



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO – PÓLO DA FOZ

ESCOLA DE DIREITO

Apreciação dos Regimes de Mecenato à Luz do Direito da União Europeia

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da Professora Doutora Cláudia Soares

Arnaldo José Beleza Reis Gomes Sarmiento

Nº 340109244

Porto

Maio 2014

Índice

1	INTRODUÇÃO AO PROBLEMA	4
1.1	Necessidade de um benefício fiscal	7
1.2	Benefícios fiscais a donativos além-fronteiras?	9
1.3	Tratamento fiscal dos donativos em Portugal	12
1.3.1	Consideração como gastos ou perdas	13
1.3.2	Entidades, atividades e majoração do “custo”	14
2	ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	16
2.1	Generalidades	16
2.2	Caso Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid	17
2.2.1	Resumo dos Factos	17
2.2.2	Resumo do Processo	17
2.2.3	Comentário	20
2.2.3.1	Quanto à primeira questão	20
2.2.3.2	Quanto à segunda questão	21
2.2.3.3	Quanto à terceira questão	27
2.3	Caso Comissão Europeia contra República da Áustria	30
2.3.1	Resumo dos Factos	30
2.3.2	Resumo do Processo	30
2.3.3	Comentário	32
2.3.3.1	Quanto às generalidades	32
2.3.3.2	Quanto à liberdade fundamental	33
2.3.3.3	Quanto à ingerência	34
2.3.3.4	Quanto às justificações	36
2.3.3.5	Quanto à proporcionalidade	39
2.3.3.6	Quanto às conclusões relativas ao Acórdão em análise	41
3	CONSEQUÊNCIAS DESTA CORRENTE	43
3.1	O caso português em particular	45

4	CONCLUSÃO	47
5	BIBLIOGRAFIA	49
5.1	Outras referências	51
6	JURISPRUDÊNCIA	52
6.1	Nacional	52
6.2	Europeia	52

1 Introdução ao Problema

A realização de um donativo consiste numa verdadeira ação filantrópica que pode ser definida como uma transferência de riqueza de um doador para o seu beneficiário, uma transferência que surge voluntariamente na pessoa do doador, sem que exista na sua base a expectativa de uma contrapartida, ou de que uma qualquer vantagem económica lhe recompense a sua ação¹. Esta conceção encontra-se patente na noção de donativo existente no artigo 61.º do EBF², ao consagrar que “*os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas [...] cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional*”.

Os Estados apoiam-se na solidariedade social particular para se desonerarem das mais diversas funções que, originalmente, seriam da sua competência. Muitas destas funções exercidas pelos particulares, completam ou substituem as tarefas dos Estados. Para que tal seja possível, as entidades privadas que prosseguem tais fins são financiadas em grande medida através do Estado e de donativos feitos por outros privados. Este é, de resto, o motivo pelo qual o Estado concede benefícios tanto às entidades particulares que prosseguem finalidades altruísticas como aos particulares que realizam donativos àquelas entidades, abdicando o Estado de determinado montante da sua receita que de outra forma teria de usar para prosseguir os mesmos fins.

Esta conceção pode ser ligada a uma ideia de que num sistema capitalista a redistribuição da riqueza não passará pela existência de elevadas taxas impostas e muito menos de impostos de natureza progressiva mas sim, bem pelo contrário, pela existência um sistema onde vigore uma carga fiscal leve, que permita a todos os particulares um maior poder de disposição dos seus rendimentos, nomeadamente, para poderem dirigi-lo para finalidades altruísticas.

¹ Schwartz, R.A., *Corporate Philanthropic Contributions*, The Journal of Finance, Vol. 23, N.º 3, Junho de 1968, p. 480.

² Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, 1 de Julho.

A filantropia num sistema capitalista é possível de ser constatada através da iniciativa “Giving Pledge”³, onde se podem identificar personalidades como Warren Buffet, Bill Gates, Michael R. Bloomberg ou Mark Zuckerberg, tendo este último em 2013 doado 992,2 milhões de dólares americanos. Segundo a revista Forbes⁴, em 2013 os 25 americanos mais generosos abdicaram de um total de 7,7 mil milhões de dólares americanos a favor da sociedade em geral.

Os contribuintes sentem mais diretamente o peso dos impostos do que percebem verdadeiramente onde foi investido o seu dinheiro com vista à redistribuição da riqueza. Aqueles, ao terem possibilidade de dispor uma maior quantidade do seu rendimento, e usando-o de uma forma filantrópica através de apoios a instituições ou a causas em concreto, percebem especificamente onde o “seu” dinheiro foi investido e têm a possibilidade de verificar com uma maior clareza a atuação daquelas instituições e a concretização dos seus donativos.

Como afirma Casalta Nabais “*a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade*”⁵.

Neste contexto de interação do indivíduo com a sociedade, da necessidade que sente em lhe pertencer, contribuindo para a sua realização, existe uma tendência ao exercício da sua cidadania, participando ativamente no setor social, nomeadamente através do voluntariado e da concessão de donativos. Esta participação filantrópica faz-se mais das vezes através do terceiro sector que, em Portugal, abrange as cooperativas, as instituições dos subsectores autogestionário e comunitário⁶, bem como todas as entidades

³ <http://givingpledge.org/>.

⁴ <http://www.forbes.com/sites/susanadams/2014/02/10/the-americans-who-gave-away-the-most-money-in-2013/>.

⁵ Nabais, Casalta, *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 629.

⁶ O artigo 4.º da Lei n.º 30/2013, de 8 de Maio, elenca as entidades que integram a economia social: (i) as cooperativas; (ii) as associações mutualistas; (iii) as misericórdias; (iv) as fundações; (v) as instituições

sem fins lucrativos, autónomas do Estado, que tenham como objetivo a prossecução de fins de solidariedade social⁷.

Este terceiro sector, sector cooperativo e social, que tem por finalidade a prossecução do interesse geral da sociedade, encontra as bases gerais do seu regime jurídico na Lei n.º 30/2013, de 8 de Maio. Esta lei, estabelece as entidades que integram o sector cooperativo e social, define os princípios orientadores, regula as relações entre os Estado e aquelas entidades, e, ainda, cria deveres aos organismos públicos de incentivo à economia social.

De entre os vários princípios orientadores constantes do artigo 5.º da presente Lei, constam (i) o primado das pessoas e dos objetivos sociais; (ii) a conciliação entre o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários e o interesse geral; (iii) o respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e da não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade.

Para que seja possível uma existência efetiva deste sector é atribuído ao Estado deveres de incentivo, mormente, deveres de estímulo e de cooperação com as entidades da economia social, fomentando a criação de novas entidades e promovendo a criação de mecanismos que permitam a sua autossustentabilidade económico-financeira.

particulares de solidariedade social que não as anteriores; (vi) as associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local; (vii) as entidades abrangidas pelos subsectores comunitário e autogestionário; e, ainda, (viii) outras entidades dotadas de personalidade jurídica que respeitem os princípios orientadores da economia social.

⁷ Taborda, Daniel Martins Geraldo, *Os Donativos Empresariais e o Seu Tratamento Fiscal*, Coimbra, Almedina, Maio de 2011, p. 22 e 23.

1.1 Necessidade de um benefício fiscal

A nossa CRP⁸ prevê no seu artigo 81.º, al. b), a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e a correção das desigualdades de riqueza e de rendimentos como incumbências prioritárias do Estado. Gomes Canotilho e Vital Moreira afirmam que estas tarefas são corolários do princípio constitucional da igualdade material que, por sua vez, integra o conceito de democracia económica, social e cultura e a noção de Estado social. Estes autores defendem que estas incumbências do Estado deverão ser prosseguidas através da política fiscal, deixando, contudo, claro que tal não deve ser prosseguido unicamente pela via fiscal, existindo outras políticas que irão ao encontro de tais objetivos⁹.

Os incentivos de diversa ordem que fomentam a existência de donativos são uma realidade quase tão antiga como o imposto sobre o rendimento, sendo o incentivo fiscal mais usual aquele que permite ao sujeito passivo deduzir o montante do donativo feito à sua matéria coletável¹⁰.

Algumas teorias que visam justificar que os governos devem permitir deduções fiscais focam-se na ótica do doador, argumentando que o rendimento transferido com propósitos filantrópicos não se destina a consumo pessoal e que, portanto, não estando esse rendimento na disposição do doador, deveria ser excluído de tributação. Outras teorias, defendem que a suscetibilidade de existirem deduções fiscais aos donativos concedidos ajudam a corrigir falhas políticas ou de mercado¹¹. Além disso, este benefício fiscal proporciona a descentralização do apoio a causas filantrópicas ao permitir que a vontade de cada indivíduo se sobreponha à maioria, à vontade

⁸ Constituição da República Portuguesa, aprovada a 2 de Abril de 1976, redação atual dada pela sétima revisão constitucional – Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto.

⁹ Canotilho, J. J. Gomes & Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. 1, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 968.

¹⁰ Greene, Pamela & McClelland, Robert, *Taxes and Charitable Giving*, National Tax Journal, Vol. 54, N.º 3, Setembro de 2001, p. 433.

¹¹ Mayer, Lloyd Hitoshi, *The “Independent” Sector: Fee-For-Service Charity and The Limits of Autonomy*, Tennessee, Vanderbilt Law Review, Vol. 65, 2012, p. 57; Zolt, Eric M., *Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above*, California, Hastings Law Journal, Vol. 63., 2012, p. 381 e 382.

governativa. Num mundo de informação incompleta e de desafios políticos e económicos, alcançar um equilíbrio entre os bens e serviços garantidos pelo Estado e aqueles que são possibilitados através de donativos feitos por particulares será provavelmente a melhor solução para aumentar satisfação geral, numa sociedade liberal e democrática como a nossa¹².

¹² Zolt, Eric M., *Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above*, California, Hastings Law Journal, Vol. 63., 2012, p. 364 e 366.

1.2 Benefícios fiscais a donativos além-fronteiras?

A relevância da problemática da realização de donativos além-fronteiras levou a que a IFA¹³, no seu Congresso Anual de 2012, realizasse um seminário sobre o tema, intitulado “*Cross-Border Charitable and Other Pro-Bono Contributions*”¹⁴. Um dos fatores que contribuiu para que este seminário surgisse foi o aumento significativo dos donativos feitos a nível mundial: a filantropia particular cresceu entre os países membros da OCDE, de 5 mil milhões USD em 1991 para 53 mil milhões USD em 2008. Em 2010 só os Estados-Unidos contribuíram com 4,3 mil milhões USD¹⁵.

Alguns filósofos entendem que existe uma obrigação moral dos países mais ricos fornecerem suporte financeiro ou outros no intuito de contribuir para uma redução da fome e da pobreza¹⁶, devendo, portanto, os Estados contribuir também indiretamente ao beneficiar de alguma forma os particulares que tomarem tal iniciativa filantrópica.

Se a possibilidade de existirem deduções fiscais aos donativos feitos se prende, nomeadamente, pela existência de falhas políticas ou de mercado, as sociedades em que se verifiquem as falhas mais acentuadas devem beneficiar de uma assistência veemente. Desta forma, vários autores sustentam que, tanto os governos como outros fornecedores, devem ter um papel mais ativo nas sociedades em que os mercados funcionem pior¹⁷.

As principais razões para se restringir a dedução fiscal dos donativos realizados além-fronteiras são as seguintes: (i) os donativos aliviam o orçamento de Estado dos pesados custos que suporta com as finalidades que são prosseguidas por instituições filantrópicas, o que só poderá ser atingido se o beneficiário dos donativos for residente no mesmo Estado do doador; (ii) a problemática levantada pelas autoridades fiscais do Estado do doador relativamente à insuficiência de controlos fiscais que permitam

¹³ International Fiscal Association, criada em 1938 nos Países Baixos.

¹⁴ https://www.ifa.nl/activities/annual_congresses/Pages/Default.aspx.

¹⁵ Heidenbauer, Sabine, et al., *Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations*, Bulletin for International Taxation, IBFD, Novembro de 2013, p. 611.

¹⁶ Singer, Peter, *The life you can save: acting now to end world poverty*, Nova Iorque, Random House, 2009, p. 15 a 19.

¹⁷ Burgess, Robin & Stern, Nicholas, *Taxation and Development*, Journal of Economic Literature, Vol. 31, Junho de 1993, p. 764 e 765.

controlar a empresa estrangeira beneficiária dos donativos, o que só poderá levar a uma má alocação de fundos e estes donativos poderão acabar nas mãos de entidades que “não os merecem”, no limite, uma organização terrorista¹⁸.

É imperativo, neste ponto, distinguir os donativos realizados numa base europeia dos realizados a nível internacional, fora do quadro europeu.

Apesar de esta temática quanto ao âmbito europeu ser abordada *infra*, aquando da análise da jurisprudência europeia, podemos deixar, desde já, claro que o TFUE¹⁹, no seu artigo 63.º, é claro ao proibir quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros. Assim, aquela primeira justificação para impossibilitar a dedução fiscal dos donativos feitos para o estrangeiro não poderá proceder, pois não há justificação para um argumento baseado em motivos orçamentais com o intuito de restringir uma liberdade fundamental. Relativamente à segunda justificação, a Diretiva 2011/16/EU do Conselho²⁰, de 15 de Fevereiro de 2011, permite a troca de informações entre administrações tributárias dos vários Estados-Membros, suprimindo, dessa forma, aquela necessidade dos controlos fiscais que aí foi mencionada.

Quanto aos donativos feitos a entidades situadas fora do território europeu o artigo 63.º do TFUE prevê a mesma garantia que para as situações entre Estados-Membros, contudo, no artigo 64.º do mesmo diploma, reduz-se tal garantia ao permitir restrições contempladas em legislação nacional ou europeia em relação a países terceiros, desde que estas já se encontrassem em vigor a 31 de Dezembro de 1993 (“*stand still clause*”)²¹.

Quanto às relações com países terceiros, tem de se considerar, desde logo, que a Diretiva 2011/16/EU não é aplicável. Torna-se, portanto, necessário verificar se existe uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação em vigor que contemple cláusulas em

¹⁸ Thoemmes, Otmar & Muehlmann, Brigitte W., *Cross-Border Charitable and Other Pro Bono Contributions*, Bulletin for International Taxation, IBFD, Julho de 2012, p. 1.

¹⁹ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, alterado pelo Tratado de Lisboa – assinatura a 13 de Dezembro de 2007 e entrada em vigor a 1 de Dezembro de 2009.

²⁰ Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (Diretiva “Assistência Mútua”).

²¹ Art. 64º, n.º 1, TFUE; Acórdão *FII Group Litigation*, Processo C-446/04, §174 a 176 e 196.

matéria de assistência (similares aos arts. 26º e 27º da Convenção Modelo da OCDE)²² ou um Acordo para Troca de Informações em Matéria Fiscal.

Não se verificando tal clausulado, existirá uma justificação para a aplicação de um tratamento discriminatório ou restritivo por parte de um Estado-Membro²³. Todavia, caso existam as cláusulas mencionadas, deverá proceder-se à sua análise casuística, verificando-se em cada caso se o conteúdo dessas disposições é suficiente para garantir um controlo fiscal com eficácia idêntica à existente entre Estados-Membros²⁴.

²² Fraga, Tiago, *Controlos fiscais e Liberdades Fundamentais*, in: *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Julho/Setembro de 2010, p. 54 e 60.

²³ Dourado, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2010, p. 137.

²⁴ Fraga, Tiago, *Controlos fiscais e Liberdades Fundamentais*, in: *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho/Setembro de 2010, p. 55.

1.3 Tratamento fiscal dos donativos em Portugal

Em Portugal as entidades que têm na sua génese a prossecução de fins não lucrativos sempre tiveram em um estatuto especial. Não sendo possível fornecer à partida uma definição linear que delimite as entidades cobertas por tal estatuto, a melhor hipótese para delimitar o nosso objeto é partir de atividades que sejam qualificadas como de caridade ou não lucrativas²⁵. O Estatuto do Mecenato, Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, mantendo o desígnio principal das normas existentes, compilou e sistematizou num único documento os vários tipos de donativos que se encontravam dispersos pela legislação. Ulteriormente, com a Lei do Orçamento do Estado para 2007²⁶ os benefícios deste Estatuto passam a fazer parte integrante do EBF, no seu capítulo X, sob a epígrafe “Benefícios fiscais relativos ao mecenato”, sendo revogado o Estatuto do Mecenato. Tal ocorreu também com o Estatuto do Mecenato Científico que com a Lei do Orçamento de Estado para 2012²⁷ passou a constar igualmente da redação do EBF, revogando-se o diploma que lhe tinha dado origem²⁸. Paralelamente, os benefícios fiscais ligados aos donatários integram o CIRC, v.g., no seu artigo 10.º prevê-se uma isenção de imposto para: (i) “*peças coletivas de utilidade pública administrativa*”; (ii) “*instituições particulares de solidariedade social, bem como [para] peças coletivas àquelas legalmente equiparadas*”; (iii) “*peças coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente*”. Note-se que o benefício a atribuir às terceiras entidades mencionadas fica dependente de reconhecimento prévio pelo membro do Governo responsável pela área das finanças e, ainda, da verificação contínua dos pressupostos que estiveram na sua origem (sendo a extinção do benefício pela inobservância das obrigações imposta uma regra geral aplicável aos benefícios fiscais condicionados, segundo o artigo 14.º, n.º 2, EBF)²⁹.

²⁵ Nogueira, João Félix Pinto, *Portugal: National Report for the EATLP Meeting – Rotterdam 2012*, Maio de 2012, p 2.

²⁶ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

²⁷ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

²⁸ Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho.

²⁹ Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, Novembro de 2009, p. 55.

1.3.1 Consideração como gastos ou perdas

O artigo 23.º do CIRC restringe a possibilidade de dedução de gastos e perdas. No seu n.º 1 estabelece-se que só serão dedutíveis os “*gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”, fórmula que nos parece mais permissiva do que a anterior à Lei n.º2/2014, de 16 de Janeiro, que procedeu à reforma do CIRC. Esta considerava gastos somente os que “*comprovadamente [fossem] indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”.

Embora, mesmo com a anterior redação, a jurisprudência já lhe atribuísse um âmbito de aplicação amplo, afirmando que os “*custos fiscais, em regra, são os gastos derivados da atividade da empresa que apresentem uma conexão fáctica ou económica com a organização, que não consubstanciem uma diminuição patrimonial: só não cobram relevo fiscal os custos registados na parcela da atividade empresarial mas a ela alheios [... Pelo que] só se as operações económicas deixarem de radicar em razões empresariais, mas na ilícita concessão de vantagens a um terceiro ou de benefícios em favor do património pessoal do empresário em nome individual é que não serão havidos como custos fiscais*”³⁰.

Contudo, os donativos são um exemplo de liberalidades e, por esse facto, não concorrem para a formação do lucro tributável. A jurisprudência não tem dúvidas que “[p]ara efeitos fiscais, as liberalidades não são consideradas como indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, e daí que não sejam consideradas custos nem variações patrimoniais negativas, a menos que a lei expressamente as qualifique de outro modo, como sucede relativamente a algumas liberalidades de cariz social, que, por razões de política fiscal, a lei qualifica como custos”³¹.

³⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 6350/02, de 24 de Junho de 2003.

³¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 00184/03, de 12 de Outubro de 2004.

Portanto, os donativos só são equiparados a gastos e perdas para efeitos do artigo 23.º do CIRC por força dos benefícios fiscais relativos ao mecenato³².

Outro ponto a ter em conta nesta análise é o do contraste do previsto nos artigos 61.º a 66.º do EBF com o previsto no artigo 90.º, n.º 2, al. c) do CIRC. Este artigo do CIRC relativo à liquidação do imposto prevê a dedução à coleta dos benefícios fiscais, porém, é importante lembrar que tal não se aplica aos benefícios relativos ao mecenato, já que estes apenas são considerados como gastos ou perdas do exercício.³³

1.3.2 Entidades, atividades e majoração do “custo”

Os artigos do capítulo dos benefícios fiscais relativos ao mecenato graduam, por um lado, as diversas entidades beneficiárias dos donativos limitando o montante dos donativos realizados a considerar como gasto em função dos proveitos operacionais (volume de vendas ou dos serviços prestados), e, por outro lado, as atividades prosseguidas em função da percentagem de majoração do montante a deduzir como gasto do exercício.

As entidades são enunciadas nesses artigos de uma forma exaustiva e taxativa, constando apenas desse elenco entidades públicas e do terceiro sector (entidades privadas sem fins lucrativos).

A garantia da coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção (setor público, privado e cooperativo e social) encontra-se consagrada no artigo 82.º da CRP. Um dos subsectores do setor cooperativo e social é o da solidariedade social sem fins lucrativos, onde se integram as IPSS e as instituições “*non profit*” em geral. Este setor é indispensável, desempenhando funções que, de outro modo, teriam de ser desempenhadas pelo setor social público³⁴. O Estado, de acordo com o artigo 63.º, n.º 5, CRP, deverá apoiar e fiscalizar as entidades mencionadas, podendo as mesmas prosseguir não só objetivos de segurança social, mas também, nomeadamente, de apoio

³² Artigos 61.º e seguintes do EBF.

³³ Taborda, Daniel Martins Geraldo, *Os Donativos Empresariais e o Seu Tratamento Fiscal*, Coimbra, Almedina, Maio de 2011, p. 166 e 167.

³⁴ Canotilho, J. J. Gomes & Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. 1, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 989 e 990.

às crianças e à família, de apoio à infância, de apoio à juventude, de proteção de deficientes e de apoio à terceira idade³⁵.

A majoração do montante de gastos com donativos é concedida caso tais se destinem a promover atividades de cariz social, cultural, desportiva, ambiental ou educacional. Nestes casos, o montante a levar a gasto pode ser considerado em 120%, 130%, 140% ou 150%, hierarquia que parece derivar de determinados estudos empíricos que revelam que os donativos realizados por pessoas das classes média e baixa se destinam maioritariamente para atividades que suportam necessidades básicas, enquanto as pessoas com escalões de rendimento mais elevados tendem a dirigir os seus donativos para outras atividades, tais como a arte e a cultura³⁶.

³⁵ Canotilho, J. J. Gomes & Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. 1, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 820 e 821.

³⁶ Colombo, John D., *The Marketing of Philanthropy and the Charitable Contributions Deduction*, Illinois, University of Illinois Law and Economics Research Paper, Setembro de 2000, p. 31.

2 Análise Jurisprudencial

2.1 Generalidades

A temática da dedutibilidade dos donativos nos impostos sobre o rendimento não é abordada de forma sistemática pelos tribunais, tanto nacionais como europeus, existindo somente dois Acórdãos do Tribunal de Justiça (“TJUE”) que versam sobre a matéria: (i) o Acórdão *Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid*, Processo C-318/07, de 27 de Janeiro de 2009, e (ii) o Acórdão *Comissão Europeia contra República da Áustria*, Processo C-10/10, de 16 de Junho de 2011.

Estes Acórdãos debruçaram-se sobre a questão da restrição à livre circulação de capitais, imposta por normas nacionais que regulam o direito à dedutibilidade dos donativos em sede dos impostos sobre o rendimento.

2.2 Caso Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid³⁷

2.2.1 Resumo dos Factos

O Bundesfinanzhof (Tribunal Federal das Finanças da Alemanha) apresentou um pedido de decisão prejudicial³⁸, conforme artigo 267.º do TFUE, no sentido de se interpretar³⁹ os artigos 63.º a 65.º do TFUE, relativos à circulação de capitais. Este pedido teve o seu fundamento no litígio que opôs Hein Persche ao Finanzamt Lüdenscheid (Serviço Fiscal de Lüdenscheid (“Finanzamt”), a propósito da dedutibilidade fiscal de um donativo em espécie feito a uma instituição reconhecida como de utilidade pública.

2.2.2 Resumo do Processo

Hein Persche pediu a dedução, na sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2003, de um donativo em espécie feito ao Centro Popular de Lagoa, sito em Lagoa, Portugal, que é um lar de terceira idade e de crianças.

À sua declaração de rendimentos, juntou uma declaração do Diretor do Centro Distrital de Solidariedade e de Segurança Social de Faro, certificando que o Centro Popular de Lagoa se encontra registado na Direcção-Geral da Ação Social como instituição privada de solidariedade social e que, nessa medida, é sujeita às isenções e benefícios fiscais que a lei portuguesa concede às instituições de utilidade pública.

Contudo, o Finanzamt rejeitou a dedução solicitada.

³⁷ Processo C-318/07, de 27 de Janeiro de 2009.

³⁸ O reenvio prejudicial é um instrumento de cooperação judiciária “*pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos Estados-Membros*” (Acórdão Schwarze, Processo 16/65, de 1 de Dezembro de 1965, §3 dos Fundamentos do Acórdão).

³⁹ Quanto ao reenvio prejudicial de interpretação - “*A interpretação que, no exercício de sua competência prejudicial, o Tribunal de Justiça fornece do direito comunitário esclarece e precisa, quando se faz necessário, a significação e a extensão da norma tal qual ela deve ou deveria ter sido interpretada e aplicada desde o momento de sua entrada em vigor. Daqui se conclui que a norma assim interpretada deve ser aplicada por todos os juízes da Comunidade, mesmo a relações jurídicas nascidas e constituídas antes da decisão prejudicial...*” – Acórdão Denkavit, Processo 61/79, de 27 de Março de 1980, §16.

O litígio acabou por chegar ao Bundesfinanzhof através de um recurso de revisão, entendendo este órgão jurisdicional que o Finanzamt teve de recusar a dedução do referido donativo pelo facto de à luz do direito alemão o beneficiário do donativo não ter sede na Alemanha e de o contribuinte não ter apresentado o recibo do donativo na forma estipulada pelo Abgabenordnung (Código Geral de Impostos Alemão (“AO”)).

Para o interesse deste caso importa atender às seguintes normas do sistema jurídico fiscal alemão:

- i) Da Einkommensteuergesetz (Lei do Imposto Sobre o Rendimento (“EStG”)), o seu §10b, n.º1, ao estabelecer que os contribuintes podem deduzir ao total dos seus rendimentos os pagamentos efetuados a favor de obras com fins caritativos, de culto, religiosos ou científicos, ou de obras reconhecidas como de utilidade pública. Estabelece-se, ainda, no seu §10b, n.º3, que esta dedutibilidade também se aplica aos donativos em espécie;
- ii) Do Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Regulamento de Execução do Imposto Sobre o Rendimento (“EStDV”)), o seu §49, dispõe que a dedutibilidade fiscal está limitada aos donativos cujo beneficiário seja uma pessoa coletiva nacional de direito público ou um serviço público nacional, ou uma pessoa coletiva, uma associação ou um património autónomo. Segundo o seu §50, os donativos previstos no §10b do EStG só podem ser deduzidos através de apresentação de um formulário preenchido pela instituição beneficiária do donativo, constituindo prova suficiente de que o beneficiário preenche as condições impostas por lei;
- iii) Da Körperschaftsteuergesetz (Lei do Imposto sobre as Sociedades (“KStG”)), o seu §5, tanto o n.º1, ao definir todas as instituições, a saber, as pessoas coletivas, as associações e os patrimónios autónomos, que estão isentas de imposto sobre as sociedades, como o n.º2, ao estabelecer que esta isenção só se aplica às instituições com sede no território alemão;
- iv) Do AO, os seus §51 e seguintes, onde se definem os fins que uma instituição deve prosseguir, assim como o modo como deverão prosseguidos para beneficiar da isenção fiscal: desde logo, as instituições deverão exercer a suas atividades para fins de utilidade pública, promovendo os interesses da coletividade, nomeadamente, através do apoio à assistência a crianças e idosos. Para além disso, aquelas devem agir de modo desinteressado, o que

significa, nomeadamente, que devem utilizar os seus meios em tempo útil e exclusivamente para fins fiscalmente favorecidos, e não em proveito dos seus membros.

O Bundesfinanzhof, por existirem dúvidas interpretativas quanto a normas de direito da União Europeia, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- i) *“Os donativos em espécie, sob a forma de objetos de uso quotidiano, feitos pelos nacionais de um Estado-Membro a instituições que têm a sua sede noutra Estado-Membro e que são reconhecidas como de utilidade pública pelo direito deste último, estão abrangidos pelo princípio da livre circulação de capitais (artigo 56.º CE) [atual artigo 63.º do TFUE]?”*
- ii) *“Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, uma disposição legal de um Estado-Membro nos termos da qual os donativos feitos a instituições [consideradas] de utilidade pública só são fiscalmente favorecidos quando estas estão estabelecidas neste Estado-Membro é contrária à livre circulação de capitais (artigo 56.º CE) [atual artigo 63.º do TFUE], tendo em conta a obrigação que recai sobre as autoridades fiscais de verificarem as declarações do contribuinte e o princípio da proporcionalidade (artigo 5.º, terceiro parágrafo, CE) [atual artigo 5.º, n.º4, do TUE⁴⁰]?”*
- iii) *“Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, a Diretiva 77/799⁴¹ [...] obriga as autoridades fiscais de um Estado-Membro a recorrerem à ajuda das autoridades administrativas de outro Estado-Membro para esclarecerem factos ocorridos neste último ou é possível opor ao contribuinte que, nos termos do direito processual do seu Estado-Membro, é a ele que cabe provar os factos ocorridos no estrangeiro (ónus objetivo da prova)?”⁴²*

⁴⁰ Tratado da União Europeia, alterado pelo Tratado de Lisboa em 13 de Dezembro de 2007.

⁴¹ Agora Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011.

⁴² §19 do Acórdão em apreço.

2.2.3 Comentário

2.2.3.1 Quanto à primeira questão

Na opinião do Finanzamt e dos governos dos Estados-Membros que apresentaram observações, os donativos em espécie transfronteiriços não deverão ser abrangidos pelo Princípio da Livre Circulação de Capitais, pois, na opinião destes os artigos 63.º e seguintes do TFUE não se aplicam já que “*apenas respeitam a movimentos de capitais realizados com vista a uma atividade económica e não a donativos feitos por motivos caritativos a instituições geridas de forma desinteressada e cujas atividades não devem ser lucrativas*”⁴³. Opinião diversa, e com a qual nos identificamos, têm a Comissão Europeia, a Autoridade de Fiscalização da EFTA⁴⁴ e o Advogado-Geral, Paolo Mengozzi, ao entenderem “*que os donativos em espécie feitos a instituições de utilidade pública com sede num Estado-Membro diferente daquele que tributa o doador estão abrangidos pelos artigos [63.º e seguintes do TFUE]*”⁴⁵.

De facto, não existe no direito da União Europeia qualquer norma que estabeleça uma definição de livre circulação de capitais.

Assim, e na ausência de qualquer definição, o Tribunal de Justiça tem reconhecido valor indicativo⁴⁶ ao elenco previsto na nomenclatura anexa à Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado, artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão⁴⁷. Importa, ainda, referir que o elenco constante na nomenclatura anexa à Diretiva não apresenta um carácter taxativo mas, sim, meramente exemplificativo⁴⁸.

⁴³ §21 do Acórdão em apreço.

⁴⁴ Associação Europeia do Comércio Livre.

⁴⁵ §22 do Acórdão em apreço.

⁴⁶ Dourado, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2010, p. 95 e 96; Acórdão *Trummer & Mayer*, Processo C-222/97, de 16 de Março de 1999, §21; Acórdão *Jäger*, Processo C-256/06, de 17 de Janeiro de 2008, §24; Acórdão *Orange European Smallcap Fund NV*, Processo C-194/06, de 20 de Maio de 2008, §100.

⁴⁷ Assinatura a 2 de Outubro de 1997 e entrada em vigor a 1 de Maio de 1999.

⁴⁸ Acórdão *van Hilten-van der Heijden*, Processo C-513/03, de 23 de Fevereiro de 2006, §39; Acórdão *Arens-Sikken*, Processo C-43/07, de 11 de Setembro de 2008, §29.

O Tribunal de Justiça, em jurisprudência anterior, relativa a sucessões e legados⁴⁹, tem entendido que a transferência de um património, tanto em dinheiro como em bens móveis ou imóveis, pode estar abrangida pelo Princípio da Livre Circulação de Capitais⁵⁰. Desta forma, não há razão para não se aplicar a mesma regra aos donativos e doações, também elencadas na rúbrica XI da nomenclatura anexa à Diretiva 88/361/CEE, com exceção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro⁵¹.

Depois do *supra* exposto deve-se responder afirmativamente à primeira questão prejudicial. Assim, “quando um contribuinte solicita num Estado-Membro a dedução fiscal de donativos feitos a instituições com sede e de reconhecida utilidade pública noutra Estado-Membro, esses donativos estão abrangidos pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, mesmo se efetuados em espécie sob a forma de bens de consumo corrente”⁵².

2.2.3.2 Quanto à segunda questão

a) Quanto à ausência de comparabilidade objetiva das situações

O Finanzamt e os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações afirmam que um Estado que permita uma dedução fiscal dos donativos somente a instituições situadas no seu território não se encontra em desconformidade com o artigo 63.º e seguintes do TFUE. Tal como a Comissão, as Autoridades de Fiscalização da EFTA e o Advogado-Geral, discordamos daquelas observações, entendendo que existe uma restrição à livre circulação de capitais.

⁴⁹ Constante na rúbrica XI da nomenclatura anexa à Diretiva 88/361/CEE.

⁵⁰ Acórdão *Barbier*, Processo C-364/01, de 11 de Dezembro de 2003, §58; Acórdão *van Hilten-van der Heijden*, Processo C-513/03, de 23 de Fevereiro de 2006, §39; Acórdão *Jäger*, Processo C-256/06, de 17 de Janeiro de 2008, §24; Acórdão *Eckelkamp*, Processo C-11/07, de 11 de Setembro de 2008, §39.

⁵¹ Acórdão *van Hilten-van der Heijden*, Processo C-513/03, de 23 de Fevereiro de 2006, §42; Acórdão *Jäger*, Processo C-256/06, de 17 de Janeiro de 2008, §25; Acórdão *Eckelkamp*, Processo C-11/07, de 11 de Setembro de 2008, §39.

⁵² §30 do Acórdão em apreço.

Desta forma, “constituem [...] restrições aos movimentos de capitais as medidas impostas por um Estado-Membro que reservem aos movimentos transfronteiriços um tratamento menos favorável que aos movimentos nacionais e sejam, por conseguinte, de molde a dissuadir os seus residentes de realizarem movimentos de capitais para outros Estados-Membros”⁵³.

Não nos apraz qualquer dúvida de que a legislação alemã acima indicada, ao impedir a dedução fiscal dos donativos efetuados a instituições estrangeiras reconhecidas como de utilidade pública num outro Estado-Membro e, simultaneamente, permitindo a referida dedução a instituições idênticas àquelas sediadas em território alemão, constitui uma restrição, proibida, à livre circulação de capitais.

A liberdade garantida da circulação de capitais tem subjacente que um Estado-Membro não possa desincentivar um contribuinte a realizar donativos transfronteiriços para outros Estados-Membros, nomeadamente através da restrição do benefício fiscal somente a donativos realizados a instituições com sede no seu Estado. Desta forma, as instituições estrangeiras tornar-se-iam menos atrativas face às suas homólogas estabelecidas em território alemão.

Relativamente à comparabilidade das instituições reconhecidas como de utilidade pública alemãs e com sede noutra Estado-Membro, os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações afirmam “que os donativos feitos a instituições nacionais e os donativos a favor de instituições com sede noutra Estado-Membro não são comparáveis no sentido de que os Estados-Membros em causa, por um lado, podem aplicar conceitos de beneficência e condições de reconhecimento de obras de beneficência diferentes e, por outro, só dispõem de condições para controlar o respeito das exigências que impõem relativamente às instituições nacionais [, e acrescentam, ainda, que] o motivo pelo qual um Estado-Membro renuncia a determinadas receitas fiscais mediante a isenção dos donativos feitos a favor das instituições reconhecidas como de utilidade pública situadas no seu território decorre do facto de estas

⁵³ §45 das conclusões do Advogado-Geral relativas ao Acórdão em apreço; No mesmo sentido: Acórdão *Svensson e Gustavsson*, Processo C-484/93, de 14 de Novembro de 1995, §10; Acórdão *Sandoz*, Processo C-439/97, de 14 de Outubro de 1999, §19.

*instituições libertarem esse Estado-Membro de determinadas missões de utilidade pública que, de outro modo, este teria de realizar utilizando receitas fiscais*⁵⁴.

De facto, os Estados-Membros têm total liberdade para criar incentivos a que os contribuintes façam donativos a instituições reconhecidas como de utilidade pública, no sentido em que estas últimas se substituam ao próprio Estado no desenvolvimento de tarefas em que originalmente este é responsável, reduzindo, desta forma, a despesa estatal, que compensa, em certa medida, a perda de receitas fiscais decorrentes do benefício fiscal atribuído aos doadores.

Não pretendemos defender a tese de que não se possa limitar a aplicação dos benefícios fiscais a determinadas instituições e a determinadas atividades desenvolvidas por estas. Porém, esta restrição não pode ser feita somente com base na sede da instituição⁵⁵. Ou seja, é proibido reservar o benefício à dedução fiscal a uma instituição estrangeira que *“poderia beneficiar da [dedução] se, conservando os mesmos objetivos, estabelecesse a sua sede na Alemanha”*⁵⁶.

A previsão de que a perda de receitas fiscais será compensada de certa forma pela substituição das instituições reconhecidas como de utilidade pública nas tarefas que originalmente competem ao Estado não pode justificar uma diferença de tratamento entre as instituições residentes e não-residentes quanto à possibilidade de quem lhes fizer donativos poder gozar da sua dedução.

Aliás, *“decorre de jurisprudência assente que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental”*⁵⁷.

Após o exposto, concluímos no sentido da não procedência da justificação quanto à não comparabilidade objetiva das situações, dentro da mesma linha de raciocínio do

⁵⁴ §42 do Acórdão em apreço.

⁵⁵ Acórdão *Manninen*, Processo C-319/02, de 7 de Setembro de 2004, §26 e 28; Acórdão *Centro di Musicologia*, Processo C-386/04, de 14 de Setembro de 2006, §30 e 31.

⁵⁶ Acórdão *Centro di Musicologia*, Processo C-386/04, de 14 de Setembro de 2006, §57.

⁵⁷ Acórdão *Centro di Musicologia*, Processo C-386/04, de 14 de Setembro de 2006, §59; No mesmo sentido: Acórdão *ICI*, Processo C-264/96, de 16 de Julho de 1998, §28; Acórdão *Verkooijen*, Processo C-35/98, de 6 de Junho de 2000, §59.

Tribunal de Justiça, da Comissão Europeia, da Autoridade de Fiscalização da EFTA e do Advogado-Geral.

b) Quanto à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais

Relativamente à preservação da eficácia dos controlos fiscais, esta tem sido aceite de forma reiterada pelo Tribunal de Justiça⁵⁸. Esta justificação relaciona-se com o risco de evasão e fraude fiscais e, também, da perda de receitas fiscais⁵⁹.

Os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações defendem que a exclusão da dedutibilidade fiscal de donativos pagos a entidades reconhecidas como de utilidade pública num outro Estado-Membro, diferente do Estado-Membro de residência do doador, é justificável pela dificuldade de verificar a conformidade dessas entidades com os requisitos estabelecidos na legislação do Estado-Membro do doador.

O Tribunal de Justiça tem considerado, sistematicamente, que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado⁶⁰.

Porém, uma medida restritiva deve respeitar o princípio da proporcionalidade, ou seja, deve ser adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue, não devendo ultrapassar o necessário para o alcançar⁶¹.

Apesar da competência dos Estados-Membros de verificação do preenchimento dos requisitos para conceder um benefício fiscal se tornar numa tarefa mais árdua no caso da instituição a analisar se encontrar noutra Estado-Membro, tal não será suficiente “*para*

⁵⁸ Exemplos do afirmado são os Acórdão *Talotta*, Processo C-383/05, de 22 de Março de 2007; Acórdão *Geurts*, Processo C-464/05, de 25 de Outubro de 2007; Acórdão *Heinrich Bauer Verlag*, Processo C-360/06, de 2 de Outubro de 2008.

⁵⁹ Dourado, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2010, p. 134.

⁶⁰ Acórdão *Futura Participations & Singer*, Processo C-250/95, de 15 de Maio de 1997, §31; Acórdão *Lenz*, Processo C-315/02, de 15 de Julho de 2004, §45.

⁶¹ Acórdão *Comissão contra França*, Processo C-334/02, de 4 de Março de 2004, §28; Acórdão *A.*, Processo C-101/05, de 18 de Dezembro de 2007, §56.

justificar um entrave [à liberdade de] circulação de capitais como aquele que representa a norma [...] controvertida. Uma vez comprovado que o objetivo prosseguido pode ser alcançado através de outros instrumentos, o princípio da proporcionalidade impede que meras dificuldades de administração se transformem em razões absolutas para legitimar um tratamento discriminatório que, por ser contrário às referidas liberdades, necessita de fortes argumentos para ser considerado lícito”⁶².

Para suporte dos Estados-Membros nesta matéria, uma das ferramentas que tem sido apontada pelo Tribunal de Justiça, como medida de salvaguarda menos restritiva da livre circulação de capitais, é a Diretiva “Assistência Mútua”. Tal como desenvolvido *infra*, no ponto 2.2.3.3., podemos desde já afirmar que esta Diretiva atribui aos Estados-Membros a possibilidade de, através das autoridades competentes de outros Estados-Membros, perceber se entidades desses outros Estados-Membros preenchem os requisitos necessários à usufruição de um benefício fiscal⁶³, bem como, permite às Autoridades Fiscais de um Estado-Membro recolher as informações necessários sobre as entidades beneficiárias dos donativos residentes num outro Estado-Membro, no sentido de permitir que o doador residente daquele Estado-Membro usufrua da dedução relativa ao donativo realizado.

Tal como tem sido repetido sistematicamente pelo Tribunal de Justiça, uma legislação não pode impedir de uma forma absoluta o contribuinte de fazer prova dos requisitos exigidos pela Autoridade Tributária do seu Estado-Membro em relação a entidades residentes num outro Estado-Membro. Esta limitação “cega”, no intuito de proteger a eficácia dos controlos fiscais, não pode ser invocada como justificação para restringir uma liberdade fundamental. Assim, é proibida a exclusão, *a priori*, da suscetibilidade do contribuinte fornecer provas suficientes às autoridades fiscais do seu Estado-

⁶² §30 das conclusões do Advogado-Geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer relativas ao Acórdão *Comissão contra França*, Processo C-334/02, de 4 de Março de 2004.

⁶³ Acórdão *Danner*, Processo C-136/00, de 3 de Outubro de 2002, §51 e 52; Acórdão *Skandia e Ramstedt*, Processo C-422/01, de 26 de Junho de 2003, §44 e 45.

Membro de residência, no sentido de estas verificarem, de forma clara e precisa, as características e natureza das entidades residentes num outro Estado-Membro⁶⁴.

Para além disto, as autoridades fiscais não se encontram impedidas de exigir ao interessado as provas que julguem necessárias e, no caso de não conseguir ou, simplesmente, recusar-se a apresentar as provas, poderão recusar a dedução pretendida⁶⁵. Neste sentido, o Tribunal de Justiça, no presente caso, menciona que o doador poderá não ter acesso direto às informações relativas à instituição beneficiária do donativo que lhe são requeridas pelas autoridades fiscais com vista à usufruição da dedução do donativo, contudo o doador poderá “*obter junto da referida instituição os documentos suscetíveis de confirmar o montante e a natureza do donativo pago, identificar os objetivos prosseguidos por essa instituição e comprovar a regularidade da gestão dos donativos que lhe foram pagos nos anos precedentes*”⁶⁶. Porém, “*incumbe [à instituição beneficiária do donativo] decidir se consideram oportuno investir recursos na elaboração, distribuição e eventual tradução de documentos destinados aos doadores com sede noutros Estados-Membros que desejam obter aí benefícios fiscais*”⁶⁷.

Outra situação que deve ser analisada neste momento é a da necessidade de verificação presencial por parte das autoridades fiscais alemãs. À partida, conforme artigo 63.º, n.º3, do AO, a prova documental é suficiente para atestar a entidade de conformidade com os requisitos exigidos pela lei fiscal. Desta forma, e em conformidade com o artigo 193.º, n.º2, §2, do AO⁶⁸, só em último caso se realizará um teste no local, quando se levantar dúvidas sobre a existência de alguma regularidade. Logo, e segundo o princípio

⁶⁴ §34 das conclusões do Advogado-Geral Francis G. Jacobs relativas ao Acórdão *Laboratoires Fournier*, Processo C-39/04, de 10 de Março de 2005; §126 e 127 das conclusões do Advogado-Geral J. Mazák relativas ao Acórdão *ELISA*, Processo C-451/05, de 11 de Outubro de 2007.

⁶⁵ Acórdão *Bachmann*, Processo C-204/90, de 28 de Janeiro de 1992, §20; Acórdão *Comissão contra Bélgica*, Processo C-300/90, de 28 de Janeiro de 1992, §13.

⁶⁶ §57 do Acórdão em apreço.

⁶⁷ §59 do Acórdão em apreço.

⁶⁸ “*Em relação aos contribuintes não elencados no n.º1, uma auditoria externa deverá ser permitida caso exista necessidade de esclarecer as circunstâncias relevantes para a tributação e caso a realização de um exame no interior da autoridade competente, devido à natureza e alcance das circunstâncias a examinar, seja impraticável.*” (tradução livre).

da igualdade, “*não deveria proceder-se de outro modo em relação às instituições estabelecidas em outros Estados-Membros que se encontram numa situação objetivamente comparável à das instituições nacionais*”⁶⁹.

Concluimos no sentido da não procedência da justificação quanto à necessidade de preservação da eficácia dos controlos fiscais, tal como sugerido pelo Tribunal de Justiça e pelo Advogado-Geral.

Sendo assim, após a análise acima realizada, podemos responder afirmativamente à segunda questão, já que uma legislação de um Estado-Membro que restrinja de uma forma absoluta a possibilidade de dedução fiscal de um donativo feito por um dos seus contribuintes a uma entidade estabelecida num outro Estado-Membro, nem sequer permitindo as partes interessadas fazer prova da comparabilidade da entidade estrangeira com as nacionais, viola o princípio da livre circulação de capitais, assegurado pelo artigos 63.º e seguintes do TFUE.

2.2.3.3 *Quanto à terceira questão*

Como já acima mencionamos a Diretiva “Assistência Mútua” tem sido inúmeras vezes mencionada pelo Tribunal de Justiça como um mecanismo capaz de assegurar a troca de informação entre autoridades tributárias dos vários Estados-Membros, mecanismo que deve ser tido em consideração no momento de análise das medidas menos restritivas à livre circulação de capitais.

As autoridades tributárias de um Estado-Membro podem, dessa forma, recorrer às autoridades de um outro Estado-Membro com o intuito de obter qualquer informação necessária à liquidação correta do imposto de um seu contribuinte, incluindo a situação de atribuição de uma isenção fiscal⁷⁰. Note-se, contudo, que a Diretiva não afeta a competência das autoridades tributárias para apreciar, mormente, o preenchimento das

⁶⁹ §92 das conclusões do Advogado-Geral relativas ao Acórdão em apreço.

⁷⁰ Acórdão *Futura Participations & Singer*, Processo C-250/95, de 15 de Maio de 1997, §41; Acórdão *Centro di Musicologia*, Processo C-386/04, de 14 de Setembro de 2006, §50.

condições que a legislação do seu Estado exige para concessão da dedução do donativo⁷¹.

O Tribunal de Justiça tem insistido na possibilidade de chamar os contribuintes para contribuírem para o esclarecimento das situações transfronteiriças⁷². Desta forma, as autoridades tributárias não necessitam de recorrer em primeira linha à Diretiva “Assistência Mútua”, ou seja, podem inicialmente exigir aos contribuintes as evidências necessárias para avaliar o imposto devido e, quando necessário, caso a evidência não seja suficiente, negar provimento à pretensão do contribuinte⁷³.

Porém, este mesmo órgão jurisdicional, apesar de entender que a colaboração dos contribuintes é necessária e, possivelmente, suficiente, incentiva, caso a colaboração seja infrutífera, os Estados-Membros a recorrerem ao mecanismo daquela Diretiva.

Os Estados-Membros não poderão justificar uma discriminação a uma liberdade fundamental com base numa eventual dificuldade de validação de determinados factos num outro Estado-Membro⁷⁴. A Diretiva “Assistência Mútua” oferece aos Estados-Membros possibilidades de superação dos obstáculos de ordem administrativa⁷⁵.

Quanto às entidades situadas num país terceiro, é necessário ter em consideração outros elementos. O Tribunal de Justiça faz distinção entre residentes de outros Estados-Membros e residentes de países terceiros⁷⁶. “[D]evido ao grau de integração jurídica existente entre os Estados-Membros da União, nomeadamente a existência de medidas

⁷¹ Acórdão *Vestergaard*, Processo C-55/98, de 28 de Outubro de 1999, §28; Acórdão *Twoh International*, Processo C-184/05, de 27 de Setembro de 2007, §36.

⁷² Lang, Michael, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in: European Taxation, Maio de 2012, p. 199; §66 das conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott relativas ao Acórdão *Société Papillon*, Processo C-418/07, de 27 de Novembro de 2008.

⁷³ Lang, Michael, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in: European Taxation, Maio de 2012, p. 199.

⁷⁴ Hemels, Sigrid J. C., *References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach*, Novembro de 2009, p. 583; Acórdão *Bachmann*, Processo C-204/90, de 28 de Janeiro de 1992, §20.

⁷⁵ Acórdão *Schumacker*, Processo C-279/93, de 14 de Fevereiro de 1995, §45; Acórdão *Martínez*, Processo C-321/93, de 5 de Outubro de 1995, §29.

⁷⁶ Hemels, Sigrid J. C., *References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach*, Novembro de 2009, p. 585.

*legislativas comunitárias que têm por objetivo a cooperação entre autoridades fiscais nacionais [...], nem sempre a tributação por um Estado-Membro de atividades económicas objeto de relações entre os Estados-Membros e os países terceiros*⁷⁷. Resulta da jurisprudência que uma legislação nacional de um Estado-Membro não é desconforme ao direito europeu, por virtude da qual, neste caso em concreto, a dedutibilidade dos donativos realizados só pode ser concedida se a entidade beneficiária dos donativos se encontrar estabelecida num Estado-Membro pertencente ao Espaço Económico Europeu ou num Estado com o qual o Estado-Membro de tributação tenha celebrado uma convenção fiscal que preveja um regime de troca de informações, quando essa dedução estiver subordinada a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção de informações junto do Estado de estabelecimento da entidade beneficiária dos donativos⁷⁸.

Desta forma, e em sintonia com o Tribunal de Justiça e com o Advogado-Geral, respondemos negativamente à terceira questão, considerando não existir uma imposição aos Estados-Membros da obrigação de recorrer aos mecanismos da Diretiva “Assistência Mútua” para esclarecer situações decorrentes da jurisdição de um outro Estado-Membro. Estas têm ao seu dispor o poder de exigir aos contribuintes que este forneça as informações necessárias com vista à correta liquidação do imposto. Para além disto, na situação das informações requeridas aos contribuintes se relacionarem com entidades situadas num outro Estado-Membro, as autoridades fiscais devem ter consideração, por um lado, as dificuldades do contribuinte em obter as informações e, por outro, a possibilidade de obterem essas informações recorrendo à Diretiva “Assistência Mútua”, ou, no caso de um país terceiro, através do recurso a uma convenção fiscal bilateral.

⁷⁷ Acórdão *FII Group Litigation*, Processo C-446/04, 12 de Dezembro de 2006, §170.

⁷⁸ Acórdão *A.*, Processo C-101/05, de 18 de Dezembro de 2007, §67; Acórdão *CFC*, Processo C-201/05, de 23 de Abril de 2008, §96.

2.3 Caso Comissão Europeia contra República da Áustria⁷⁹

2.3.1 Resumo dos Factos

No caso em apreço, o Estado Austríaco encontrava-se a ser julgado em sede de ação por incumprimento, pela verificação de que no ordenamento jurídico austríaco se autorizava a dedução fiscal dos donativos concedidos a instituições que desenvolvessem atividades de investigação e de ensino exclusivamente quando as referidas instituições tivessem sede na Áustria.

Consubstanciando esta situação uma violação do Princípio da Livre Circulação de Capitais (art. 63º, TFUE e art. 40º, AEEE⁸⁰), estava em causa a questão de saber se poderia existir uma justificação que legitimasse o desrespeito por esta liberdade fundamental.

2.3.2 Resumo do Processo

Em 12 de Maio de 2005 a Comissão pediu ao Ministério Federal das Finanças da República da Áustria que confirmasse se, de acordo com a legislação nacional (§4a, n.º1, alíneas a) a d), da Lei Einkommensteuergesetz, “EStG” [Lei do Imposto sobre o Rendimento]⁸¹) um donativo teria de ser obrigatoriamente dirigido a instituições com

⁷⁹ Processo C-10/10, de 16 de Junho de 2011.

⁸⁰ Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, em vigor desde 1 de Janeiro de 1994.

⁸¹ “*Consideram-se igualmente despesas de exploração:*

1. Os donativos provenientes do capital de exploração, com vista à realização de:

– Atividades de investigação, ou

– Atividades de ensino no âmbito da educação para adultos, que digam respeito ao ensino científico ou artístico e estejam em conformidade com a “Universitätsgesetz” (Lei relativa às universidades) de 2002;

– Bem como à elaboração de documentação e publicações científicas relacionadas, destinados às seguintes instituições:

a) Universidades, escolas superiores de arte e a “Akademie der bildenden Künste” (Academia de Belas-Artes), respetivas faculdades, institutos e estabelecimentos especiais;

b) Fundos criados por força de leis federais ou estaduais e incumbidos de projetos de promoção da investigação;

c) “Österreichische Akademie der Wissenschaften” (Academia Austríaca das Ciências);

residência na Áustria, para poder ser considerado uma despesa dedutível, ou se também se poderia usufruir de tal regra se o donativo fosse feito a instituições equivalentes com residência noutros Estados-Membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

A esta interpelação, o Ministério Federal das Finanças da República da Áustria confirmou que a consideração dos donativos como despesa dedutível só seria possível se estes fossem dirigidos a instituições austríacas.

Dessa forma, a Comissão iniciou um processo de notificações para cumprir à República da Áustria convidando-a a apresentar observações a respeito desta questão.

Inconformada com as justificações da República da Áustria quanto à compatibilidade da sua lei fiscal com os arts. 63º do TFUE e 40º do AEEE, a Comissão Europeia decidiu, na qualidade de “Guardiã” do Tratado, intentar uma ação por incumprimento (nos termos do art. 258º, TFUE)⁸², com o intuito de o Tribunal de Justiça (da União Europeia) constatar a violação do direito europeu por parte da República Austríaca⁸³.

A Comissão Europeia entendeu que a lei fiscal austríaca é contrária à livre circulação de capitais, violando, assim, o disposto nos artigos 63.º do TFUE e 40.º do AEEE.

De facto, a República Austríaca admite que as normas em causa distinguem em função de critérios geográficos, porém, entende que tal distinção não poderá consubstanciar-se numa restrição à livre circulação de capitais. Nesse sentido, argumenta que as instituições nacionais e as dos restantes Estados-Membros não são objetivamente equiparáveis, pelo facto de apenas as primeiras estarem sujeitas a uma influência do poder do Estado Austríaco.

d) Instituições juridicamente dependentes da Administração Pública local que desenvolvam essencialmente atividades de investigação ou ensino do tipo acima mencionado para a ciência ou a economia austríacas e elaboram a documentação e as publicações científicas relacionadas; (...)”.

⁸² Este tipo de ação serviu pela primeira vez para garantir o cumprimento das liberdades fundamentais no domínio da fiscalidade direta no Acórdão *Avoir Fiscal*, Proc. C-270/83, 28 de Janeiro de 1986.

⁸³ Gomes, José Caramelo, *Lições de Direito da União Europeia*, Coimbra, Almedina, Fevereiro de 2009, p. 112 e ss..

Mesmo não considerando que as normas em apreço constituam uma restrição a uma liberdade fundamental, a República Austríaca apresenta justificações para essa eventual restrição: considera que tal seria mesmo justificável por uma razão imperiosa de interesse geral. Desta forma, a limitação da dedutibilidade fiscal dos donativos às instituições austríacas mantém, e promove, a posição da Áustria como centro cultural e científico. Por esse motivo, por essas instituições contribuírem para o interesse geral, o Estado Austríaco renúncia a receitas fiscais através da possibilidade de dedução dos donativos. Na senda dos argumentos referidos, a República da Áustria entende, ainda, que a medida é não só adequada, como, mesmo necessária para o objetivo mencionado.

2.3.3 Comentário

2.3.3.1 *Quanto às generalidades*

A obrigação da conformidade do direito interno com o direito europeu primário decorre, desde logo, do Princípio do Primado.

Este princípio foi reconhecido no Acórdão *Flaminio c. ENEL*⁸⁴, onde o Tribunal de Justiça estabeleceu que os Estados-Membros, desde a entrada em vigor do Tratado de Roma, aceitaram uma limitação, ainda que em domínios restritos, aos seus poderes de soberania, vindo concluir que esta nova ordem jurídica não poderia ser posta em causa por qualquer norma interna que se lhe opusesse⁸⁵.

Pesa, contudo, o campo da fiscalidade direta apresentar-se como um dos últimos redutos da soberania dos Estados-Membros, conduzindo a que o TFUE quase se abstenha de tratar esta matéria. Desta forma, torna-se difícil “obrigar” a fiscalidade direta a respeitar o primado do direito europeu. De facto, os Estados-Membros ao legislar não têm de ter em atenção se as regras que pretendem criar são neutras em termos fiscais em relação a possíveis deslocamentos de cidadãos europeus entre o seu Estado e os restantes⁸⁶

⁸⁴ Processo 6/64, de 15 de Julho de 1964.

⁸⁵ Gorjão-Henriques, Miguel, *Direito Comunitário*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, Janeiro de 2003, p. 212.

⁸⁶ Acórdão *Schempp*, Processo C-403/03, de 12 de Julho de 2005, §45.

(problema do “*double burden*”)⁸⁷. Porém, “*embora, no estado atual do direito comunitário, a matéria dos impostos diretos não se encontre enquanto tal incluída na esfera das competências da comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário*”⁸⁸, nomeadamente, abstendo-se da prática “*de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada em razão da nacionalidade*”⁸⁹ – critério que deve de ser assimilado ao da residência, já que os sistemas tributários europeus distinguem entre residentes e não residentes e não entre nacionais e não nacionais⁹⁰.

2.3.3.2 Quanto à liberdade fundamental

No caso *sub judice* o Tribunal considerou que o problema suscitado, no campo das liberdades fundamentais, estava circunscrito à Liberdade de Circulação de Capitais – “*O artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros. Embora o Tratado CE não defina o conceito de movimentos de capitais, é contudo pacífico que a Diretiva 88/361, juntamente com a nomenclatura que lhe foi anexada, tem um valor indicativo para definir esse conceito*”⁹¹. E parece que assim deve ser entendido.

Ao nível do Tratado, este remete para o Anexo I da Diretiva 88/361/CEE, do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para um conjunto de situações, com carácter exemplificativo, que devem ser entendidas como circulação de capitais.

Será, para este efeito, essencial delimitar o escopo desta liberdade em relação àquelas com as quais poderá haver dificuldades de definir claramente fronteiras concetuais.

Relativamente a esta questão remetemos no essencial para o ponto 2.2.3.1.

⁸⁷ Situação que delimita negativamente a ingerência; Terra, Ben e Wattel, *European Tax Law*, 6ª Edição, Holanda, Wolters Kluwer, 2012, p. 39.

⁸⁸ Acórdão *Schumacker*, Processo C-279/93, de 14 de Fevereiro de 1995, §21.

⁸⁹ Acórdão *Wielockx*, Processo C-80/94, de 11 de Agosto de 1995, §16.

⁹⁰ Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 219, nota de rodapé 536.

⁹¹ §24 do Acórdão em Apreço.

Mesmo que a dúvida persistisse, poderíamos recorrer a uma distinção mais generalizada da Liberdade de Circulação de Capitais com as restantes liberdades, o que nos remeteria, em princípio, para que o Tribunal de Justiça apreciasse o caso à luz de uma só liberdade fundamental quando estivessem simultaneamente em causa várias liberdades fundamentais e constasse que as restantes liberdades seriam totalmente secundárias relativamente à primeira, e lhe poderiam estar subordinadas⁹².

No entanto, a esmagadora maioria das situações reconduzir-se-á à Liberdade de Circulação de Capitais. Do exposto, concordamos com o Tribunal na identificação que fez da liberdade fundamental em causa. Tal como a Advogada-Geral, Verica Trstenjak, afirma “há poucas dúvidas de que a dedução fiscal do donativo exerce uma influência significativa na generosidade do doador [...], assim] é provável que a exclusão de tal benefício leve a que haja menos pessoas a efetuar donativos [...], constituindo] uma restrição à livre circulação de capitais, em princípio proibida”⁹³.

2.3.3.3 Quanto à ingerência

O operador restrição⁹⁴ foi constatado tanto pelo Tribunal como pela Advogada-Geral, Verica Trstenjak, ao afirmarem que o §4a, n.º1, alíneas a) a d), da EStG, constitui uma restrição proibida pelo art. 63.º, n.º 1, TFUE, pois “[u]ma vez que a possibilidade de obter uma dedução fiscal é suscetível de influenciar significativamente a atitude do doador, a não dedutibilidade dos donativos concedidos a instituições de investigação e de ensino com sede num Estado-Membro diferente da República da Áustria pode dissuadir os contribuintes de efetuarem donativos a essas instituições”⁹⁵.

⁹² Acórdão *Liga Portuguesa de Futebol Profissional*, Processo C-42/07, de 8 de Setembro de 2009, §47. Cfr. Campos, Manuel Fontaine, *Livre Circulação de Capitais*, in: Pais, Sofia Oliveira (Coord.), *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, Fevereiro de 2012, p. 387.

⁹³ §35 das conclusões da Advogada-Geral relativas ao Acórdão em apreço.

⁹⁴ Emerge jurisprudencialmente com o Acórdão *Dassonville*, Processo C-8/74, de 11 de Julho de 1974, apresentando, então, um conceito bastante amplo.

⁹⁵ §26 do Acórdão em apreço; §35 a 37 das conclusões do Advogado-Geral relativas a este Acórdão; Acórdão *Haribo Lakritz*, Processos C-436/08 e C-437/08, de 10 de Fevereiro de 2011, §50.

A restrição não é um operador relacional, ao contrário da discriminação. Ao analisar o operador restrição deve-se realizar uma ponderação entre um determinado objetivo e a medida que obsta à verificação daquele objetivo, considerando-se restritiva se o objetivo se mostrar superior⁹⁶.

A amplitude inicial do conceito de restrição foi sucessivamente afrouxada pela jurisprudência ulterior. Em *Gebhard*⁹⁷ o operador consolida-se, tendo sido aí definidas quatro condições que, se verificadas, estabelecem a sua compatibilidade com o ordenamento da União Europeia. Recorrendo a uma síntese que nos é dada por João Félix Nogueira⁹⁸, as condições a verificar são as seguintes: “*inexistência de uma discriminação, a existência de uma justificação nos termos da “rule of reason”*”⁹⁹, *a adequação da norma e a sua não excessividade em relação aos fins fixados*”.

A doutrina tem-se afastado destas construções jurisprudenciais criadas pelo Tribunal de Justiça. Pode-se dar como exemplo as construções doutrinárias criadas por Ben Terra e Peter Wattel¹⁰⁰. Estes recorrem aos direitos básicos de “*market access*” (inexistência de obstáculos à liberdade de circulação entre Estados-Membros) e de “*market equality*” (proibição de discriminação com base na residências das pessoas ou bens). Acrescentam que as situações de distinções indiretas ou encobertas com base na residência ou origem são comparáveis à discriminação direta, sendo, portanto, ambas proibidas.

Após esta exposição, podemos afirmar a nossa concordância com o Tribunal na identificação do operador.

Contudo, a verdade é que esta identificação do operador não é revestida de um carácter fundamental, uma vez que, hoje, as consequências da observância de qualquer um dos

⁹⁶ Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 225.

⁹⁷ Processo C-55/94, de 30 de Novembro de 1995, §37.

⁹⁸ Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 223 e 224.

⁹⁹ Construída no Acórdão *Cassis de Dijon*, Processo C-120/78, de 20 de Fevereiro de 1979.

¹⁰⁰ Terra, Ben e Wattel, *European Tax Law*, 6ª Edição, Holanda, Wolters Kluwer, 2012, p. 36 e 37.

operadores são iguais¹⁰¹. Desta forma, o relevante é constatar a existência de uma ingerência, qualquer que ela seja.

2.3.3.4 *Quanto às justificações*

A verificação de uma restrição não implica *per se* uma incompatibilidade com o direito europeu. O Tribunal aceita determinadas justificações, nomeadamente, se estas se revelarem razões imperiosas de interesse geral¹⁰².

As causas de justificação suscitadas pelas partes e comentadas pelo Tribunal, foram a inexistência de uma comparabilidade objetiva entre as entidades nacionais e as de outros Estados-Membros e a existência de razões imperiosas de interesse geral.

A justificação da não comparabilidade objetiva encontra-se prevista dentro do catálogo, artigo 65.º, n.º 1, do TFUE, enquanto as razões imperiosas de interesse geral apresentam-se como criações extra Tratado que têm vindo a ser apresentadas pelo Tribunal. Estas, ao contrário das previstas no catálogo, deverão ser objeto de uma ponderação comparativa entre o valor da liberdade fundamental e o valor do fim que o Estado-Membro deseja prosseguir¹⁰³.

a) Quanto à ausência de comparabilidade objetiva das situações

O Governo Austríaco defende que a desigualdade de tratamento entre as entidades nacionais e as estabelecidas num outro Estado-Membro é justificável pela ausência de uma situação de comparabilidade entre as entidades, apresentado, neste sentido, alguns argumentos.

Desde logo, afirma que as entidades austríacas se caracterizam pela influência da República da Áustria, como poder público, na sua atividade, enquanto as entidades

101 Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 226 e 230.

102 Acórdão *Cassis de Dijon*, Processo C-120/78, de 20 de Fevereiro de 1979, §8.

103 Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 239.

residentes noutros Estado-Membros não estão sujeitas a tal influência. A verdade é que os donativos às entidades austríacas mencionadas são favorecidos em detrimento de donativos realizados a outras entidades austríacas pelos objetivos que cada uma das entidades prossegue. Ou seja, o critério distintivo não é a influência do Estado mas, sim, os objetivos a promover. Consecutivamente, se entidades estabelecidas num outro Estado-Membro prosseguem os mesmos fins que as entidades austríacas mencionados na norma em apreço deve considerar-se que se encontram numa situação objetivamente comparável, sendo de desconsiderar a questão de saber que Estado-Membro definiu os objetivos das entidades em causa. Como afirmou a Advogada-Geral, “*a República da Áustria tem, em princípio, a liberdade de, respeitando as disposições comunitárias, definir, direta ou indiretamente, os objetivos que os organismos [...] austríacos devem prosseguir para poderem ser abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime dos benefícios fiscais dos donativos [...]* [p]orém, caso os organismos [...] estabelecidos noutros Estados-Membros prossigam os mesmos objetivos, não é possível negar a sua comparabilidade objetiva com os organismos austríacos só porque não foi o legislador austríaco que definiu os referidos objetivos aos organismos estabelecidos noutros Estados-Membros”¹⁰⁴.

Um outro argumento lançado pelo Governo Austríaco foi o de que os donativos realizados a favor dos organismos austríacos apoiam o Estado da Áustria no financiamento de tais organismos. Nesta matéria remetemos no essencial para o estabelecido na alínea a) do ponto 2.2.3.2. Desta forma, não é possível proceder um argumento com base em motivos orçamentais com vista à restrição de uma liberdade fundamental, já que tal justificação não consta das situações previstas no artigo 65.º, n.º1, do TFUE, nem das situações que podem ser consideradas como razões imperiosas de interesse geral¹⁰⁵.

O Governo da Áustria tentou, ainda, fundamentar a desigualdade de tratamento ao afirmar que as entidades mencionadas na norma em juízo levam a cabo missões no setor do ensino, da investigação científica e da promoção do seu Estado como centro de excelência científica. E portanto, não serão objetivamente comparáveis as entidades de outros Estado-Membros pois não servem o bem comum do Estado Austríaco mas, sim,

¹⁰⁴ §46 das conclusões da Advogada-Geral relativas ao Acórdão em apreço.

¹⁰⁵ §50 das conclusões da Advogada-Geral relativas ao Acórdão em apreço.

do Estado onde estão sediadas. Tal razão não deverá proceder, já que deverão considerar-se objetivamente comparáveis, os organismos de outros Estados-Membros que, prosseguindo os mesmos fins que as entidades austríacas mencionadas prosseguem, contribuem para o bem comum na área da ciência do respetivo Estado-Membro.

Pelo exposto, entendemos terem o Tribunal e a Advogada-Geral razão ao não aceitar esta justificação, tendo-a por improcedente.

b) Quanto à justificação por razões imperiosas de interesse geral

O Governo da Áustria utilizou, ainda, a justificação fundada em razões imperiosas de interesse geral. Neste sentido, defendeu que as entidades referidas na norma em apreço têm como finalidade a promoção da República Austríaca como centro de excelência científica, finalidade que se apresenta como uma razão imperiosa de interesse geral, e que a possibilidade de dedução dos donativos atribuídos a tais entidades visa a prossecução daquela finalidade.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça já considerou como possível a consideração da promoção da investigação e do desenvolvimento como razão imperiosa de interesse geral¹⁰⁶. Todavia, esta razão imperiosa de interesse geral não pode justificar uma medida nacional como a que está em causa, negando a possibilidade de dedução dos donativos realizados a entidades que prossigam essa mesma razão imperiosa de interesse geral num outro Estado-Membro que não o Austríaco. Uma norma com este conteúdo “*é diretamente contrária ao objetivo da política comunitária no domínio da investigação e do desenvolvimento tecnológico, que, nos termos do artigo [179.º, n.º 1, do TFUE], consiste, nomeadamente, em [“reforçar as suas bases científicas e tecnológicas, através da realização de um espaço europeu de investigação no qual os investigadores, os conhecimentos científicos e as tecnologias circulem livremente, fomentar o desenvolvimento da sua competitividade, incluindo a da sua indústria”]*”¹⁰⁷. O n.º 2 acrescenta que a União Europeia deverá incentivar, em todo o seu território, as

¹⁰⁶ Acórdão *Laboratoires Fournier*, Processo C-39/04, de 10 de Março de 2005, §23.

¹⁰⁷ Acórdão *Laboratoires Fournier*, Processo C-39/04, de 10 de Março de 2005, §23.

empresas (sentido lato) nos seus esforços de investigação e de desenvolvimento tecnológico de elevada qualidade, e apoiará os seus esforços de cooperação, nomeadamente, além-fronteiras, explorando plenamente as potencialidades do mercado interno, através, mormente, da eliminação dos obstáculos jurídicos e fiscais a essa cooperação.

Alguma jurisprudência tem entendido que uma medida nacional que seja suscetível de afetar ou de tornar menos atraente o exercício de liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado deve preencher três condições: (i) não serem discriminatórias; (ii) serem justificadas por razões imperativas de interesse geral; (iii) respeitarem o princípio da proporcionalidade¹⁰⁸. Assim, a invocação de uma razão imperativa de interesse geral não é *per se* suficiente para sanar a incompatibilidade de uma legislação nacional que afete ou torne menos atraente o exercício de liberdades fundamentais de uma forma discriminatória com o direito da União Europeia.

Mesmo que não se considerasse a norma em apreço discriminatória, teria de se averiguar obrigatoriamente o cumprimento do princípio da proporcionalidade.

De qualquer das formas, mesmo posteriormente tendo sido feito um exercício no sentido de se perceber se tal norma estaria compatível com o princípio da proporcionalidade, tanto o Tribunal de Justiça como a Advogada-Geral nas suas conclusões não aceitaram esta justificação, não tendo, portanto, a mesma procedido.

2.3.3.5 *Quanto à proporcionalidade*

Apesar de nenhuma das duas justificações invocadas pelo Estado Português ter sido aceite, e daí resultar a desobrigação de se proceder a mais algum momento de raciocínio, tanto o Tribunal de Justiça como a Advogada-Geral tomaram a iniciativa de apreciar a proporcionalidade relativamente à razão imperiosa de interesse geral.

O exercício da verificação da proporcionalidade, referido expressamente no §38 do Acórdão *sub judice* e nos §66 a 71 das conclusões da Advogada-Geral, não foram mais

¹⁰⁸ Acórdão *Kraus*, Processo C-19/92, de 31 de Março de 1993, §32; Acórdão *Gebhard*, Processo C-55/94, de 30 de Novembro de 1995, §37.

longe do que aquele realizado em *Gebhard*¹⁰⁹, considerando somente o crivo da adequação e da necessidade¹¹⁰ - as medidas devem ser “*adequadas para garantir a realização do objetivo que prossegue*” e, ainda, não lhes sendo permitido “*ultrapassarem o que é necessário para atingir esse objetivo*”. Por um lado, a restrição terá de ser adequada para atingir o objetivo proposto, na medida em que funciona de modo perfeitamente simétrico em relação à necessidade a prosseguir; por outro, tem de se apresentar como objetivamente necessário na prossecução da finalidade proposta, sendo-lhe vedado ultrapassar o que seja considerado estritamente necessário para atingir tal objetivo¹¹¹. Além destes dois crivos terá de se atender ainda um último que é o da proporcionalidade em sentido estrito. Assim, deve-se colocar em equação os meios e os fins a prosseguir por forma a avaliar e a ponderar as desvantagens dos meios em relação às vantagens dos fins.

Apesar de ser recorrente na jurisprudência a não aplicação efetiva do crivo da adequação, tendo por motivo, como refere João Félix Nogueira¹¹², de “*em geral, os Estados-Membros não adopta[rem] medidas que se mostr[e]m inconsequentes em relação aos fins concretos que se propõem a realizar*”, o Tribunal de Justiça no presente caso não entende que o Estado Austríaco tenha apresentado algum “*argumento que permita demonstrar que o objetivo que prossegue nesse domínio não poderia ser atingido sem a existência da disposição controvertida*”¹¹³. Em linha com o mencionado acima, a Advogada-Geral nas suas conclusões não chegou a analisar este crivo.

De seguida, deve-se averiguar a necessidade da medida na persecução do fim pretendido, avaliando a necessidade tendo em conta a existência ou não de uma medida menos restritiva. O Tribunal de Justiça na análise do crivo da necessidade, afasta novamente de imediato a possibilidade de superação ao afirmar que a República a Áustria não forneceu qualquer elemento que permitisse aferir que tal objetivo “*poderia*

¹⁰⁹ Processo C-55/94, de 30 de Novembro de 1995, §37.

¹¹⁰ Ao contrário de uma fórmula mais completa referida primeiramente pela Advogada-Geral Kokott no §32 das suas conclusões no Acórdão *Oy AA*, Processo C-231/05, de 18 de Julho de 2007, onde faz referência, também, ao crivo da proporcionalidade em sentido estrito.

¹¹¹ Acórdão *Krankenheim*, Processo C-157/07, de 23 de Outubro de 2008, §44 e 45.

¹¹² Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010, p. 302.

¹¹³ §38 do Acórdão em apreço.

*ser atingido utilizando meios menos restritivo no que se refere à possibilidade de os contribuintes austríacos escolherem os beneficiários dos donativos que pretendem efetuar*¹¹⁴. A Advogada-Geral nas suas conclusões segue o mesmo entendimento.

Por estes motivos, tanto o Tribunal de Justiça como a Advogada-Geral acordaram que a medida não respeitava o princípio da proporcionalidade que lhe era imposto para que pudesse ser compatível com o direito da União Europeia.

2.3.3.6 *Quanto às conclusões relativas ao Acórdão em análise*

Conclui-se, portanto, que a “*República da Áustria, ao limitar aos organismos estabelecidos na Áustria a possibilidade de deduzir do imposto sobre o rendimento os donativos destinados aos organismos mencionados no §4a, n.º1, alíneas a) a d), da EStG, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo [63.º do TFUE] e do artigo 40.º do Acordo EEE*”¹¹⁵.

Os Estados-Membros podem definir livremente os objetivos que os organismos podem prosseguir para poderem ser beneficiados fiscalmente, mas encontram-se impedidos de negar esses benefícios a entidades de outros Estados-Membros que prossigam os mesmos objetivos. Assim, não é possível negar a comparabilidade objetiva com as entidades nacionais de um Estado-Membro só pelo simples facto de não ter sido o legislador de um Estado-Membro a definir os objetivos das entidades nacionais de um outro Estado-Membro. Da mesma forma, não se pode rejeitar a comparabilidade com entidades de outros Estados-Membros por não servirem o bem comum de um Estado-Membro, encontrando-se aquelas numa situação de comparabilidade objetiva desde que sirvam o mesmo bem comum de um outro Estado-Membro.

As medidas nacionais que sejam suscetíveis de afetar o exercício de uma liberdade fundamental devem preencher três condições para que encontrem justificação para tal: (i) não serem discriminatórias; (ii) serem justificadas por razões imperiosas de interesse geral; e (iii) respeitarem o princípio da proporcionalidade.

¹¹⁴ §38 do Acórdão em apreço.

¹¹⁵ Tanto das conclusões do Acórdão como das conclusões da Advogada-Geral em apreço.

Após esta exposição dos vários momentos do raciocínio do Tribunal podemos afirmar a nossa adesão às várias construções de raciocínio e à decisão final por ele tomadas. Sendo ainda importante mencionar que o Tribunal não se desviou, no essencial, da estrutura argumentativa levada a cabo pelo Advogado-Geral.

3 Consequências desta corrente

A jurisprudência *supra* analisada levou a que doze Estados-Membros alterassem a sua legislação relativa a donativos, de forma a coloca-la em conformidade com o Direito Europeu: Polónia, Eslovénia, Países Baixos, Dinamarca, República Checa, Luxemburgo, Bulgária, Letónia, Grécia, Bélgica, Alemanha e França.

A 1 de Janeiro de 2008, o Reino dos Países Baixos tornou-se no primeiro Estado no Mundo a permitir a dedução total dos donativos realizados pelos seus residentes e a isenção de imposto sobre tal transação, não discriminando em função da localização da entidade de caridade beneficiária dos donativos¹¹⁶. As entidades que preenchem todos os requisitos exigidos às entidades de caridade holandesas podem ser consideradas como tal mesmo não sendo residentes na República dos Países Baixos, desde que residentes num outro Estado-Membro ou num Estado com o qual a República dos Países Baixos tenha celebrado uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação ou um Acordo para Troca de Informações em Matéria Fiscal. As entidades que não residam num destes Estados podem, ainda, obter o estatuto de caridade desde que aceitem obrigações adicionais ao nível de troca de informações. Desta forma, no caso de uma pessoa holandesa, singular ou coletiva, fazer um donativo a uma entidade de caridade não residente que cumpra os requisitos exigidos a uma entidade holandesa similar, o doador terá o direito a deduzir na íntegra o donativo realizado¹¹⁷.

Porém, a 18 de Março de 2010, com base no Acórdão *Persche*, a Comissão Europeia enviou um pedido formal ao Reino dos Países Baixos¹¹⁸ para que alterassem a sua legislação em matéria de donativos por violar uma liberdade fundamental. O artigo 6.33, primeiro parágrafo, alínea b), da sua lei de imposto sobre os donativos, permitia somente a dedução dos donativos feitos a entidades com fins filantrópicos que se encontrassem registadas nas autoridades fiscais holandesas. Por este simples facto, a Comissão Europeia considerou que tal legislação era desnecessariamente restritiva, ao

¹¹⁶ Koele, Ineke A., *How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?*, European Taxation, IBFD, Setembro de 2010, p. 413.

¹¹⁷ Heidenbauer, Sabine, et al., *Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations*, Bulletin for International Taxation, IBFD, Novembro de 2013, p. 615 e 616.

¹¹⁸ European Commission – IP/10/300 – 18/03/2010.

não permitir que tal possibilidade fosse estendida a entidade similares àquelas mas situadas num outro Estado-Membro e não registadas no Reino dos Países Baixos. A 6 de Abril de 2011, após dois meses sem a existência de uma reação ao aviso da Comissão, esta enviou o caso para o Tribunal de Justiça¹¹⁹. Contudo, em 27 de Setembro de 2012, tendo-se procedido à correção da legislação desconforme ao Direito Europeu, a Comissão Europeia deu por terminado o procedimento.

¹¹⁹ European Commission – IP/11/429 – 06/04/2011.

3.1 O caso português em particular

O nosso normativo relativo aos benefícios fiscais, artigos 61.º e seguintes do EBF, para além dos problemas internos que geram por, desde logo, apresentarem mais das vezes uma formulação labiríntica e de difícil delimitação, também geram, pelo menos indiretamente, problemas de conformidade com o Direito Europeu¹²⁰.

A um nível mais formal, podemos começar por referir as situações em que se exige uma intervenção do Ministério das Finanças para reconhecer um determinado estatuto, e.g., estatuto de utilidade pública¹²¹, às entidades, no sentido de se poder atribuir o benefício da dedução dos donativos ao doador. Estas situações dificilmente serão ultrapassadas pela falta de competência das entidades nacionais para reconhecer tal estatuto a entidades estrangeiras. Por este motivo, caso entidades estrangeiras cumpram os requisitos definidos para as entidades nacionais e o donativo realizado a essas entidades não beneficie do disposto no EBF, estaremos perante uma clara violação da liberdade de circulação de capitais. Basta comparar com o caso recente dos Países Baixos em que, mesmo a legislação sendo já em 2008 bastante aberta à realização de donativos além-fronteiras, a Comissão Europeia abriu um procedimento no sentido de forçar o Estado Holandês a alterar a sua legislação por obrigar as entidades estrangeiras a obter um registo no seu país para que os benefícios se tornassem possíveis. Note-se que, no caso português, não existe, sequer, qualquer previsão de um procedimento destinado a atribuir tais benefícios.

Para todas as outras entidades que não necessitem destes reconhecimentos formalísticos, como, por exemplo, o Estado, as Regiões Autónomas ou as Autarquias, a norma considera-se de âmbito nacional, não permitindo que se usufrua da dedução dos donativos no caso de donativos realizados a, por exemplo, Autarquias de outros Estados-Membros.

O nosso conhecimento empírico tem revelado que a Autoridade Tributária portuguesa rejeita liminarmente qualquer tipo de atribuição de benefícios, i.e., a consideração dos donativos como custo e sua possível majoração, nos casos de pessoas portuguesas,

¹²⁰ Taborda, Daniel Martins Geraldo, *Os Donativos Empresariais e o Seu Tratamento Fiscal*, Coimbra, Almedina, Maio de 2011, p. 242 e 243.

¹²¹ Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de Dezembro, que altera o Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro.

singulares ou coletivas, realizarem donativos a entidades similares residentes num outro qualquer Estado.

Portanto, após a análise jurisprudencial *supra*, podemos afirmar com certeza a rejeição de atribuição de benefícios fiscais por discriminação geográfica, nos casos em que se constata uma impossibilidade de demonstração de que as entidades estrangeiras cumprem na totalidade os requisitos nacionais impostos, o que constitui uma grave violação, injustificada, do princípio de livre circulação de capitais.

É imprescindível olhar para exemplos como os Países Baixos para caminhar de acordo com os padrões europeus. Como referido anteriormente, não distinguir em função de critérios geográficos, utilizando como suporte os mecanismos de troca de informações disponíveis, dentro da União Europeia a Diretiva “Assistência Mútua” e fora da União as Convenções para Evitar a Dupla Tributação ou os Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal.

4 Conclusão

Embora o contexto em que hoje Portugal se insere, de crise económica e financeira severa, é inevitável que temas como o que nos propusemos desenvolver sejam relegados para um plano secundário, porém, a solidariedade, como valor integrante da nossa história e cultura, não só não deve ser desvalorizada, como mesmo potenciada.

Da análise, facilmente constatamos a complexidade do tema, adensada por fatores como a ainda escassa integração europeia em algumas matérias (v.g., tributação direta).

De facto, o grande “construtor” na tentativa de obter uma uniformização das legislações do espaço europeu tem sido o Tribunal de Justiça, esforço que podemos constatar através dos dois Acórdãos analisados (como *supra* referido, são exemplos únicos a nível jurisprudencial na análise deste tema).

Podemos afirmar ser esta amostra jurisprudencial conclusiva, no sentido de ser perceptível que o Tribunal de Justiça considera uma restrição à livre circulação de capitais qualquer situação em que um Estado-Membro restringe a possibilidade de deduzir os donativos realizados somente àqueles que tenham sido dirigidos a instituições residentes no seu Estado, excluindo desse benefício os donativos que tenham sido feitos a entidades em tudo idênticas àquelas mas residentes noutros Estados-Membros.

Mais do que isso, a jurisprudência não tem aceitado argumentações somente baseadas em razões imperiosas de interesse geral tendo em vista justificar restrições a uma determinada liberdade fundamental.

De resto, para uma justificação proceder, o Tribunal de Justiça tem mostrado ser necessário atender à “*rule of reason*”, ou seja, para além de ter de existir uma razão imperiosa de interesse geral, realça-a necessidade de a medida restritiva da liberdade fundamental não ser discriminatória mas respeitadora do princípio da proporcionalidade (sentido lato) – ser adequada, necessária e proporcional (em sentido estrito).

A jurisprudência é bastante firme nos objetivos que traça, e consiste numa estrutura sólida na defesa da liberdade fundamental de circulação de capitais quanto à realização de donativos dentro do espaço europeu.

É, de resto, impensável, e indesejável, que a filantropia seja cercada por fronteiras fiscais: a filantropia transfronteiriça deve ser uma realidade de um mundo globalizado, uma realidade tida como cada vez mais relevante.

Em última análise, um tratamento discriminatório das entidades de caridade estrangeiras similares às nacionais só poderá ser tido como uma realidade extemporânea e contraditória das filosofias políticas basilares numa sociedade democrática ocidental¹²².

¹²² Koele, Ineke A., *How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?*, European Taxation, IBFD, Setembro de 2010, p. 417.

5 Bibliografia

Burgess, Robin & Stern, Nicholas, *Taxation and Development*, Journal of Economic Literature, Vol. 31, Junho de 1993.

Campos, Manuel Fontaine, *Livre Circulação de Capitais*, in: Pais, Sofia Oliveira (Coord.), *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, Fevereiro de 2012.

Canotilho, J. J. Gomes & Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. 1, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

Colombo, John D., *The Marketing of Philanthropy and the Charitable Contributions Deduction*, Illinois, University of Illinois Law and Economics Research Paper, Setembro de 2000.

Dourado, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, Janeiro de 2010.

Fraga, Tiago, *Controlos fiscais e Liberdades Fundamentais*, in: *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Julho/Setembro de 2010.

Gomes, José Caramelo, *Lições de Direito da União Europeia*, Coimbra, Almedina, Fevereiro de 2009.

Gorjão-Henriques, Miguel, *Direito Comunitário*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, Janeiro de 2003, p. 212.

Terra, Ben e Wattel, *European Tax Law*, 6ª Edição, Holanda, Wolters Kluwer, 2012.

Greene, Pamela & McClelland, Robert, *Taxes and Charitable Giving*, National Tax Journal, Vol. 54, N.º 3, Setembro de 2001.

Heidenbauer, Sabine, et al., *Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations*, Bulletin for International Taxation, IBFD, Novembro de 2013.

Hemels, Sigrid J. C., *References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach*, Novembro de 2009.

Koele, Ineke A., *How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?*, European Taxation, IBFD, Setembro de 2010.

Lang, Michael, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in: European Taxation, Maio de 2012.

Mayer, Lloyd Hitoshi, *The “Independent” Sector: Fee-For-Service Charity and The Limits of Autonomy*, Tennessee, Vanderbilt Law Review, Vol. 65, 2012.

Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, Novembro de 2009.

Nabais, Casalta, *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

Nogueira, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, Julho de 2010.

Nogueira, João Félix Pinto, *Portugal: National Report for the EATLP Meeting – Rotterdam 2012*, Maio de 2012.

Schwartz, R.A., *Corporate Philanthropic Contributions*, The Journal of Finance, Vol. 23, N.º 3, Junho de 1968.

Singer, Peter, *The life you can save: acting now to end world poverty*, Nova Iorque, Random House, 2009.

Taborda, Daniel Martins Geraldo, *Os Donativos Empresariais e o Seu Tratamento Fiscal*, Coimbra, Almedina, Maio de 2011.

Thoemmes, Otmar & Muehlmann, Brigitte W., *Cross-Border Charitable and Other Pro Bono Contributions*, Bulletin for International Taxation, IBFD, Julho de 2012.

Zolt, Eric M., *Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above*, California, Hastings Law Journal, Vol. 63., 2012.

5.1 Outras referências

<http://givingpledge.org/>.

<http://www.forbes.com/sites/susanadams/2014/02/10/the-americans-who-gave-away-the-most-money-in-2013/>.

https://www.ifa.nl/activities/annual_congresses/Pages/Default.aspx.

6 Jurisprudência

6.1 Nacional

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 6350/02, de 24 de Junho de 2003.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 00184/03, de 12 de Outubro de 2004.

6.2 Europeia

Acórdão *Flaminio c. ENEL*, Processo 6/64, de 15 de Julho de 1964.

Acórdão *Schwarze*, Processo 16/65, de 1 de Dezembro de 1965.

Acórdão *Dassonville*, Processo C-8/74, de 11 de Julho de 1974.

Acórdão *Cassis de Dijon*, Processo C-120/78, de 20 de Fevereiro de 1979.

Acórdão *Denkavit*, Processo 61/79, de 27 de Março de 1980.

Acórdão *Avoir Fiscal*, Proc. C-270/83, 28 de Janeiro de 1986.

Acórdão *Bachmann*, Processo C-204/90, de 28 de Janeiro de 1992.

Acórdão *Comissão contra Bélgica*, Processo C-300/90, de 28 de Janeiro de 1992.

Acórdão *Kraus*, Processo C-19/92, de 31 de Março de 1993.

Acórdão *Schumacker*, Processo C-279/93, de 14 de Fevereiro de 1995.

Acórdão *Martínez*, Processo C-321/93, de 5 de Outubro de 1995.

Acórdão *Svensson e Gustavsson*, Processo C-484/93, de 14 de Novembro de 1995.

Acórdão *Gebhard*, Processo C-55/94, de 30 de Novembro de 1995.

Acórdão *Wielockx*, Processo C-80/94, de 11 de Agosto de 1995.

Acórdão *Futura Participations & Singer*, Processo C-250/95, de 15 de Maio de 1997.

Acórdão *ICI*, Processo C-264/96, de 16 de Julho de 1998.

Acórdão *Trummer & Mayer*, Processo C-222/97, de 16 de Março de 1999.

Acórdão *Sandoz*, Processo C-439/97, de 14 de Outubro de 1999.

Acórdão *Verkooijen*, Processo C-35/98, de 6 de Junho de 2000.

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

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

Acórdão *Barbier*, Processo C-364/01, de 11 de Dezembro de 2003.

Acórdão *Skandia e Ramstedt*, Processo C-422/01, de 26 de Junho de 2003.

Acórdão *Lenz*, Processo C-315/02, de 15 de Julho de 2004.

Acórdão *Manninen*, Processo C-319/02, de 7 de Setembro de 2004.

Acórdão *Comissão contra França*, Processo C-334/02, de 4 de Março de 2004.

Acórdão *Schempp*, Processo C-403/03, de 12 de Julho de 2005.

Acórdão *van Hilten-van der Heijden*, Processo C-513/03, de 23 de Fevereiro de 2006.

Acórdão *Laboratoires Fournier*, Processo C-39/04, de 10 de Março de 2005.

Acórdão *Centro di Musicologia*, Processo C-386/04, de 14 de Setembro de 2006.

Acórdão *FII Group Litigation*, Processo C-446/04, 12 de Dezembro de 2006.

Acórdão *A.*, Processo C-101/05, de 18 de Dezembro de 2007.

Acórdão *Twoh International*, Processo C-184/05, de 27 de Setembro de 2007.

Acórdão *CFC*, Processo C-201/05, de 23 de Abril de 2008.

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

Acórdão *Talotta*, Processo C-383/05, de 22 de Março de 2007.

Acórdão *ELISA*, Processo C-451/05, de 11 de Outubro de 2007.

Acórdão *Geurts*, Processo C-464/05, de 25 de Outubro de 2007.

Acórdão *Orange European Smallcap Fund NV*, Processo C-194/06, de 20 de Maio de 2008.

Acórdão *Jäger*, Processo C-256/06, de 17 de Janeiro de 2008.

Acórdão *Heinrich Bauer Verlag*, Processo C-360/06, de 2 de Outubro de 2008.

Acórdão *Eckelkamp*, Processo C-11/07, de 11 de Setembro de 2008.

Acórdão *Liga Portuguesa de Futebol Profissional*, Processo C-42/07, de 8 de Setembro de 2009.

Acórdão *Arens-Sikken*, Processo C-43/07, de 11 de Setembro de 2008.

Acórdão *Krankenheim*, Processo C-157/07, de 23 de Outubro de 2008.

Acórdão *Persche*, Processo C-318/07, de 27 de Janeiro de 2009.

Acórdão *Société Papillon*, Processo C-418/07, de 27 de Novembro de 2008.

Acórdão *Haribo Lakritzen*, Processos C-436/08 e C-437/08, de 10 de Fevereiro de 2011.

Acórdão *Comissão Europeia contra República da Áustria*, Processo C-10/10, de 16 de Junho de 2011.