

***Reflexão em torno do Acórdão D. (Processo C-376/03) do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 5 de Julho de 2005 – Uma Análise em torno da coerência do ordenamento jurídico – fiscal da União Europeia***

**André Ventura<sup>1</sup>**

*A tarefa a cargo das Instituições comunitárias foi e continua a ser a de promover e acompanhar a evolução da Comunidade para o seu objectivo final – ou seja, o estabelecimento de um mercado comum plenamente realizado que, no termo do processo, se identifique com uma união económica e monetária; tarefa que, por isso mesmo, comporta a missão fundamental de proteger a comunidade contra todas as actuações que visem atingi-la na sua estrutura e finalidade essenciais*

(João Mota de Campos, *Direito Comunitário*)

Empreendemos esta análise<sup>2</sup>, quando talvez não tenha ainda decorrido o tempo suficiente para uma reflexão madura e global sobre a temática e sobretudo sobre a controvérsia presente no Processo C-376/03 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE). Advertimos, pois, desde já, que são sensíveis e complexas as matérias em análise, de tal forma que a sua dissecação esgotante implicaria referências científicas, instrumentos analíticos e um espaço temporal que transcendem manifestamente o comentário a um acórdão judicial ou um *case-note*.

O processo em causa tem por objecto um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Gerechthof te's-Hertogenbosch*, dos Países-Baixos, por decisão de 24 de Julho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça a 8 de Setembro de 2003.

---

<sup>1</sup> André Ventura é Investigador do Centre for Criminal Justice and Human Rights (CCJHR) e Doutorando em Direito Público na Universidade de Cork (Irlanda), tendo sido investigador na Universidade Nova de Lisboa (Portugal) e na Universidade de Salamanca (Espanha), nas áreas de Direito Fiscal e Direito Criminal

<sup>2</sup> O autor deseja agradecer ao Prof. Francisco Sousa da Câmara, regente da disciplina de Direito Fiscal Internacional na FDUNL, pela disponibilidade para a leitura e comentário deste trabalho, bem como pelo vasto conhecimento e experiência partilhados no âmbito da complexa ciência do direito fiscal internacional

## **A) SITUAÇÃO FÁCTICA E CONTORNOS DAS QUESTÕES EM ANÁLISE**

A situação delimita-se no âmbito de dois ordenamentos jurídicos no seio do espaço comunitário, embora traga à discussão e aplicação o ordenamento comunitário global – em matéria fiscal e não só -, os seus princípios conformadores e normas reguladoras. Em termos gerais, confrontam-se aqui os sistemas fiscais dos Estados-Membros com o ordenamento comunitário e os seus propósitos em matéria fiscal. Como tal, não poderia de deixar de ser matéria sensível, num espaço onde, em termos orgânico-institucionais, os governos dos estados-membros não desistiram ainda da regra da unanimidade enquanto processo decisório<sup>3</sup>.

Desencadeia o processo o Sr. D., residente na Alemanha e, a 1 de Janeiro de 1998, com 10% do valor total da sua fortuna situado nos Países Baixos (constituído por bens imóveis). Ora, o quadro jurídico deste estado-membro impõe a aplicação de um imposto sobre a fortuna, baseado na lei de 16 de Dezembro de 1964 (Wet op de vermogensbelasting), consistente em 8/1000 do montante global da fortuna em causa. Trata-se, portanto, de um imposto directo sobre o património. A situação jurídica, ou a relação jurídico-fiscal, não se configura da mesma maneira quando estão em causa residentes e não residentes [nos Países Baixos], o que decorre da análise conjunta dos artigos 12º e 14º, nº2 da referida lei.

Estabelece o art. 12º que os sujeitos passivos não residentes são tributados em função do património que possuam nos Países Baixos no início do ano civil em causa. O art. 14º, nº2 da Wet VB, esclarece, porém, que os sujeitos passivos residentes beneficiam de um abatimento aplicado ao património mundial (em nome do princípio da universalidade, as entidades residentes ou domiciliadas num Estado são tributadas pelos rendimentos obtidos no mundo inteiro e não apenas no território em que residem), ou melhor, à sua base tributável nos Países Baixos. Em Abril de 2003 – corporizando algumas sugestões jurisprudenciais e administrativas – o Staatssecretaris van Financiën aceitou que esse abatimento – em princípio não extensivo a não residentes – também se

---

<sup>3</sup> Nem sequer no Projecto de Tratado que instituiu uma Constituição para a Europa, onde a grande maioria das matérias transitou – no referente ao processo decisório – da unanimidade para a maioria qualificada, o processo decisório em sede de matéria fiscal foi alterado (mantendo-se em vigor a regra da unanimidade). A questão chegou a ser discutida e intensamente debatida na Convenção preparatória, embora não se tenha alcançado consenso para materializar uma proposta de alteração legislativa. A tendência maioritária continua a ser, porém, a regra da unanimidade para a decisão em matéria fiscal

aplicasse a estes, quando 90% ou mais do montante da sua fortuna se situasse nos Países Baixos.

Embora não cumprisse os requisitos exigidos pela lei neerlandesa para o referido abatimento no montante tributável, D. solicitou-o e – após o seu indeferimento pela autoridade administrativa competente – interpôs recurso contencioso, alegando a violação do direito comunitário pelo art. 14º, nº2 da Wet VB. Em particular, alega que tal discriminação – entre residentes e não residentes – constitui um entrave e um obstáculo injustificável à livre circulação de capitais e está, portanto, ferida de ilegalidade por violação do art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia. Acrescenta que “não existe qualquer circunstância objectiva susceptível de justificar uma diferença de tratamento entre as duas categorias de sujeitos passivos na acepção do Tribunal de Justiça (acórdão de 1 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93)” e sublinha – antecipando – o facto de “a circunstância de os não residentes estarem sujeitos ao imposto sobre a fortuna de modo limitado, ou seja, unicamente sobre a parte da sua fortuna situada nos Países Baixos, enquanto os residentes estão sujeitos a este imposto de modo ilimitado, sobre o seu património mundial, não constitui uma diferença objectiva, pois esta diferença assenta a sua explicação na limitação da competência fiscal dos Estados-Membros”.

É ainda suscitada uma segunda questão, estreitamente conexas com a Convenção entre os Países Baixos e o Estado Belga, que D. invoca como base de alegação da discriminação provocada por tal regulamentação jurídica face a terceiros (i.e, residentes noutros estados-membros que não a Bélgica). Efectivamente, o art. 25º, nº3 da Convenção belgo-neerlandesa estatui que uma pessoa singular que resida na Bélgica beneficia nos Países Baixos dos abatimentos e outras vantagens que este último Estado aplica aos seus próprios residentes. Nestes termos, como bem indica o TJCE, “resulta daqui que um residente na Bélgica, encontrando-se numa situação análoga à de D., possuindo nos Países Baixos um bem imobiliário que represente apenas 10% do montante de toda a sua fortuna, beneficia, contrariamente a D., do abatimento concedido pelo Reino dos Países Baixos, aos seus próprios residentes em matéria de imposto sobre a fortuna”.

Embora a questão central se centre na discriminação face ao ordenamento jurídico comunitário, entre residentes e não residentes, é agora introduzida no debate uma controversa questão, que se prende já não apenas com a discriminação face a estas categorias subjectivas, mas ainda a outras resultantes de convenção bilateral entre dos

Estados-Membros. Defende D. que “a diferença, resultante da aplicação da convenção belgo-neerlandesa, entre a sua situação e a de um residente belga que se encontre numa situação equivalente constitui uma discriminação proibida pelo Tratado CE. Por um lado, é certo que o Tribunal admitiu diferenças de tratamento entre cidadãos comunitários resultantes da repartição de competências fiscais, mas a concessão do abatimento apenas aos residentes na Bélgica não é o resultado de tal repartição. Por outro lado, o tratamento dado pelo Reino dos Países Baixos aos residentes na Bélgica também não reflecte um tratamento recíproco concedido aos residentes dos Países Baixos pelo Reino da Bélgica, uma vez que este último Estado já não prevê o imposto sobre a fortuna e não concede, portanto, qualquer abatimento aos residentes dos Países Baixos que possuam bens imobiliários no seu território”.

D. alega assim, de forma clara, a existência de uma discriminação não justificável quer no âmbito do Tratado CE – e dos princípios que regem as relações jurídicas no quadro comunitário, assim como dos objectivos a que as medidas existentes no domínio fiscal propugnam – quer no âmbito da autonomia cedida aos Estados-Membros na configuração das relações bilaterais. No fundo, alega-se a violação do direito comunitário e afasta-se, desde logo, a sua possibilidade de justificação face à autonomia política, em matéria fiscal, dos estados-membros. Isto porque, convém não olvidar, nos termos do art. 293º CE, “os Estados-Membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais, a eliminação da dupla tributação na Comunidade”.

Analisaremos de seguida as repostas do TJCE e procederemos, respectivamente, à sua análise crítica, à luz dos seus fundamentos e do crivo analítico do direito comunitário e dos seus objectivos estruturantes, em sede de matéria fiscal. Tentaremos ter em conta, exactamente, a especificidade dos núcleos temáticos em análise, um dos domínios onde é sempre necessário, como refere FRANCISCO GARCÍA PRATS, a autonomia metodológica e interpretativa capazes de ter em conta os objectivos próprios do direito fiscal comunitário<sup>4</sup>.

## **B) A DECISÃO DO TJCE**

Começa o Tribunal por referir que “o artigo 56º CE proíbe as restrições aos movimentos de capitais, conceito que tem vindo a ser preenchido por uma rica e diversa

---

<sup>4</sup> Garcia Prats, Francisco, “The evolution of income taxation under EC law requirements” in *EC Tax Review*, 2002/03, p. 141

jurisprudência. Porém, continuam os juízes comunitários, é o próprio art. 58º do Tratado que autoriza medidas distintivas, neste âmbito, tendo em conta a noção de residência, que assume, como veremos, um lugar de destaque no direito tributário internacional e comunitário”.

De facto, estatui o art. 58º que “o disposto no art. 56º não prejudica o direito de os Estados-Membros: a) aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o capital é investido”. Ora, interpretando esta regulação, já o TJCE havia concluído que “em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e dos não residentes não é, em regra, comparável” (conferir a jurisprudência Shumacker, deste Tribunal). Não parece, pois, esta situação sub júdice, merecer tratamento diverso daquela jurisprudência: com efeito, em matéria de “imposto sobre o rendimento, o Tribunal decidiu que a situação do residente é diferente da do não residente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos está normalmente centralizado no Estado de residência. Por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta, nomeadamente, a sua situação pessoal e familiar”.

Um tratamento similar entre residentes e não residentes apenas se poderia justificar, continua o Tribunal, “no caso de o não residente não auferir rendimentos significativos no Estado-Membro de residência e obter o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, de modo que o Estado de residência não lhe pode conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar”. Nesse caso, e apenas nesse caso, poder-se-á dizer que “não existe qualquer diferença objectiva susceptível de sustentar uma diferença de tratamento”.

A questão a analisar seria, neste sentido, a de saber se o raciocínio a operar quando está em causa o imposto sobre a fortuna (como neste Acórdão D.) deve ser alterado com referência ao raciocínio atrás transposto e múltiplas vezes utilizado pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Ora, sobre este aspecto, conclui-se que “como em matéria de imposto sobre o rendimento, importa assim considerar, no que respeita ao imposto sobre a fortuna, que a situação do não residente é diferente da do residente, na medida em que não só o essencial dos rendimentos, mas também o essencial da fortuna deste ultimo estão normalmente centralizados no Estado em que

reside. Consequentemente, este Estado-Membro é o melhor colocado para ter em conta a capacidade contributiva global do residente, aplicando-lhe, sendo esse o caso, os abatimentos previstos pela sua legislação”.

Conclui o Tribunal, sem mais análise, no corolário desta argumentação, que “uma vez que o interessado detém o essencial da sua fortuna no Estado em que reside, o Estado Membro em que apenas detém uma parte da sua fortuna não tem de lhe conceder as vantagens que concede aos seus próprios residentes”.

Assim, o TJCE, socorrendo-se do regime estatuído nos artigos 56º e 58º CE, conclui que a residência do interessado pode justificar (excepto em casos raríssimos, que este não materializa) uma divergência de regulamentação quanto à concessão de certos benefícios (v.g., abatimentos potenciais) no âmbito do imposto sobre a fortuna. Não se encontra, assim, violado o direito comunitário primário.

Quanto à segunda questão suscitada (referente à Convenção bilateral para eliminar a dupla tributação entre a Bélgica e os Países Baixos), prende-se com o facto de os residentes na Bélgica beneficiarem, quanto à sua fortuna situada nos Países Baixos, dos mesmos abatimentos sobre a base tributável para efeitos de imposto sobre a fortuna, que os residentes neste país. O Tribunal centra assim a problemática:

*“ (...) Donde resulta que um residente da Bélgica, encontrando-se numa situação análoga à de D., possuindo nos Países Baixos um bem imobiliário que represente apenas 10% de toda a sua fortuna, beneficia, contrariamente a D., do abatimento concedido pelo Reino dos Países Baixos aos seus próprios residentes em matéria de imposto sobre a fortuna”.*

Cumprir decidir da licitude de tal situação face ao direito comunitário vigente, principalmente no que diz respeito ao princípio da não discriminação em matéria de livre circulação de capitais.

O TJCE começa aqui por deslocalizar a questão para outra área, onde conclui que até ao momento presente “nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar a dupla tributação foi adoptada no âmbito comunitário e os Estados-Membros não celebraram, nos termos do art. 293º CE, qualquer convenção multilateral para esse efeito”. Recorda, em seguida, que “o âmbito de aplicação de uma convenção fiscal bilateral está limitado às pessoas singulares ou colectivas nela referidas”, embora reconhecendo que existem situações em que as vantagens e os benefícios concedidos num determinado âmbito podem violar os princípios comunitários, nomeadamente o

princípio de não discriminação no tocante aos movimentos de capitais e a liberdade de estabelecimento, tal como densificados pela jurisprudência do TJCE.

A questão, todavia, prende-se com a licitude da diferença de tratamento – resultante precisamente da Convenção belgo-neerlandesa – conferido a um residente na Bélgica e na Alemanha (caso de D.), em situações perfeitamente equivalentes face ao objecto em questão. Isto porque, como refere LARENZ, a aferição da discriminação tem de ter sempre presente o objecto da regulação, a nível abstracto – construindo teoricamente as hipóteses – e, posteriormente, a um nível concreto, plasmando o objecto nos contornos da situação fáctica em discussão<sup>5</sup>.

O TJCE resolverá directamente a questão, com um raciocínio simples e, em nosso entender – como adiante tentaremos demonstrar – demasiado simplista e superficial. De facto, começando por admitir o que já atrás havia reconhecido (e que tem sido constante na jurisprudência comunitária), isto é, a possibilidade e a capacidade conferida aos Estados-Membros de uma repartição da competência fiscal – resultante, muitas vezes, de convenções bilaterais – conclui que “o facto de esses direitos e obrigações recíprocos apenas se aplicarem a pessoas residentes num dos dois Estados-Membros contratantes é uma consequência inerente às convenções bilaterais preventivas da dupla tributação. De onde resulta que um sujeito passivo residente na Bélgica não se encontra na mesma situação que um sujeito passivo que resida fora da Bélgica no que respeita ao imposto sobre a fortuna liquidado com base nos bens imobiliários situados nos Países Baixos”. Assim, segundo o TJCE, com base na argumentação exposta, “os artigos 56º e 58º CE não se opõem a que uma regra prevista numa convenção bilateral destinada a prevenir a dupla tributação, como a que está em causa no processo principal, não se estenda, numa situação e em circunstâncias como as do processo principal, ao residente num Estado-Membro que não é parte na referida convenção”.

Com base nestas considerações, decide o TJCE a improcedibilidade das alegações de D. face ao direito comunitário.

---

<sup>5</sup> Larenz, Karl, “Zur Bedeutung des Wertersatzes im Bereicherungsrecht”, em AAVV, *Festschrift für Ernst von Caemmerer zum 70. Geburtstag*, Tübingen, Mohr (1978), p. 225

### **C) ANÁLISE CRÍTICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO E DO RACIOCÍNIO METODOLÓGICO EFECTUADO. INSUFICIÊNCIA DOS DADOS PONDERADOS**

Cumpra agora analisar os fundamentos desta mesma decisão, cujo teor teve e terá certamente ainda efeitos decisivos ao nível da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, nessa medida, no próprio desenvolvimento das relações económicas e da doutrina jurídica no espaço comunitário.

Quanto à primeira questão, trata-se, no fundo, de reafirmar não só uma vontade expressa do legislador comunitário, como todo um sentido doutrinal e sobretudo jurisprudencial que tem vindo a ser sufragado pelas instituições comunitárias. De facto, a distinção e a consequente diferenciação de tratamento jurídico entre residentes e não residentes para efeitos fiscais (sobretudo em termos de impostos directos) não é matéria inovadora. Como referimos já, é o próprio Tratado CE (direito comunitário primário) que esclarece, desde logo, a possibilidade de um tratamento diferenciado entre estas duas categorias de sujeitos, como resulta do art. 58º, nº1 a). Tal consideração surge-nos, aliás, como um corolário necessário e lógico se tivermos em conta, como refere FREITAS PEREIRA, que “*a residência apresenta-se como o elementos de conexão mais importante, sendo com referência a ele que se determina a própria extensão do imposto*”.<sup>6</sup> Em certa medida, a própria organização dos sistemas fiscais e a sua distinção e delimitação face aos demais – resultante das inúmeras soberanias tributárias em confronto e da repartição de competência tributária no espaço – exige a positivação de elementos de conexão fundantes da relação jurídico-fiscal e, portanto, susceptíveis de gerar desigualdades de tratamento.

De facto, a incidência tributária deve reportar-se ao conceito de capacidade contributiva (pelo menos idealmente), donde deriva que a residência não pode ser indiferente à determinação da base tributável, na medida em que o indivíduo (ou a pessoa colectiva) tenderá a ter maior concentração de património e rendimentos no seu país de residência. Por outro lado, a residência simboliza uma espécie de relação com um determinado Estado: tendencialmente, será no território da sua residência que a pessoa (singular ou colectiva) maior proveito retirará do erário público, em termos de benefícios públicos (administrativos, políticos, económicos, sociais) e será também no território da residência que a sua intervenção e actividade económica maiores benefícios

---

<sup>6</sup> Freitas Pereira, Manuel Henrique de, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra (2005), p.205

gerará, o que justificará eventualmente os benefícios fiscais aí concedidos (v.g., abatimentos à base tributável, isenções totais ou parciais, permanentes ou temporárias, etc.).<sup>7</sup> É evidente – e facilmente compreensível – que, como nota GABRIELA PINHEIRO, “a tributação do rendimento mundial pressupõe a existência de, uma conexão estreita entre o sujeito passivo e o Estado, normalmente a residência ou o domicílio fiscal cuja concepção é variável de Estado para Estado”.<sup>8</sup> Conexão essa que, a não existir, determinará uma redução da extensão de tributação a determinado sujeito passivo, limitando a soberania tributária em actuação, normalmente um Estado, embora não o tenha de ser necessariamente.

A harmonização fiscal em matéria comunitária é, sem margem para dúvida, uma das prioridades actuais dos poderes comunitários e do ordenamento jurídico comunitário. Compreende, no seu âmbito, a realização de um mercado comum (eliminação das discriminações e distorções económicas resultantes dos sistemas fiscais nacionais), a integração das economias nacionais e o financiamento do orçamento comunitário (com base na participação em impostos nacionais previamente harmonizados), elementos que servirão, em nosso entender, para caracterizar o modelo jurídico-fiscal europeu, cuja tarefa transcende manifestamente este comentário. Podemos distinguir três graus de harmonização fiscal: a harmonização, a aproximação de legislações e a coordenação. Enquanto que a harmonização preconiza a abolição das disparidades entre legislações, a aproximação é mais ambiciosa e supõe uma actuação efectiva sobre os ordenamentos nacionais, em ordem a uma aproximação jurídico-sistemática e conceptual. O conceito de coordenação pretende, porém, salvaguardar a autonomia dos Estados-Membros em matéria fiscal, intentando soluções de compromisso nesta matéria<sup>9</sup>, preocupação que encontra eco no Tratado, nomeadamente no princípio da subsidiariedade.

Porém, como foi várias vezes reiterado pelo TJCE desde o seu início, tais objectivos de harmonização não podem prescindir de uma certa autonomia regulativa (dos Estados-Membros) e de uma distinção material de situações, muitas vezes com

---

<sup>7</sup> Claro que, face ao fenómeno da globalização e da revolução tecnológica, a realidade da permanência tende a não ser a mais determinante ou, pelo menos, a única determinante. É o que ALBERTO XAVIER denomina de “desmaterialização dos pressupostos tributários” e cuja verificação vai introduzindo autênticas revoluções nos sistemas fiscais contemporâneos, sendo de esperar que venha a moldar definitivamente a relação jurídico-fiscal do futuro.

<sup>8</sup> Gabriela Pinheiro, *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra Editora, Porto (1998), p. 210

<sup>9</sup> Como é apontado em Richardson, J., “Eroding EU Policies: Implementation Gaps, Cheating and Restering”, in *European Union: Power and Policy – Making*, J. Richardson Edition, London (1996), p. 64

base em critérios como a nacionalidade, a residência ou o lugar de actividade. Com efeito, em algumas matérias – *maxime*, no sensível domínio da regulação tributária – são toleráveis e mesmo exigíveis critérios distintivos que apontem soluções diversas. Como refere GABRIELA PINHEIRO:

*A adopção de medidas de harmonização fiscal, seja esta total ou parcelar, deve ser diferencial e, atendendo a que a Comunidade é dotada de uma ordem jurídica própria, com uma lógica particular que transcende o que se pode chamar o direito comum aos ordenamentos jurídicos nacionais, nada obsta a que a harmonização diferencial se faça por via de uma «reestruturação» dos sistemas fiscais, traduzida tanto na adopção das «melhores soluções» nacionais, como na criação de «soluções novas».*<sup>10</sup>

É evidente, pois, que a categoria residência não pode ser indiferente no que à incidência tributária diz respeito, nem aos benefícios nesta área concedidos, por muito que se pretenda uma livre mobilidade de capitais e uma harmonização dos sistemas fiscais. Como anota WALTER RYSER, a residência “*é provavelmente o centro polarizador da relação jurídica em matéria tributária, catalisador da repartição de competências fiscais e da delimitação das próprias soberanias tributárias, elemento organizatório mesmo em sede de harmonização legislativa*”.<sup>11</sup>

Em qualquer caso, será de sublinhar que também em sede de direito comunitário o elemento de conexão residência não pode ser ignorado. Mesmo no conjunto dos Estados comunitários, continua a desempenhar um papel decisivo, como sublinha FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA:

*Na maioria dos Estados, a residência é o conceito que permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou não residente. Nestes sistemas, em geral, o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus residentes e acordo com o princípio da tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território.*<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Gabriela Pinheiro, *A fiscalidade...*, cit., p. 59

<sup>11</sup> Walter Ryser, *Dix leçons introductives au Droit Fiscal*, Berna (1974), p. 26

<sup>12</sup> Sousa da Câmara, Francisco, “A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação” in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 403, p. 38

Mais adiante retoma ainda que: *Como expressão da soberania territorial, o conceito de residência fiscal tem permitido definir o direito de tributação atribuído a cada Estado soberano e o âmbito dessa mesma tributação.*<sup>13</sup>

ALBERTO XAVIER debruça-se também sobre a residência dos sujeitos passivos e conclui pela sua centralidade nos sistemas tributário modernos, fundamental quer na delimitação das competências tributárias estaduais, quer na construção do princípio da não discriminação (e de uma série de outros princípios comunitários, como a liberdade de estabelecimento e de movimento de capitais) e mesmo no fenómeno da dupla tributação, em função da multiplicidade de critérios possíveis para a determinação da residência.<sup>14</sup>

Conclui-se, portanto, que a diferente regulação fiscal face a residentes e não residentes, no espaço comunitário, não fundamenta, em princípio, uma discriminação intolerável face aos princípios do direito comunitário. Na verdade, a elevada mobilidade do factor capital no espaço comunitário e o receio fundado da “fuga de capitais” para espaços exteriores (nomeadamente os paraísos fiscais) consolidam a necessidade de aplicação de regimes distintos consoante se trate de investidores residentes ou não residentes, sendo normalmente mais favoráveis a estes últimos, nomeadamente através de instrumentos financeiros variados como isenção de tributação, abatimentos, métodos de cobrança (retenção na fonte ou não), taxas liberatórias/englobamento dos rendimentos, período de investimento e taxas.

Já a jurisprudência Schumacker (Processo C-279/93) do Tribunal de Justiça, havia concluído, de forma aliás bastante expressiva e sustentada, que residentes e não residentes não são equiparáveis no âmbito do direito fiscal internacional e, logo, também no domínio do direito comunitário. Concluem, aí, os juízes comunitários:

*Por outro lado, segundo jurisprudência constante, a discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes.*

*Ora, em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis.*

*O rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência. Por outro lado, a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos*

---

<sup>13</sup> Id., *ibid.*, p. 42

<sup>14</sup> Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra (1997), pp. 239-252

*seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais. Tal lugar corresponde, geralmente, à residência habitual da pessoa em causa. Assim, o direito fiscal internacional, nomeadamente o modelo de convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) em matéria de dupla tributação, admite que compete, em princípio, ao Estado da residência tributar o contribuinte de maneira global, tomando em consideração os elementos inerentes à sua situação pessoal e familiar.*

*A situação dos residentes é diferente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos é normalmente centralizado no Estado de residência. Por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar.*

*Em consequência, o facto de determinado Estado-membro não fazer beneficiar os não residentes de certos benefícios fiscais atribuídos aos residentes não é, regra geral, discriminatório, pois aquelas duas categorias de contribuintes não se encontram em situação comparável.<sup>15</sup>*

Parece, tendo em conta o raciocínio exposto, que é forçoso admitir-se, no âmbito dos impostos directos em análise no Caso D. (que constitui o objecto de análise deste trabalho), a diferença de tratamento conferido a residentes e não residentes. Com efeito, a situação do Sr. D. não é, para efeitos da incidência do imposto sobre a fortuna dos Países Baixos, equiparável à de um residente neste último Estado, desde logo porque, como muito bem denota o Tribunal, os vários factores que despoletam a aplicação do imposto (capacidade contributiva global, situação pessoal, familiar, benefícios resultantes da actividade económica) variam intensamente consoante o sujeito passivo se integre na categoria de residente ou de não residente.

Já quanto à segunda questão tratada no acórdão, merece-nos algumas reservas a resposta do Tribunal.

Repare-se, com efeito, que a resposta preconizada pelo TJCE limitou-se a chegar uma solução através de uma delimitação negativa. Começando por salientar a inexistência de qualquer mecanismo de harmonização neste domínio entre os Estados-Membros (a nível multilateral, portanto), salienta ainda que a exclusão de terceiros Estados de certos benefícios é “inerente” à estrutura, função e sentido das próprias

---

<sup>15</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 14 de Fevereiro de 1995 (Processo C-279/93), disponível na Internet em [http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=PT&numdoc=61993J0279&model=guichett](http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=PT&numdoc=61993J0279&model=guichett)

convenções bilaterais. Leva-nos a crer que, no fundo, o TJCE foi sensível à argumentação dos vários governos da União Europeia que alertaram para “o perigo” que implicaria, para a aplicação das convenções bilaterais existentes e para as que se possam vir a celebrar no futuro, a extensão das vantagens previstas por uma convenção bilateral a todos os residentes comunitários e à insegurança jurídica que essa extensão criaria.

Não se nega validade a tal argumentação, nem a importância de tal sensibilidade a um tema incontestavelmente melindroso do ponto de vista político e económico. Estamos em crer, no entanto, que tal controvérsia merece, independentemente da resposta final a que chegemos, um tratamento dogmático autónomo e uma reflexão metódico-jurídica tramitada de forma diferente.

Importaria, desde logo, trazer à discussão o polémico assunto da “cláusula da nação mais favorecida”, isto é, saber se os benefícios atribuídos a um Estado-Membro podem ser automaticamente estendidos a todos os outros, em nome do princípio da não discriminação e da livre circulação de capitais. Repare-se que, como nota o Tribunal, a verdade é que um cidadão residente na Bélgica (e portanto, não residente nos Países Baixos), que possua bens imobiliários nos Países Baixos que representem cerca de 10% do seu património está numa situação idêntica – face ao próprio objecto em análise – do Sr. D. sem embargo, fruto da mencionada convenção belgo-neerlandesa, sofrerão tributações diferentes, sendo D. afectado por uma incidência mais gravosa, fruto da inexistência, para si, enquanto residente na Alemanha, dos abatimentos concedidos aos residentes na Bélgica. Impunha-se, portanto, aferir da compatibilidade desta “situação-resultado” com os arts. 2º, 43º, 56º, 58º e 90º e segs. do Tratado CE, raciocínio que não é levado a cabo pelo Tribunal.

A questão não tem sido pacífica na doutrina e tem suscitado respostas das mais diversificadas. Os autores interrogam-se, desde logo, quanto à existência de tal princípio.<sup>16</sup> Do ponto de vista teórico-normativo, avançamo-lo desde já, parece-nos ser de aceitar tal princípio.<sup>17</sup>

Desde logo, parece [a cláusula da nação mais favorecida] poder derivar-se das quatro liberdades fundamentais comunitárias, especialmente a liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de capitais. O princípio da não discriminação – da mais alta importância na conformação do ordenamento jurídico

---

<sup>16</sup> Cfr. Maria Margarida Mesquita, *As Convenções sobre Dupla Tributação* in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 179, Lisboa (1998), p. 37

<sup>17</sup> Cfr. A nossa reflexão já produzida em Ventura, André, “Reflexões em torno da Cláusula da Nação Mais Favorecida em Direito Fiscal Comunitário”, *Revista THEMIS*, nº 12, Lisboa (2006)

comunitário – impõe, para além disso, um raciocínio lógico: a apreciação de uma diferença de tratamento entre dois contribuintes não residentes no Estado da fonte deve ser feita não só quanto ao direito fiscal nacional, mas também quanto às disposições das convenções aplicáveis dado que, numa perspectiva de direito comunitário, admitir diferenças de tratamento previstas em convenções sobre dupla tributação seria abrir a porta a discriminações em prejuízo dos não residentes. Com efeito, a situação dos dois contribuintes não residentes seria comparável e verificar-se-ia discriminação uma vez que são aplicadas disposições diferentes à mesma situação.<sup>18</sup>

O ponto é este: a possibilidade de introduzir discriminações entre categorias perfeitamente equivalentes (como o caso de residentes na Bélgica ou residente na Alemanha, para efeitos de tributação nos Países Baixos) através de convenções bilaterais sobre dupla tributação seria uma forma fácil de contornar as proibições que impendem sobre as legislações nacionais. De facto, impedidos de discriminar determinadas categorias de sujeitos através da legislação interna, os Estados optariam por uma regulação indirecta de certas matérias sensíveis onde pretenderiam obter determinados resultados, à partida ilícitos (por discriminatórios), fazendo uso preferencial das convenções bilaterais, celebradas ao abrigo do art. 293º CE.

E não se diga que entra aqui em jogo uma diferença fundamental, que consistiria na reciprocidade destas medidas no âmbito de uma convenção bilateral e na sua simples e pura unilateralidade (que se confundiria com arbitrariedade) na legislação interna: pode bem acontecer – e neste caso parece ocorrer – que não se verifique qualquer condição de reciprocidade, pelo menos directa, ora porque tal não é politicamente exigível ou conveniente, ou simplesmente porque o abatimento ou a isenção tributária concedida se referem a um imposto inexistente na outra ordem jurídica. Nestes casos, parece, pois, que assistimos a um cenário jurídico de discriminação, face aos critérios do próprio Tratado e à própria construção doutrinária do princípio da não discriminação no direito comunitário.

Não deve, no entanto, ser esquecido um outro ponto de relevo: a grande frequência e dispersão – a nível mundial – de convenções bilaterais para prevenir a sua dupla tributação. Enuncia o Tribunal que um tratamento diferenciado resultante destas mesmas convenções é “inerente” à sua própria existência enquanto mecanismo político e jurídico regulatório. E é verdade: com efeito, não parece desprezível o facto de, muito

---

<sup>18</sup> Michael Lang, “The binding effect of the EC fundamental freedoms on tax treaties” in *Tax Treaties and EC Law*, Viena (1997), pp. 15 e segs.

provavelmente, a aceitação de uma “cláusula da nação mais favorecida” neste domínio concreto poderia levar a um sentimento de insegurança e incerteza que, na prática, gerasse um autêntico retrocesso no processo de celebrar este tipo de convenções com vista a eliminar a dupla tributação internacional, quando tal objectivo é, como se enunciou já, expresso no art. 293º CE. Por outro lado, haveria de ser salientado que a autonomia política dos Estados-Membros, a sua soberania fiscal e económica (que se mantém neste estágio de integração), não podem deixar de conferir um lugar de relevo aos legítimos interesses e objectivos políticos nacionais: ora nessa medida, as situações jurídicas derivadas de convénios como o belgo-neerlandês e que geram, como vimos, um tratamento diferenciado, não se afiguram, afinal, como discriminatórias, na exacta medida não são iguais na óptica dos interesses políticos que as constituíram. De facto, face aos interesses em jogo [respectivamente do Governo dos Países Baixos e ao Governo da Bélgica] as situações em análise (a situação tributária de D. e a de um residente na Bélgica, nas mesmas condições de distribuição patrimonial) não se podem classificar de iguais ou similares e, logo, coordenadas num processo discriminatório. Em rigor, a consideração destas convenções como instrumentos de direito internacional público não deve deixar de levar em conta – nem, num processo analítico adequado, o pode fazer – os fenómenos políticos e as motivações que lhe estão subjacentes e que, afinal, configuram toda a situação gerada.

Impunha-se, no entanto, enveredar por este caminho, reconhecendo embora que, no futuro, não devem ser, face ao Tratado e ao actual estágio de integração, as convenções bilaterais a regular este tipo de situações, sugerindo uma regulação comunitária de uma matéria tão sensível e próxima da livre movimentação de capitais como a tributação directa. Efectivamente, esta parece ser uma matéria onde, salvas as restrições já apontadas, a União está mandatada para agir – dentro dos procedimentos próprio para este tipo de situações -, tendo em conta a prossecução de um dos objectivos fundamentais, que consiste na realização plena do mercado comum. Seria de enveredar, aqui, pela conhecida doutrina dos poderes implícitos, que advoga precisamente a capacidade da União Europeia não apenas no conjunto das faculdades e poderes expressamente patentes nos Tratados, mas também aqueles necessariamente implícitos em função dos resultados juridicamente definidos, como explicam de forma sistemática DAMIAN CHALMERS e ADAM TOMKINS.<sup>19</sup> Este raciocínio parece ser,

---

<sup>19</sup> Chalmers, Damian, e Tomkins, Adam, *European Union Public Law*, Cambridge University Press, Cambridge (2006), p. 211

efectivamente, de extrema utilidade, atendendo, nomeadamente, à interpretação extremamente generosa e flexível que tem sido feita, por parte do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, do artigo 308º do Tratado das Comunidades Europeias – onde se consagra a doutrina dos poderes implícitos no âmbito da realização do mercado comum – mesmo com a conhecida oposição de alguns Estados – Membros, como sublinha J. WEILER.<sup>20</sup>

E uma construção teórica deste nível e nestes moldes poderia, efectivamente, inaugurar um novo período jurisprudencial e determinar um renovado impulso à integração fiscal no âmbito comunitário.

## **BIBLIOGRAFIA**

**BRÁS CARLOS**, Américo Fernando. *Impostos – Teoria Geral*. Coimbra: Almedina, 2006.

**RISSE-KAPPEN**, Thomas. Bringing Transnational Relations Back. In: **RISSE-KAPPEN**, Thomas (ed.). *Non – State Actors, Domestic Structures and International Institutions*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

**FREITAS PEREIRA**, Manuel Henrique de. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.

**PINHEIRO**, Gabriela. *A fiscalidade directa na União Européia*. Porto: Coimbra Editora, 1998.

**GARCIA PRATS**, Francisco. The evolution of income taxation under EC law requirements. In: *EC Tax Review*, 2002/03.

**LARENZ**, Karl. Zur Bedeutung des Wertersatzes im Bereicherungsrecht. In: **VVAA**. *Festschrift für Ernst von Caemmerer zum 70. Geburtstag*, Tübingen: Mohr, 1978.

**MARGARIDA MESQUITA**, Maria. As Convenções sobre Dupla Tributação. In: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 179, Lisboa, 1998.

**LANG**, Michael. The binding effect of the EC fundamental freedoms on tax treaties. In: *Tax Treaties and EC Law*, Viena, 1997.

**PEREIRA**, Paulo; **AFONSO**, António; **ARCANJO**, Manuela e **SANTOS**, Gomes. *Economia e Finanças Públicas*. Escolar Editora, 2005.

---

<sup>20</sup> Weiler, J., *The Constitution of Europe*, Cambridge University Press, Cambridge (1999), p. 55

**SOUSA DA CÂMARA**, Francisco. A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação. In: *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 403.

**RYSER**, Walter. *Dix leçons introductives au Droit Fiscal*. Berna, 1974.