante da não tributação – Prevenir redução das receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-436/00	21.11.02	<i>X e Y</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Concessão de benefícios fiscais	Prevenir o risco de evasão fiscal – Prevenir redução de receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Nenhuma foi aceite
C-324/00	12.12.02	<i>Lankhorst-Hohorst</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução fiscal	Luta contra a evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-385/00	12.12.02	<i>de Groot</i>	Livre circulação de trabalhadores – Prevenção de dupla tributação	Existência de compensação – Tomada em conta da situação pessoal e familiar do sujeito passivo residente na proporção dos rendimentos auferidos no Estado da residência – Prevenir redução das receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
2003					
C-422/01	26.06.03	<i>Skandia e Ramstedt</i>	Livre prestação de serviços – Seguro subscrito numa sociedade não-residente	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Preservar o montante das receitas fiscais – Garantir a neutralidade concorrencial	Nenhuma foi aceite
C-168/01	18.09.03	<i>Bosal</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de encargos	Garantir a coerência do sistema fiscal – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Prevenir redução das receitas	Nenhuma foi aceite

				fiscais	
C-209/01	13.11.03	<i>Schilling e Fleck-Schilling</i>	Livre circulação de trabalhadores – Dedução de despesas	Ajudar as famílias numerosas, criar empregos suplementares e combater trabalho não declarado – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-42/02	13.11.03	<i>Lindman</i>	Livre prestação de serviços – Tributação de ganhos resultantes de jogos de fortuna e azar	Prevenção de abusos e fraudes – Redução do dano social causado pelo jogo – Financiamento de atividades de utilidade pública – Salvaguarda da segurança pública – Luta contra as consequências danosas da dependência do jogo (salvaguarda da saúde pública)	Nenhuma foi aceite
C-364/01	11.12.03	<i>Barbier</i>	Livre circulação de capitais e livre circulação de pessoas – Cálculo do montante do imposto sucessório	Existência de compensação – Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Nenhuma foi aceite
2004					
C-334/02	04.03.04	<i>Comissão/França</i>	Livre prestação de serviços e livre circulação de capitais – Exclusão de taxa de retenção liberatória	Garantir a cobrança do imposto – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-9/02	11.03.04	<i>de Lasteyrie du Saillant</i>	Liberdade de estabelecimento – Tributação de mais-valias – Transferência de domicílio fiscal	Prevenir a evasão fiscal – Impedir a redução das receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal – Repartição do poder tributário entre os Estados	Nenhuma foi aceite
C-169/03	01.07.04	<i>Wallentin</i>	Livre circulação de pessoas – Retenção na fonte – Deduções pessoais e familiares	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-315/02	15.07.04	<i>Lenz</i>	Livre circulação de capitais – Taxa de tributação	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Prevenir a redução de receitas fiscais – Existência de compensação – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-242/03	15.07.04	<i>Weidert e Paulus</i>	Livre circulação de capitais – Dedução pela aquisição de ações ou participações sociais	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-319/02	07.09.04	<i>Manninen</i>	Livre circulação de capitais – Crédito fiscal relativo a dividendos	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal – Prevenir redução das receitas fiscais – Existência de dificuldades de ordem prática	Nenhuma foi aceite

2005					
C-39/04	10.03.05	<i>Laboratoires Fournier</i>	Livre prestação de serviços – Crédito fiscal à investigação	Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal – Promoção da investigação e desenvolvimento – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-512/03	08.09.05	<i>Blanckaert</i>	Livre circulação de capitais – Deduções fiscais	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Justificação aceite
C-446/03	13.12.05	<i>Marks & Spencer</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de prejuízos de filiais	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenir a dupla utilização dos prejuízos – Prevenir o risco de evasão fiscal	Todas as justificações foram aceites
2006					
C-265/04	19.01.06	<i>Bouanich</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de despesas	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-152/03	21.02.06	<i>Ritter-Coulais</i>	Livre circulação de trabalhadores – Tomada em consideração de perdas	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-471/04	13.02.06	<i>Keller Holding</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Dedução de despesas de financiamento	Garantir a coerência do sistema fiscal – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Exercício do poder de tributação conferido pela Diretiva 90/435	Nenhuma foi aceite
C-470/04	07.09.06	<i>N</i>	Livre circulação de pessoas e liberdade de estabelecimento – Tributação de mais-valias – Tributação de saída	Preservação da repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a cobrança do imposto	Nenhuma foi aceite
C-196/04	12.09.06	<i>Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas</i>	Liberdade de estabelecimento – Incorporação de lucros de sociedades estrangeiras controladas	Existência de compensação – Prevenção da redução de receitas fiscais – Prevenção e luta contra a evasão fiscal	Prevenção e luta contra a evasão fiscal
C-386/04	14.09.06	<i>Centro di Musicologia Walter Stauffer</i>	Livre circulação de capitais – Isenção de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Promoção da cultura, da formação e da educação – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal – Preservar a matéria coletável ou evitar a redução das receitas fiscais – Combate à criminalidade	Nenhuma foi aceite
C-290/04	03.10.06	<i>FKP Scorpio</i>	Livre prestação de serviços – Retenção na fonte	Garantir o bom funcionamento do procedimento da tributação da fonte (garantir a eficácia dos controlos fiscais)	Justificação aceite
C-345/05	26.10.06	<i>Comissão/ Portugal</i>	Livre circulação de pessoas (consagrada no TFUE e no	Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a tutela da manutenção da habitação	Nenhuma foi aceite

			Acordo EEE) – Benefício de exclusão de tributação	própria e garantir o direito constitucional à habitação – Evitar o financiamento indireto a políticas de habitação de outros Estados	
C-433/04	09.11.06	<i>Comissão/Bélgica</i>	Livre prestação de serviços – Obrigação de retenção – Responsabilidade solidária por dívidas fiscais	Combate contra a evasão fiscal	Não foi aceite
C-520/04	09.11.06	<i>Turpeinen</i>	Livre circulação de pessoas – Tributação distinta entre residentes e não residentes	Assegurar a simplificação e clareza do regime fiscal – Garantir a cobrança dos impostos	Nenhuma foi aceite
C-446/04	12.12.06	<i>Test Claimants in the FII Group Litigation</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Concessão de crédito de imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (atual artigo 64º/1 do TFUE)	Nenhuma foi aceite
C-170/05	14.12.06	<i>Denkavit International e Denkavit France</i>	Liberdade de estabelecimento – Isenção de imposto	Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal	Não foi aceite
2007					
C-104/06	18.01.07	<i>Comissão/Suécia</i>	Livre circulação de pessoas – Livre circulação de trabalhadores e liberdade de estabelecimento (consagradas no TFUE e no Acordo EEE) – Diferimento de tributação de mais-valias	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-150/04	30.01.07	<i>Comissão/Dinamarca</i>	Livre circulação de trabalhadores, de serviços e de capitais – Direito de dedução e direito de isenção de imposto	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Prevenção da evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-345/04	15.02.07	<i>Centro Equestro da Lezíria Grande</i>	Livre prestação de serviços – Reembolso de imposto	Evitar a dupla utilização de despesas	Não foi aceite
C-292/04	06.03.07	<i>Meilicke e o.</i>	Livre circulação de capitais – Crédito de imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
C-524/04	13.03.07	<i>Test Claimants in the Thin Cap Litigation</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Dedução de juros	Garantir a coerência do sistema fiscal – Combate à evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-383/05	22.03.07	<i>Talotta</i>	Liberdade de estabelecimento – Estabelecimento de bases tributárias mínimas	Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Não foi aceite

C-347/04	29.03.07	<i>Rewe Zentralfinanz</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de perdas	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização de perdas – Combate à evasão fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal	Nenhuma foi aceite
C-157/05	24.05.07	<i>Holböck</i>	Livre circulação de capitais e liberdade de estabelecimento – Taxa de imposto	Cláusula de <i>standstill</i> (atual artigo 64º/1 do TFUE)	Justificação aceite
C-522/04	05.07.07	<i>Comissão/Bélgica</i>	Livre circulação de pessoas, de trabalhadores, de serviços e de capitais e liberdade de estabelecimento (consagradas no TFUE e no Acordo EEE – Nomeação de representante – Dedução de cotizações	Garantir a cobrança do imposto	Não foi aceite
C-231/05	18.07.07	<i>Oy AA</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução fiscal	Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização de prejuízos – Prevenção da evasão fiscal – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal	Assegurar a repartição dos poderes tributários – Prevenção da evasão fiscal
C-76/05	11.09.07	<i>Schwarz e Gootjes-Schwarz</i>	Livre circulação de pessoas e livre prestação de serviços – Direito de dedução de propinas	Evitar a subsidiação de escolas situadas noutros Estados Membros – Evitar a redução das receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-318/05	11.09.07	<i>Comissão/Alemanha</i>			
C-451/05	11.10.07	<i>ELISA</i>	Livre circulação de capitais – Isenção de imposto	Luta contra a evasão fiscal e garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-443/06	11.10.07	<i>Hollmann</i>	Livre circulação de capitais – Incidência do imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-464/05	25.10.07	<i>Geurts e Vogten</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Isenção de imposto	Garantir a sobrevivência das pequenas e médias empresas e manutenção de postos de trabalho – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-379/05	08.11.07	<i>Amurta</i>	Livre circulação de capitais – Retenção na fonte	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Existência de compensação	Existência de compensação prevista numa convenção de dupla tributação que neutralize a restrição

C-101/05	18.12.07	A	Livre circulação de capitais entre Estados Membros e países terceiros – Isenção de imposto	Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (atual artigo 64º do TFUE) – Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (atual artigo 64º do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais
C-286/06	18.12.07	<i>Jundt</i>	Livre prestação de serviços – Isenção de imposto	Promoção do ensino, da investigação e do desenvolvimento – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-436/06	18.12.07	<i>Grønfeldt</i>	Livre circulação de capitais – Tributação de mais-valias	Garantir uma tributação integral (garantir a coerência do sistema fiscal) – Necessidade de um regime transitório	Nenhuma foi aceite
2008					
C-152/05	17.01.08	<i>Comissão/Alemanha</i>	Livre circulação de pessoas e de trabalhadores e liberdade de estabelecimento – Benefício de subvenção	Encorajar a construção de habitação no território nacional e garantir uma oferta imobiliária suficiente	Não foi aceite
C-256/06	17.01.08	<i>Jäger</i>	Livre circulação de capitais – Cálculo de imposto sucessório	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir o prosseguimento de atividades de exploração agrícolas e silvícolas – Garantir a coerência do sistema fiscal – Existência de obstáculos práticos no procedimento de avaliação	Nenhuma foi aceite
C-105/07	17.01.08	<i>Lammers & Van Cleeff</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Juros requalificados como dividendos	Prevenção da evasão fiscal	Não foi aceite
C-293/06	28.02.08	<i>Deutsche Schell</i>	Liberdade de estabelecimento – Perdas cambiais	Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização de perdas	Nenhuma foi aceite
C-248/06	13.03.08	<i>Comissão/Espanha</i>	Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços – Dedução de despesas	Fomento das atividades de desenvolvimento e investigação – Luta contra a evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-201/05	23.04.08	<i>Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Regime de sociedades estrangeiras controladas	Existência de dificuldades quanto à determinação do imposto pago noutro Estado Membro – Garantir a coerência do sistema fiscal – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Garantir a eficácia dos controlos fiscais face a situações envolvendo Estados terceiros à União

C-414/06	15.05.08	<i>Lidl Belgium</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de prejuízos	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenir a dupla utilização de prejuízos	Justificações aceites
C-194/06	20.05.08	<i>Orange European Smallcap Fund</i>	Livre circulação de capitais – Compensação fiscal em razão das retenções na fonte	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)
C-11/07	11.09.08	<i>Eckelkamp</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de encargos	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Prevenir a dupla utilização das perdas – Existência de compensação	Nenhuma foi aceite
C-43/07	11.09.08	<i>Arens-Sikken</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de dívidas	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-360/06	02.10.08	<i>Heinrich Bauer Verlag</i>	Liberdade de estabelecimento – Avaliação de participações não cotadas em sociedades de capitais	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-157/07	23.10.08	<i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrado no Acordo EEE) – Tratamento fiscal de perdas sofridas por estabelecimento estável	Garantir a coerência do sistema fiscal	Justificação aceite
C-418/07	27.11.08	<i>Papillon</i>	Liberdade de estabelecimento – Regime de tributação pelo lucro consolidado	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Impedir a dupla utilização de perdas – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-330/07	04.12.08	<i>Jobra</i>	Livre prestação de serviços e liberdade de estabelecimento – Benefício de prémio ao investimento	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Luta contra a evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
2009					
C-377/07	22.01.09	<i>STEKO Industriemontage</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de depreciação de participações	Existência de um regime transitório – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-318/07	27.01.09	<i>Persche</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de donativos	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-544/07	23.04.09	<i>Rüffler</i>	Livre circulação de pessoas – Redução de imposto sobre o rendimento em função das contribuições para	Não participação no financiamento do regime de seguro de doença polaco quando as contribuições são pagas a instituições estrangeiras	Não foi aceite

			seguro de doença		
C-521/07	11.06.09	<i>Comissão/Países Baixos</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no Acordo EEE) – Retenção na fonte	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-155/08 e C-157/08	11.06.09	<i>X e Passenheim-van Schoot</i>	Livre circulação de serviços e de capitais – Prazo de caducidade do direito à liquidação	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Prevenção da evasão fiscal	Justificações aceites
C-303/07	18.06.09	<i>Aberdeen Property Fininvest Alpha</i>	Liberdade de estabelecimento – Retenção na fonte	Prevenir a evasão fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-269/07	10.09.09	<i>Comissão/Alemanha</i>	Liberdade de circulação de trabalhadores – Prémios de poupança-reforma	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir uma oferta adequada de habitações – Preservar o regime de segurança social nacional	Nenhuma foi aceite
C-182/08	17.11.09	<i>Glaxo Wellcome</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Tomada em consideração de depreciação de participações sociais	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenir a evasão fiscal	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenir a evasão fiscal
C-562/07	06.10.09	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Tributação de mais-valias	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-153/08	06.10.09	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre prestação de serviços (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Proteção dos consumidores – Prevenção da fraude – Prevenção de perturbações da ordem social – Prevenção de branqueamento de capitais e combate à fraude fiscal e ordem pública – Combate à dependência em relação ao jogo e saúde pública – Financiamento de infra-estruturas e projetos de utilidade pública	Nenhuma foi aceite
C-35/08	15.10.09	<i>Busley und Cibrian Fernandez</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de perdas	Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Incentivar a construção de habitações para arrendamento para satisfazer as necessidades da população	Nenhuma foi aceite
C-540/07	19.11.09	<i>Comissão/Itália</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Retenção na fonte – Crédito de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Luta contra a evasão fiscal	Luta contra a evasão fiscal, mas só perante o Acordo EEE
2010					
C-	21.01.10	<i>SGL</i>	Liberdade de	Assegurar a repartição	Justificações

311/08			estabelecimento e livre circulação de capitais – Tributação de suprimento a título excepcional ou gratuito	equilibrada dos poderes tributários – Luta contra a evasão fiscal	aceites
C-337/08	25.02.10	<i>X Holding</i>	Liberdade de estabelecimento – Constituição de entidade fiscal única	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Justificação aceite
C-96/08	15.04.10	<i>CIBA</i>	Liberdade de estabelecimento – Cálculo da contribuição para a formação profissional	Garantir a coerência do sistema fiscal – Melhorar o nível de formação dos trabalhadores	Nenhuma foi aceite
C-510/08	22.04.10	<i>Mattner</i>	Livre circulação de capitais – Direito a abatimento sobre a matéria coletável	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Existência de compensação – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-487/08	03.06.10	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Existência de compensação	Nenhuma foi aceite
C-233/09	01.07.10	<i>Dijkman e Dijkman-Lavaleije</i>	Livre circulação de serviços e de capitais – Imposto municipal adicional	Existência de compensação – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-72/09	28.10.10	<i>Établissements Rimbaud</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Luta contra a evasão fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Justificações aceites
C-287/10	22.12.10	<i>Tankreederei I</i>	Livre prestação de serviços – Bonificação de imposto	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal – Evitar a redução das receitas fiscais – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a satisfação de necessidades sociais	Nenhuma foi aceite
2011					
C-155/09	20.01.11	<i>Comissão/Grécia</i>	Livre circulação de pessoas e de trabalhadores e liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Facilitar a aquisição da primeira residência – Prevenção da especulação imobiliária – Luta contra a evasão fiscal – Promoção de políticas sociais	Nenhuma foi aceite
C-436/08 e C-437/08	10.02.11	<i>Haribo Lakritzen Hans Riegel</i>	Livre circulação de capitais – Isenção de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenir redução de receitas fiscais –	Nenhuma foi aceite

				Falta de reciprocidade entre os Estados – Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (atual artigo 64º/1 do TFUE) – Luta contra a evasão fiscal	
C-25/10	10.02.11	<i>Missionswerk Werner Heukelbach</i>	Livre circulação de capitais – Taxa de imposto sucessório	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Evitar a redução de receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-450/09	31.03.11	<i>Schröder</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de rendas	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-20/09	07.04.11	<i>Comissão/Portugal</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Tratamento fiscal preferencial	Luta contra a evasão fiscal – Existência de uma indemnização compensatória	Nenhuma foi aceite
C-267/09	05.05.11	<i>Comissão/Portugal</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Obrigação de designar representante fiscal	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Luta contra a evasão fiscal	Justificações aceites só perante a liberdade consagrada no Acordo EEE
C-384/09	05.05.11	<i>Prunus e Polonium</i>	Livre circulação de capitais – Exoneração de imposto	Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (artigo 64º/1 do TFUE)	Justificação aceite
C-10/10	16.06.11	<i>Comissão/Áustria</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de donativos	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Promoção da investigação e desenvolvimento – Evitar a redução das receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-262/09	30.06.11	<i>Meilicke e o.</i>	Livre circulação de capitais – Concessão de crédito fiscal	Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Não foi aceite
C-132/10	15.09.11	<i>Halley</i>	Livre circulação de capitais – Prazo de caducidade para avaliação de ações nominativas	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Luta contra a evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-387/10	29.09.11	<i>Comissão/Áustria</i>	Livre prestação de serviços (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Representantes fiscais	Garantir um nível adequado de competências profissionais – Defesa dos consumidores	Nenhuma foi aceite
C-493/09	06.10.11	<i>Comissão/Portugal</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-284/09	20.10.11	<i>Comissão/Alemanha</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Tributação de dividendos	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a redução de receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite

C-371/10	29.11.11	<i>National Grid Indus</i>	Liberdade de estabelecimento – Tributação de mais-valias – Tributação de saída	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal – Lutar contra o risco de evasão fiscal	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários
C-250/08	01.12.11	<i>Comissão/Bélgica</i>	Livre circulação de pessoas e de capitais (consagradas no TFUE e no Acordo EEE) – Cálculo de benefício fiscal	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal	Garantir a coerência do sistema fiscal
C-253/09	01.12.11	<i>Comissão/Hungria</i>	Livre circulação de pessoas – Livre circulação de trabalhadores e liberdade de estabelecimento (consagradas no TFUE e no Acordo EEE) – Dedução fiscal	Garantir a coerência do sistema fiscal	Justificação aceite
2012					
C-338/11 a C-347/11	10.05.12	<i>Santander Asset Management SGIC</i>	Liberdade de circulação de capitais – Retenção na fonte	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal – Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (artigo 64º/1 do TFUE)	Nenhuma foi aceite
C-38/11	18.06.12	<i>Amorim Energia</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Isenção do imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-318/10	05.07.12	<i>SIAT</i>	Livre prestação de serviços – Dedução de despesas profissionais	Luta contra a evasão fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-269/09	12.07.12	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre circulação de pessoas – Livre circulação de trabalhadores e liberdade de estabelecimento (consagradas no TFUE e no Acordo EEE) – Obrigação de incluir todos os rendimentos não imputados	Garantir a cobrança dos impostos – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal	Garantir a cobrança dos impostos aceite só perante o Acordo EEE
C-48/11	12.07.12	A	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais (consagradas no Acordo EEE) – Benefício fiscal	Luta contra a evasão fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite

C-18/11	06.09.12	<i>Philips Electronic UK</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de perdas	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização das perdas	Nenhuma foi aceite
C-380/11	06.09.12	<i>DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.</i>	Liberdade de estabelecimento – Concessão de redução de imposto	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal – Necessidade de aumentar as receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-498/10	18.10.12	X	Livre prestação de serviços – Retenção na fonte	Existência de compensação – Garantir a cobrança dos impostos	Garantir a cobrança dos impostos
C-387/11	25.10.12	<i>Comissão/Bélgica</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Retenção na fonte	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-342/10	08.11.12	<i>Comissão/Finlândia</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Regime de tributação de dividendos	Existência de compensação – Respeito pelo princípio da territorialidade fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-35/11	13.11.12	<i>Test Claimants in the FII Group Litigation</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Método de isenção e método de imputação	Garantir a coerência do sistema fiscal	Não foi aceite
2013					
C-123/11	21.02.13	A	Liberdade de estabelecimento – Dedução de prejuízos de filiais	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização de prejuízos – Luta contra a evasão fiscal	Justificações aceites
C-168/11	28.02.13	<i>Beker</i>	Livre circulação de capitais – Não tomada em contadas despesas pessoais e das despesas ligadas ao estilo de vida	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Não foi aceite
C-544/11	28.02.13	<i>Petersen</i>	Livre circulação de trabalhadores e de serviços – Isenção de imposto	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Prossecução de políticas de desenvolvimento	Nenhuma foi aceite
C-64/11	25.04.13	<i>Comissão/Espanha</i>	Liberdade de estabelecimento – Tributação de saída	Garantir a cobrança do imposto	Não foi aceite
C-383/10	06.06.13	<i>Comissão/Bélgica</i>	Livre prestação de serviços (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção fiscal	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Evitar o risco de dupla isenção (luta contra a evasão fiscal) – Garantir a justa repartição das responsabilidades civis entre os contribuintes e os bancos	Nenhuma foi aceite
C-350/11	04.07.13	<i>Argenta Spaarbank</i>	Liberdade de estabelecimento – Cálculo de dedução	Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes	Nenhuma foi aceite

			relativa a capital de risco	tributários	
C-261/11	18.07.13	<i>Comissão/Dinamarca</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Tributação de saída	Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Nenhuma foi aceite
C-282/12	03.10.13	<i>Itelcar</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de juros	Luta contra a evasão fiscal	Não foi aceite
C-181/12	17.10.13	<i>Welte</i>	Livre circulação de capitais – Abatimento sobre a base tributável	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-322/11	07.11.13	<i>K</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de perdas	Permissão do tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização das perdas – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a coerência do sistema fiscal	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal
C-303/12	12.12.13	<i>Imfeld e Garcet</i>	Liberdade de estabelecimento – Concessão de vantagem fiscal	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Não foi aceite
2014					
C-164/12	23.01.14	<i>DMC</i>	Livre circulação de capitais – Tributação de mais-valias latentes	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Justificação aceite
C-296/12	23.01.14	<i>Comissão/Bélgica</i>	Livre circulação de serviços e de capitais – Redução de imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Proteção dos interesses dos aforradores	Nenhuma foi aceite
C-385/12	05.02.14	<i>Hervis Sport-és Divatkereskedelmi</i>	Liberdade de estabelecimento – Imposto extraordinário sobre o volume de negócios	Proteção da economia nacional – Necessidade de restabelecer o equilíbrio orçamental através do aumento das receitas fiscais	Nenhuma foi aceite
C-375/12	13.03.14	<i>Bouanich</i>	Livre circulação de capitais e liberdade de estabelecimento – Mecanismo de eliminação de dupla tributação	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Nenhuma foi aceite
C-80/12	01.04.14	<i>Felixstowe Dock and Railway Company e o.</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução de perdas	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Luta contra a evasão fiscal – Luta contra os paraísos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-190/12	10.04.14	<i>Emerging Market Series of DFA Investment Trust Company</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais – Isenção de imposto	Aplicação da cláusula de <i>standstill</i> (artigo 64º do TFUE) – Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a	Nenhuma foi aceite. Contudo, é remetido para o órgão jurisdicional

				coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Salvar as receitas fiscais	de reenvio, o exame da admissão concreta da justificação da eficácia dos controlos fiscais
C-39/13, C-40/13 e C-41/13	12.06.14	<i>SCA Group Holding e o.</i>	Liberdade de estabelecimento – Constituição de unidade fiscal entre sociedades do mesmo grupo	Garantir a coerência do sistema fiscal – Prevenção da dupla utilização de prejuízos – Luta contra a evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-53/13 e C-80/13	19.06.14	<i>Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor</i>	Livre prestação de serviços – Retenção na fonte	Garantir a cobrança dos impostos – Luta contra a evasão fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-48/13	17.07.14	<i>Nordea Bank Danmark</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Reintegração de perdas anteriormente deduzidas	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Prevenção da evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-127/12	03.09.14	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Discriminação no imposto sobre sucessões e doações	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-211/13	04.09.14	<i>Comissão/Alemanha</i>	Livre circulação de capitais – Redução de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-489/13	11.09.14	<i>Verest Gerards</i>	Livre circulação de capitais – Taxa de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE)	Não foi aceite
C-326/12	09.10.14	<i>van Caster</i>	Livre circulação de capitais – Tributação forfetária dos rendimentos	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Garantir a cobrança dos impostos	Nenhuma foi aceite
C-344/13 e C-367/13	22.10.14	<i>Blanco e Fabretti</i>	Livre prestação de serviços – Isenção de imposto	Garantir a ordem pública (prevenção de branqueamento e fuga de capitais), a saúde pública (luta contra o jogo patológico) ou a segurança pública	Nenhuma foi aceite
C-112/14	13.11.14	<i>Comissão/Reino Unido</i>	Liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais (consagradas no TFUE e no Acordo EEE) – Atribuição de ganhos	Luta contra a evasão fiscal	Não foi aceite

C-678/11	11.12.14	<i>Comissão/Espanha</i>	Livre circulação de serviços (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Obrigação de nomear representante fiscal	Garantir a eficácia dos controlos fiscais – Luta contra a evasão fiscal	Justificações aceites só face á liberdade consagrada no Acordo EEE
2015					
C-172/13	03.02.15	<i>Comissão/Reino Unido</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Dedução de prejuízos de filiais	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Evitar a dupla utilização de prejuízos – Luta contra a evasão fiscal	Justificações aceites
C-559/13	24.02.15	<i>Grünwald</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de prestações de alimentos	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-591/13	16.04.15	<i>Comissão/Alemanha</i>	Liberdade de estabelecimento (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Diferimento de tributação de mais-valias	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal – Promoção de investimento e garantia da manutenção do emprego	Nenhuma foi aceite
C-657/13	21.05.15	<i>Verder LabTec</i>	Liberdade de estabelecimento – Tributação de mais valias-latentes	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Justificação aceite
C-386/14	02.09.15	<i>Groupe Steria</i>	Liberdade de estabelecimento – Regime de integração fiscal	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-589/13	17.09.15	<i>F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt</i>	Livre circulação de capitais – Dedução de doações	Permissão de tratamento fiscal distinto (atual artigo 65º/1/a) do TFUE) – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Existência de compensação – Evitar a redução das receitas fiscais – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-10/14, C-14/14 e C-17/14	17.09.15	<i>Miljoen</i>	Livre circulação de capitais – Retenção na fonte	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Existência de compensação	Nenhuma foi aceite
C-66/14	06.10.15	<i>Finanzamt Linz</i>	Liberdade de estabelecimento – Amortização em caso de aquisição de participação numa sociedade	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal	Nenhuma foi aceite
C-388/14	17.12.15	<i>Timac Agro Deutschland</i>	Liberdade de estabelecimento – Dedução e reintegração de prejuízos	Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Garantir a coerência do sistema fiscal – Luta contra a evasão fiscal	Justificações aceites
2016					

C-48/15	26.05.16	<i>NN (L)</i>	Livre prestação de serviços – Sanção em caso de não cumprimento da obrigação declarativa anual sobre o imposto	Garantir a cobrança do imposto	Não foi aceite
C-244/15	26.05.16	<i>Comissão/Grécia</i>	Livre circulação de capitais (consagrada no TFUE e no Acordo EEE) – Isenção de imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir as necessidades de alojamento – Evitar a redução de receitas fiscais – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários – Luta contra a evasão fiscal	Nenhuma foi aceite
C-300/15	26.05.16	<i>Kohll e Kohll-Schlessler</i>	Livre circulação de pessoas e de trabalhadores – Crédito de imposto	Garantir a coerência do sistema fiscal – Garantir a eficácia dos controlos fiscais	Nenhuma foi aceite
C-479/14	08.06.16	<i>Hünnebeck</i>	Livre circulação de capitais – Abatimento fiscal no cálculo do imposto	Permissão de tratamento fiscal distinto (artigo 65º/1/a) do TFUE) – Garantir a coerência do sistema fiscal – Assegurar a repartição equilibrada dos poderes tributários	Nenhuma foi aceite