



CATÓLICA
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO

O Acórdão *Cadbury Schweppes*
Liberdade de Estabelecimento vs. Implicações Fiscais
Double Standards

Inês Maria Vieira Águas

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Dezembro de 2016



CATÓLICA
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO

O Acórdão *Cadbury Schweppes*
Liberdade de Estabelecimento vs. Implicações Fiscais
Double Standards

Dissertação de Mestrado, na área de
Direito Fiscal, elaborada por Inês
Maria Vieira Águas, sob a
orientação do Exmo. Professor
Doutor António Frada de Sousa.

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Dezembro de 2016

Agradecimentos

A todos aqueles que me apoiaram e incentivaram ao longo de todo este percurso e que me acompanharam na conclusão de mais uma etapa académica.

Ao meu *orientador*, Professor Doutor António Frada de Sousa, um particular agradecimento por toda a partilha de conhecimentos, apoio, orientação e disponibilidade incondicionais, que foram determinantes para a concretização desta Dissertação.

À minha *família*, em especial aos meus Pais, por sempre acreditarem em mim e pela força que sempre me transmitiram.

Às minhas *amigas*, Joana, Mafalda, Mónica e Leonor pelas palavras de encorajamento e incentivo nas horas mais difíceis, bem assim por todas as orientações e conselhos partilhados.

Resumo/Abstract

O tema sobre o qual nos iremos debruçar denomina-se: “O Acórdão *Cadbury Schweppes*: Liberdade de Estabelecimento vs. Implicações Fiscais. *Double Standards*.”

Desde logo, e em primeira linha cumpre fazer uma breve enunciação do acórdão em análise, ou seja, do que trata mas acima de tudo, o que é que se retira do mesmo.

Feita esta enunciação iremos passar para a explicação da temática central, dos *double standards* que existem no tocante ao tratamento concedido pelo TJUE à liberdade de estabelecimento quando se depara com os particulares a terem uma certa conduta por forma a contornarem as normas de direito societário de um certo Estado-Membro, sendo deste prisma que iremos abordar os acórdãos *Centros* e *Inspire Art* nos quais se admite a invocação da liberdade de estabelecimento sem ser necessário existir um exercício de uma atividade económica genuína. Mas, ao invés, quando se trata de um contorno a uma legislação fiscalmente menos favorável de um certo Estado-Membro para que se possa invocar a liberdade de estabelecimento já tem a atividade de ser economicamente genuína.

Posto isto, e tendo passado dez anos desde o acórdão *Cadbury Schweppes* (2006) coloca-se a questão de saber por que marés navegou a jurisprudência do TJUE. Será que seguiu as pisadas do acórdão *Cadbury Schweppes* ou, ao invés, afastou-se delas e seguiu a linha inversa do acórdão *Centros* e acórdão *Inspire Art*?

Isto é, será que continua, até os dias de hoje, a ter um carácter determinante ou será que foi também esta jurisprudência alvo de sérias críticas?

Ou seja, o que se pretende ao longo destes trabalhos é explorar em que termos a jurisprudência do Tribunal subsequente ao acórdão *Cadbury Schweppes* permite entender para que lado pende o conceito de abuso ou de prática abusiva.

Palavras-chave: Acórdão *Cadbury Schweppes*; Liberdade de Estabelecimento; Abuso; TFUE

The subject that we are going to focus on is "The Cadbury Schweppes Case: Freedom of Establishment vs. Tax Implications. Double Standards. "

First of all, it is necessary to make a brief statement of the case under consideration, that is to say, what it treats, but above all, what is withdrawn from it.

Having done this, we will go on to explain the central theme, the double standards that exist with regard to the treatment granted by the ECJ to freedom of establishment when

faced with individuals having a certain conduct in order to circumvent the rules of corporate law of a In a certain Member State, and in this context we will be dealing with the judgments in Centros and Inspire Art which allow for the invocation of freedom of establishment without the need for a genuine economic activity. On the other hand, when it is a contour of a less favorable tax legislation of a certain Member State for invoking freedom of establishment, it already has the business of being economically genuine.

Having said that, and ten years have passed since the judgment in Cadbury (2006), the question arises as to why the tides have navigated the case-law of the CJEU? Has it followed the Cadbury judgment or, on the contrary, departed from them and followed the inverse line in Centros and Inspire Art?

That is, does it continue to have a determining character, or has this case-law also been the subject of serious criticism?

In other words, what is sought in the course of this work is to explore in what terms the Court's case-law subsequent to the judgment in Cadbury shows the extent to which the concept of abuse or abusive practice hangs.

Keywords: Cadbury Schweppes Case; Freedom of Establishment; Abuse; TFEU.

Índice

Advertências	1
Lista de Siglas e Abreviaturas	2
Introdução	3
1. Acórdão <i>Cadbury Schweppes</i>	5
2. A Temática dos <i>Double Standards</i>	9
2.1. Liberdade de estabelecimento	16
2.2. Estabelecimento Estável	17
2.3. Relevância dos Motivos – elemento subjetivo	18
2.4. Proporcionalidade	19
3. Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro	20
4. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott	23
5. Volvidos 10 anos: análise jurisprudencial	25
6. Objetivos em confronto	39
Conclusão	43
Bibliografia	45
Jurisprudência	45
Conclusões dos Advogados-Gerais	47

Advertências

Ao longo do texto, e nas notas de rodapé, as obras são citadas de modo abreviado, sendo adotado o estilo APA (American Psychological Association). As referências completas encontram-se no índice bibliográfico.

O presente trabalho encontra-se redigido ao abrigo do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, assinado em Lisboa a 16 de dezembro de 1990, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de agosto.

Lista de Abreviaturas e Acrónimos

Acórdão – Ac.

CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

DUE - Direito da União Europeia

EM – Estado-Membro

EMs – Estados-Membros

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

t. l. n. – tradução livre nossa

Introdução

O acórdão “*Cadbury-Schwepes* constitui um marco na fiscalidade direta dado ser o acórdão em que, e pela primeira vez, se invoca e aplica o operador ‘abuso’”,¹ tendo o Tribunal começado “por reconhecer, explicitamente, a aplicabilidade do ‘abuso do direito’ na fiscalidade direta.”²

Ou seja, o que se pretende é que se vá buscar um benefício fiscal através de uma operação correta e legítima ao invés de recorrer a meios artificiais para obter os mesmos.

A legislação portuguesa³, contém uma cláusula anti-abuso que se traduz na restrição da atuação das empresas quando estas pretendem usufruir da liberdade de estabelecimento⁴ apenas com o único propósito de obter vantagens fiscais. “Uma cláusula geral anti-abuso incluída normalmente nas leis gerais tributárias, legitima o controlo do abuso quer pelo fisco quer pelos tribunais e a aplicação progressiva da cláusula permite o desenvolvimento de uma jurisprudência constante que diminui progressivamente a sua indeterminação.”⁵

Embora os Estados-Membros não queiram harmonizar as taxas e seja promovida a competição entre os mesmos, tal não implica o recurso a atividades meramente artificiais (a título exemplificativo, a *letter box*).

No acórdão a tratar, caso se trate de um estabelecimento genuíno, torna-se irrelevante o fator subjetivo por detrás da escolha do local do estabelecimento. Mas ao invés, caso não exista estabelecimento genuíno então nesse caso sim, o Estado já possui a liberdade de aplicar as restrições necessárias e que achar convenientes para prevenir tal evitação e abuso fiscal.

Posto isto, paralelamente também nos iremos debruçar sobre o rumo que a jurisprudência tomou após o acórdão *Cadbury Schwepes*, isto é, por que marés navegou. Se se manteve a mesma linha de pensamento ou se, ao invés se optou por seguir os caminhos traçados pelo acórdão *Centros*⁶ e *Inspire Art*⁷?

¹ NOGUEIRA (2009:269)

² NOGUEIRA (2009:269)

³ Veja-se o artigo 66º, do CIRC

⁴ “O artigo 49.º do TFUE diz respeito aos trabalhadores independentes e às empresas.” BARNARD (2013:304) t.l.n.

⁵ DOURADO (2010:161). Veja-se ainda: “A cláusula geral anti-abuso é um instrumento formal que utiliza o princípio do abuso como instrumento interpretativo, e deste modo define o alcance e fronteiras das disposições fiscais ou com repercussões em matéria fiscal.”

⁶ Processo C-212/97

⁷ Processo C-167/01

Passados dez anos, que legado deixou o acórdão *Cadbury Schweppes*, que tão determinante foi em 2006, bem como se foi alvo de críticas ou não.

1. Acórdão *Cadbury Schweppes*

O acórdão em destaque trata de uma multinacional inglesa, a *Cadbury Schweppes*, que decidiu fazer a operação seguinte. Estando a sociedade-mãe sediada em Inglaterra, decidiu criar uma filial a 100% em Dublin, na Irlanda e transferiu para esta última toda a função financeira do grupo.

Quando o grupo necessita de financiamentos bancários quem vai pedir estes mesmos financiamentos bancários é a empresa irlandesa, aglutinando uma série de países, como Portugal, Espanha, entre outros, na medida em que é todo o grupo, conseguindo com isto obter taxas bastante mais competitivas do que de outro modo conseguiria. Da mesma forma, se as filiais portuguesas, espanholas, entre outras, tiverem excedentes de tesouraria vão, por seu turno, emprestar dinheiro à empresa irlandesa e esta paga com juros para aplicar noutros países. No fundo, todos os excedentes gerados em tesouraria ficavam concentrados na Irlanda, devido à taxa de imposto ser bastante reduzida.

Estamos a falar de uma operação altamente lucrativa, porque está em causa um banco e este banco recebe depósitos, empresta dinheiro, contrai empréstimos a outras entidades, empresta garantias, entre outras atividades. Mas é um banco que funciona apenas para o grupo, sendo este altamente lucrativo, na Irlanda.

O Reino Unido tem uma regra bastante similar à portuguesa, dizendo, que: caso detenha mais de 25% da participação e se encontre num país de baixa tributação, desconsidera-se a personalidade jurídica da empresa na Irlanda e imputa-se o lucro no Reino Unido, ou seja, para o Reino Unido é como se não existisse em termos fiscais.

Claro está que a empresa não concordou com tal imposição e levou o caso para o Tribunal Inglês e do Tribunal Inglês seguiu para o Tribunal das Comunidades. No fundo, é saber se esta regra que o Reino Unido impõe é ou não compatível com a legislação europeia. Pois, o que a legislação europeia diz é que a liberdade de estabelecimento permite que sociedades do Reino Unido se estabeleçam noutros Estados-Membros, seja na Irlanda, seja em Portugal, seja noutro Estado.

Contudo, invocava o Reino Unido o facto de a sociedade apenas se estabelecer na Irlanda por razões puramente fiscais, ou seja, para beneficiar de uma tributação mais vantajosa, não havendo qualquer outra razão que não esta para se estabelecer na Irlanda e, portanto, não pode a liberdade de estabelecimento da União Europeia aceitar, pactuar

com situações em que as empresas vão em busca de tributações mais favoráveis para os seus lucros.

Neste seguimento, no acórdão em análise, veio o Tribunal dizer três coisas, a reter.

Em primeiro lugar, que se os Estados não quiseram harmonizar as taxas é porque implicitamente estão a aceitar que haja competição entre eles. Esta é a consequência de não haver harmonização das taxas, estão a aceitar este tipo de comportamento. Logo, é legítimo haver dentro da União Europeia taxas de imposto diferentes, sendo algo razoável e até diríamos, expectável. Mas é evidente que tem como consequência que haja esta competição, pois caso tivessem optado pela harmonização esta hipótese já nem se colocava.

Em segundo lugar, é facto assente que a filial foi estabelecida em Dublin com o objetivo único de permitir que os lucros relacionados com as atividades de financiamento interno do grupo *Cadbury* pudessem usufruir do regime fiscal. É verdade que os nacionais de um Estado-Membro não podem, com base nas facilidades criadas pelo Tratado⁸, tentar subtrair-se de forma abusiva à aplicação da sua legislação nacional. Isto é, os mesmos não podem tirar partido, abusiva ou fraudulentamente, das normas comunitárias. No que toca à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça já decidiu que a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o único propósito de beneficiar de uma legislação fiscalmente mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade. Ou seja, não constitui, só por si, um abuso.

Em terceiro lugar, entre a liberdade de estabelecimento e razões exclusivamente fiscais, prevalece a liberdade de estabelecimento, ou seja, este princípio comunitário fundamental prevalece sobre razões fiscais. Sendo certo que estas existem em virtude da falta de harmonização das taxas por parte dos Estados-Membros.

Portanto, é planeamento fiscal intracomunitário legítimo a deslocação de empresas com o único propósito de pagar menos imposto. Logo, o disposto no artigo 66º, do CIRC não pode prevalecer. Exceto, se a atividade na Irlanda for meramente artificial, se for a denominada caixa de correio, uma atividade não efetiva, uma atividade sem os meios operacionais para exercer.

Mas, ao invés, se a empresa irlandesa tiver uma estrutura pessoal, capital adequado ao seu trabalho se, de facto, não for uma empresa de fachada e tiver pessoas, computadores, uma estrutura apropriada, estes fatores têm de ser respeitados.

Portanto, a liberdade de estabelecimento só pode ser afastada se se tratar de uma empresa de fachada, uma *letter box*, se se tratarem de expedientes meramente artificiais, uma sociedade ecrã.

Posto isto, o Reino Unido ganharia o caso se argumentasse que a empresa transferiu para a Irlanda a função financeira do grupo com o intuito único de pagar menos impostos e o mais importante é que provassem que na Irlanda o grupo não tem absolutamente nada, que apenas se trata de uma *letter box*. Caso conseguissem fazer prova disso, o Tribunal das Comunidades não iria tolerar tal comportamento, na medida em que não é este o normal funcionamento da liberdade de estabelecimento mas sim, um abuso da mesma.

De forma a apurar se estamos perante uma estrutura adequada tem de se optar por uma análise casuística e não generalista.

Portanto, “neste processo estava em causa a apreciação de compatibilidade de uma regulamentação *fiscal* do Reino Unido com o direito de estabelecimento conferido pelo Tratado. Em síntese, diremos que o regime fiscal do Reino Unido relativo à tributação de ‘sociedades estrangeiras controladas’, isentava de tributação, no próprio Reino Unido, os lucros de filiais de sociedades residentes no Reino Unido, independentemente de essas mesmas filiais estarem aí estabelecidas, ou de estarem estabelecidas noutros Estados-Membros.”⁹

É neste acórdão “que o Tribunal parece desenvolver uma conceção mais ampla de proibição de práticas abusivas no que concerne à utilização das liberdades de circulação exclusivamente para obtenção de vantagens fiscais”¹⁰. Sendo neste seguimento que “o Tribunal começa por afirmar o princípio geral (...) de que os nacionais de um Estado-Membro não podem tirar partido, abusiva ou fraudulentamente, das normas comunitárias. A questão de fundo subjacente a este processo era a de determinar em que medida os nacionais de um Estado-Membro podem beneficiar das normas comunitárias garantindo a liberdade de circulação, com a finalidade de reduzir a tributação fiscal a que estão sujeitos no seu Estado de origem”¹¹. Surge agora a seguinte questão: “numa situação deste tipo estamos perante um legítimo e normal benefício decorrente do exercício de

⁹ SOUSA (2012:647)

¹⁰ SOUSA (2012:647)

¹¹ SOUSA (2012:647)

uma liberdade de circulação ou perante uma prática abusiva? Trata-se de uma questão que, na verdade, ocupa um lugar importante na obtenção de um equilíbrio entre a necessária garantia do exercício da liberdade de circulação e a proteção da soberania fiscal dos Estados-Membros.”¹²

Nas palavras de MADURO e SOUSA, parece que o acórdão *Cadbury Schweppes* procura assegurar a neutralidade através do desenvolvimento de um conceito de práticas abusivas aplicável em matéria de fiscalidade direta.¹³

“Como o Tribunal de Justiça sublinhou no acórdão *Cadbury Schweppes*, em ambas as situações, o artigo 49º, TFUE pressupõe (1) o estabelecimento efetivo da empresa ou sucursal no Estado de acolhimento (isto é, presença permanente) e (2) a realização de uma atividade económica real. Estas duas condições devem ser preenchidas para que o artigo 49.º do TFUE seja aplicável.”¹⁴

¹² MADURO e SOUSA (2008:145)

¹³ MADURO e SOUSA (2008:146)

¹⁴ BARNARD (2013:306) t.l.n.

2. Temática dos *Double Standards*

Antes de mais cumpre deixar a nota de que no contexto destas matérias foi utilizada por Paul Farmer e Vanessa Edwards ao debruçarem-se sobre o estudo sobre os Acórdãos *Cadbury Schweppes*, *Inspire Art* e *Centros*.

“A introdução do ‘abuso’ no seio da fiscalidade direta (...) é normalmente atribuída a *Cadbury-Schweppes*”.¹⁵

O Tribunal foi confrontado com casos em que vários membros do Estado usaram a sua sociedade incorporada noutro Estado-Membro como um veículo para fazer negócios com o primeiro Estado-Membro, de forma a evitar certas disposições legislativas.

No seguimento de toda a exposição feita sobre o acórdão *Cadbury Schweppes*, cumpre dar conta da visão contrária que surgiu paralelamente a esta.

É neste contexto que surgem os acórdãos *Centros*¹⁶ mas também *Inspire Art*¹⁷. Isto porque, nos acórdãos *Centros*¹⁸ e *Inspire Art* foi adotada uma conceção bastante mais

¹⁵ NOGUEIRA (2009:266)

¹⁶No acórdão *Centros* o Tribunal afirmou “expressamente que o exercício do direito de estabelecimento com o objetivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não era, por si só, suficiente para determinar a existência de uma utilização abusiva desse direito. No entanto, nesse mesmo acórdão o Tribunal também salvaguardou que a existência de eventuais práticas abusivas ou fraudulentas poderia excluir a invocação desse direito. Daqui resulta que as normas comunitárias, e em particular as liberdades de circulação, não podem ser utilizadas pelos particulares para toda e qualquer finalidade. É necessário determinar se se trata ou não de uma finalidade protegida pelas liberdades de circulação. Como refere o Tribunal no Acórdão *Cadbury Schweppes*, há que apreciar o comportamento do contribuinte à luz do objetivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento”. (MADURO e SOUSA, 2008:146-147)

¹⁷ “No acórdão *Inspire Art*, o Tribunal de Justiça reiterou a sua decisão do acórdão *Centros*, no que diz respeito às regras neerlandesas relativas aos requisitos mínimos de capital e à responsabilidade dos administradores, que se aplicam a empresas deliberadamente estabelecidas noutro Estado-Membro para evitar as regras neerlandesas, através de uma sucursal. O Tribunal afirmou que a regulamentação neerlandesa tinha o efeito de impedir injustificadamente o exercício, pelas empresas, da liberdade de estabelecimento. Acrescentou que a razão pela qual uma empresa foi constituída no Reino Unido e o facto de ter exercido a sua atividade exclusivamente nos Países Baixos não privou a sociedade do direito de invocar a liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado, salvo se o abuso for estabelecida casuisticamente.” BARNARD (2013:339) t.l.n.

¹⁸ “*Centros Ltd* era uma empresa privada constituída no Reino Unido por dois cidadãos dinamarqueses, o casal Bryde, sendo estes os acionistas exclusivos. Com vista à negociação na Dinamarca, solicitaram a criação de uma filial da empresa registada na Dinamarca. No momento da solicitação de registo, a *Centros* nunca havia negociado no Reino Unido e, por essa razão, viram na Dinamarca o seu registo de filial recusado, na medida em que consideraram que a empresa estava efetivamente a tentar registar o seu principal estabelecimento comercial na Dinamarca e não apenas uma sucursal, e que o casal Bryde procurava escapar da legislação dinamarquesa em matéria de requisitos mínimos de capital. O Tribunal afirmou que as autoridades dinamarquesas poderiam ter adotado medidas menos restritivas. No entanto, o Tribunal reconheceu a validade da segunda justificação apresentada pelo Governo dinamarquês sobre o abuso, tendo acrescentado que a luta contra a fraude não justificava uma prática de recusa de registo de uma sucursal de uma sociedade com sede em outro Estado-Membro.” BARNARD (2013:337-338) t.l.n.

restritiva do que a apresentada no acórdão *Cadbury Schweppes*, relativamente à possibilidade de os Estados-Membros imporem a sociedades de Direito nacional de outro Estado-Membro a sujeição do Direito das sociedades do Estado onde desenvolveram toda a sua atividade económica, tendo em vista evitar a evasão/fraude fiscal, embora no acórdão *Cadbury Schweppes* parece ter havido algum retrocesso neste sentido. E claro está que, devido a este retrocesso criou-se uma tensão entre os acórdãos, tendo inclusive sido esta apontada no acórdão *Cartesio*.

Quando se tratasse de filiais estrangeiras que estivessem sujeitas a um nível de tributação inferior a três quartos daquele a que estariam sujeitos no Reino Unido, a sociedade mãe, residente no Reino Unido, veria esses lucros das suas filiais estrangeiras serem aqui tributadas, desde que não se verificassem exceções.

“Em concreto, uma sociedade de Direito inglês tinha constituído duas filiais no *Internacional Financial Services Center* de Dublin. Essas filiais estavam sujeitas, aí, ao referido “nível de tributação inferior”¹⁹, levando, de acordo com a legislação britânica, os seus lucros fossem tributados no Reino Unido. As autoridades britânicas exigiram à sociedade mãe, o pagamento do imposto devido, no Reino Unido, pelos lucros realizados pelas referidas filiais irlandesas. A sociedade mãe *Cadbury Schweppes* considerava que havia uma restrição ilegítima do seu direito de estabelecimento, decorrente da referida legislação relativa às sociedades estrangeiras controladas, restrição essa que seria incompatível com o Tratado. No acórdão *Cadbury Schweppes*, o Tribunal começa por afirmar, em consonância com os acórdãos *Centros* e *Inspire Art*, que os “nacionais de um Estado-Membro não podem, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, tentar subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional”²⁰, mas que “a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objetivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade”²¹. “A partir daqui, contudo, diferentemente do que sucedeu nos acórdãos *Centros* e *Inspire Art*, o Tribunal reposiciona-se quanto à compreensão do que constitui uma ‘subtração abusiva à legislação nacional’ e conseqüentemente, quanto às possibilidades de que gozam os Estados-Membros de adotarem medidas nacionais que, genericamente, contrariem a fraude ao seu Direito fiscal, através da constituição, por sociedades suas, de filiais noutros

¹⁹ SOUSA (2012:648)

²⁰ SOUSA (2012: 648)

²¹ SOUSA (2012: 648)

Estados-Membros com níveis de tributação mais baixos. Esse reposicionamento, contudo, não tem lugar no plano da verificação de um eventual abuso do direito de estabelecimento que não podia, como acaba de ver-se, dar-se por verificado, pelo simples facto de uma sociedade pretender furtar-se a um regime fiscal mais desfavorável, em detrimento de outro, mais favorável, proporcionado por outro Estado-Membro. Os desenvolvimentos surgem no plano da justificação das medidas nacionais adotadas por um Estado-Membro para combater a evasão ao Direito fiscal nacional.”²² “Quando estão envolvidos Países terceiros, o Tribunal²³ tem um entendimento ainda mais amplo de abuso, bastando-lhe como justificação, a existência de um risco de evasão e fraude, não sendo necessária a análise do caso concreto, nem a existência de um esquema puramente artificial, e portanto, não sendo necessário o controlo da medida anti-abuso através do princípio da proporcionalidade,”²⁴ mas tal já não ocorre atualmente.

No nosso caso em análise, o Tribunal acabou por considerar que as medidas adotadas pelo Reino Unido se traduziam num obstáculo ao estabelecimento de filiais, por uma sociedade de um Estado-Membro, noutra Estado-Membro, desincentivando, assim, esse estabelecimento.²⁵ O Tribunal justificou tais medidas como “motivos de luta contra práticas abusivas”²⁶, traduzindo-se isto como “expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa”²⁷.

Nas palavras de SOUSA, “as noções de ‘práticas abusivas’ e ‘expedientes puramente artificiais’ surgem, aqui, como duas faces do mesmo princípio europeu que, em substância, pode considerar-se como de proibição de abuso/fraude à lei nacional, que legitima a intervenção dos Estados-Membros contra esses comportamentos fraudulentários. Esse princípio, como já referimos, poderá considerar-se que tinha sido enunciado, genericamente, antes, até no acórdão *Centros*, quando aí se afirmava que cada ‘Estado-Membro tem o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional’. Só que, nesse acórdão e, de modo ainda mais marcante, no acórdão *Inspire Art*, tinha sido esvaziado quase totalmente do seu possível alcance, deixando-se apenas, aos Estados-Membros, a possibilidade de

²² SOUSA (2012:648-649)

²³ Veja-se o acórdão *Marks & Spencer*, Processo C-446/03

²⁴ DOURADO (2010:128)

²⁵ SOUSA (2012:649)

²⁶ *Cadbury Schweppes*, n.º 55

²⁷ *Cadbury Schweppes*, n.º 51 e n.º 55

adotarem medidas nacionais destinadas a combater esse abuso/fraude ‘caso a caso’ quando ele se verificasse. No acórdão *Cadbury Schweppes*, diversamente, desenvolve-se e densifica-se um teste de abuso/fraude à lei diferente daquele que tinha sido enunciado, com alcance tão reduzido, nos acórdãos *Centros e Inspire Art*. Permite-se, com efeito, aos Estados-Membros adotarem, com alcance geral e não apenas caso a caso, medidas destinadas a lutar contra esses ‘expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido’²⁸.

Cumprir explicar que o nascimento deste princípio europeu de proibição de práticas abusivas plasmado no acórdão *Cadbury Schweppes* não foi abrupto, tendo passado pelo acórdão *Halifax*²⁹ no âmbito das restituições à exportação até que culminou na fiscalidade direta em relação com a liberdade de estabelecimento das sociedades.³⁰

“O princípio de abuso tem sido concretizado no Direito Comunitário por um teste que opera como critério objetivo: o de saber se o exercício da liberdade fundamental tem por base ‘esquemas totalmente artificiais’. O teste dos ‘esquemas totalmente artificiais’ aplica-se a todos os casos, quer estejam em causa as disposições do Tratado sobre liberdades fundamentais, quer estejam em causa disposições de Diretivas, incluindo disposições anti-abuso das diretivas.”³¹

“No acórdão *Cadbury Schweppes*, pensamos que o teste empregue para apurar a existência de uma prática abusiva, poderá ser encarada como desempenhando uma função equivalente à da doutrina da fraude à lei. Isto, apesar de, importa reconhecê-lo, o Tribunal ter aí ‘fundido’ as noções de abuso de direito de estabelecimento e fraude à lei nacional, num mesmo princípio europeu de proibição de práticas abusivas. O princípio de proibição de práticas abusivas enunciado pelo Tribunal, abrange, com efeito, situações em que há um comportamento de um particular (no caso *Cadbury Schweppes* tratava-se de uma sociedade de um Estado-Membro) que, constituindo, aparentemente, um exercício do direito de estabelecimento, permitia a esse particular evitar a sujeição a uma certa regulamentação fiscal nacional, colocando-se sobre a alçada de outra regulamentação fiscal, de outro Estado-Membro, que lhe era mais favorável. Tal foi formulado pelo Tribunal de Justiça, este princípio europeu com base em dois elementos.

²⁸ SOUSA (2012:650)

²⁹ Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, C-255/02

³⁰ SOUSA (2012:650)

³¹ DOURADO (2010:163)

Primeiramente, importa verificar se as operações conduzidas pelo particular (...) contrariam o objetivo prosseguido por essas disposições. Em segundo lugar, terá de resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa foram realizadas, com a única intenção de beneficiar das vantagens fiscais conferidas pelo Direito de outro Estado-Membro, furtando-se a normais mais desfavoráveis de outros Estado a que estaria sujeito se não tivesse realizado essas operações.”³²

É devido às razões *supra* enunciadas que expediente puramente artificial, desprovido de realidade económica é o ponto fulcral para apurar se, de facto, estamos perante uma prática abusiva ou fraudatária por parte das sociedades quando se estabelecem num Estado-Membro no qual vão ser beneficiados fiscalmente. O Tribunal considerou que a liberdade de estabelecimento exige “uma implantação real da sociedade em causa no Estado-Membro de acolhimento e o exercício de uma atividade económica efetiva neste”.³³ Só com a confirmação da presença dessa atividade económica genuína e efetiva, no Estado de estabelecimento, que uma sociedade poderá, de facto, invocar o direito de estabelecimento em prol de beneficiar da legislação fiscalmente mais vantajosa proporcionada por esse Estado. Inclusive, o Tribunal acrescentou que essa mesma confirmação “deve assentar em elementos objetivos e comprováveis por terceiros, relativos, especialmente, ao grau de existência física da sociedade estrangeira controlada, em termos de instalações, de pessoal e de equipamentos, pois caso não se comprove esta existência física estamos, portanto, perante uma filial ‘de fachada’”.³⁴ Isto é, “quando a operação realizada pelo particular, tendo em vista pôr-se a coberto das normas fiscais de um Estado-Membro que lhe conferem a vantagem pretendida, tem ‘alguma explicação para além da mera obtenção’ dessa vantagem, ficará excluída a existência de uma prática abusiva. Não haverá, assim, um expediente puramente artificial – mesmo que tenha em vista permitir ao particular furtar-se a uma regulamentação mais onerosa a que de outro modo estaria sujeito – quando uma operação de estabelecimento desse particular num Estado-Membro com regime normativo que julgue ser-lhe mais favorável, corresponder a uma implantação real e que tenha por objetivo a realização de atividades económicas efetivas nesse Estado.”³⁵

³² SOUSA (2012:650-651)

³³ *Cadbury Schweppes*, nº 53

³⁴ *Cadbury Schweppes*, nº 67-68.

³⁵ SOUSA (2012:651-653)

“Se o Tribunal aplica, com efeito, ‘dois pesos e duas medidas diferentes’, quando considera que a arbitragem regulamentar no domínio fiscal só será admitida se houver um exercício da atividade económica genuína no Estado onde se constitui uma sociedade, ao passo que a arbitragem regulamentar no domínio societário poderá ter lugar, mesmo que seja através da constituição de uma sociedade caixa de correio no Estado que proporcione o melhor Direito, na ótica dos seus sócios fundadores, o emprego desses testes diferenciados para aferir da existência de uma prática abusiva, pode justificar-se pelo facto de os efeitos/consequências dessa arbitragem serem diferentes”.³⁶

Há diferenças entre o “jogo” de concorrência regulamentar no domínio societário e no domínio fiscal na União Europeia.

Neste seguimento, podemos afirmar que a simples circunstância de uma sociedade residente criar um estabelecimento secundário, tal como uma filial, noutro Estado-Membro não pode gerar a presunção automática e geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelas disposições do Tratado.

Em contrapartida, uma medida nacional que venha restringir a liberdade de estabelecimento pode ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas quando vise especificamente os expedientes meramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo objetivo único é escapar às garras da legislação do Estado-Membro em causa e em particular eludir o imposto geralmente devido sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional.

O disposto nos artigos 43º e 48º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõem à incorporação na matéria coletável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro dos lucros realizados por uma sociedade estrangeira controlada noutro Estado-Membro, quando esses lucros são aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado. Mas a menos que tal incorporação respeite apenas a expedientes meramente artificiais com objetivo de contornar o imposto nacional normalmente devido.

A aplicação desta medida de tributação deve ser afastada quando se verificar com base em elementos objetivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce razões económicas efetivas.

³⁶ SOUSA (2012:659)

Posto isto, ancoramos na questão central no que toca aos objetivos em confronto: “de uma vertente fiscal estamos perante a redução da evasão e manutenção da receita, assim como a igualdade (e neutralidade) tributária. Por outro lado, de uma vertente da legislação comunitária temos a liberdade de estabelecimento, a livre prestação de serviços assim como a livre circulação de capitais.”³⁷

No acórdão em análise toda a problemática gira em torno do facto de uma sociedade-mãe ter criado uma filial na Irlanda e com isso ter beneficiado de um regime fiscalmente mais favorável. Coloca-se agora a questão de saber se tal opção se enquadra numa situação de abuso das liberdades.

O que está em causa é saber se a escolha de um local para estabelecer uma filial, tendo por base o objetivo explícito de beneficiar de um regime fiscalmente mais favorável se constitui, só por si, um abuso às liberdades.

Tomando uma decisão no âmbito da liberdade de estabelecimento vai-se refletir num tratamento nacional assim como na proibição de obstáculos à saída.

Mas esta diferenciação de tratamento vai criar uma desvantagem fiscal para a sociedade residente, na medida em que irá ser considerado um obstáculo ao exercício da liberdade de estabelecimento.

Daí que, a decisão proferida pelo Tribunal no acórdão *Cadbury Schweppes* teve por base uma justificação no tocante a razões imperiosas de interesse geral mas também tendo em conta a proporcionalidade.

Ou seja, esta decisão apenas tem que ver com a redução da evasão fiscal e a manutenção das receitas públicas.

Cumpra também ter em conta que o Tribunal não autorizou que houvesse uma sobretributação da sociedade-mãe apenas com base na razão de a filial ser beneficiada com uma tributação inferior. Isto porque, a criação de um estabelecimento secundário não pode, só por si, gerar a presunção por parte do Estado-Membro de fraude fiscal. Esta medida apenas é justificada quando se vise especificamente os expedientes meramente artificiais, cuja finalidade é unicamente fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa.

Mas claro, gera-se a dúvida de saber como é que se avalia esta situação. Se através da implementação real da sociedade e o exercício de uma atividade económica efetiva.

³⁷ SANCHES (2003:2)

Portanto, rematou o Tribunal dizendo que, cabe ao órgão nacional avaliar se o teste da intenção permite ou não aplicar o regime exclusivamente aos casos em que seja premente o abuso. Caso em que a resposta seja afirmativa, então a lei é compatível. Ao invés, caso não permita então a lei não é compatível.

2.1. Liberdade de Estabelecimento

“As características essenciais do estabelecimento são a ‘base estável e contínua’ em que a atividade económica ou profissional é exercida e o facto de existir uma base profissional estabelecida no Estado-Membro de acolhimento.”³⁸

“O primeiro parágrafo [do artigo 49º do TFUE] exige a supressão das restrições à liberdade de estabelecimento primária e secundária, enquanto que o segundo parágrafo prevê o direito de exercer uma atividade independente em pé de igualdade com os nacionais do Estado-Membro de estabelecimento. Parece proibir a discriminação e implicar que os seus requisitos sejam satisfeitos se a pessoa que exerce o direito de estabelecimento for tratada da mesma forma que um nacional.”³⁹

“Vimos que muitas normas e disposições nacionais diferentes podem constituir obstáculos inadmissíveis à liberdade de estabelecimento nos termos do Tratado.”⁴⁰

“O artigo 49º pode ser invocado por um nacional do Estado-Membro de estabelecimento, desde que exista um elemento comunitário. Este elemento consiste frequentemente no facto de o indivíduo ter obtido uma qualificação ou formação profissional noutro Estado-Membro, desde que a situação não implique uma tentativa de ‘abuso’ do direito comunitário. Apesar da importância da igualdade de tratamento e da não discriminação no domínio do estabelecimento, o TJUE adota, em termos gerais, a mesma abordagem em matéria de liberdade de estabelecimento que noutros domínios da livre circulação. Por outras palavras, qualquer obstáculo ao direito de estabelecimento num Estado-Membro, independentemente de ter ou não um impacto diferenciado sobre os nacionais e os não nacionais, é abrangido pelo artigo 49º, a menos que possa ser justificado. A lei que regula o estabelecimento de sociedades é mais complexa do que a

³⁸ CRAIG e BÚRCA (2008:793) t.l.n.

³⁹ CRAIG e BÚRCA (2008:797) t.l.n.

⁴⁰ CRAIG e BÚRCA (2008:805) t.l.n.

que regula as pessoas singulares, principalmente devido às diferenças entre as leis nacionais das empresas. Em vez de aguardar a harmonização legislativa a nível da UE, o TJUE exige que os Estados de acolhimento permitam que as empresas legitimamente constituídas noutro Estado, mesmo num regime de direito empresarial muito diverso, exerçam direitos de estabelecimento secundário num Estado de acolhimento sem impor restrições regulamentares indevidas. As restrições fiscais a empresas estabelecidas em mais de um Estado-Membro, que pretendem combinar as vantagens e minimizar as desvantagens de diferentes regimes fiscais nos diferentes Estados em que estão estabelecidas, foram regularmente e sucessivamente contestadas nos últimos anos.”⁴¹

Posto isto, “o planeamento fiscal não só foi considerado legal no direito fiscal internacional, mas também compatível com as liberdades fundamentais do direito da UE e, mesmo que visasse reduzir a carga fiscal, cumpre tanto o objetivo da legislação (objetivo principal do teste), e o teste de finalidade comercial complementar (ao abrigo da legislação fiscal internacional) ou o verdadeiro teste de atividade económica (ao abrigo da legislação da UE).”⁴² Portanto, “um contribuinte da UE tem o direito de exercer uma liberdade ou de realizar operações a fim de beneficiar de um regime fiscal mais favorável, o que equivale a uma finalidade de reduzir a responsabilidade fiscal.”⁴³

2.2. Estabelecimento Estável

“O artigo 49º TFUE aplica-se tanto ao estabelecimento primário como ao estabelecimento secundário. Com estabelecimento *primário*, um indivíduo deixa o Estado A para estabelecer um estabelecimento permanente no Estado B; Com estabelecimento *secundário*, um indivíduo mantém um estabelecimento no Estado A enquanto estabelece uma segunda base profissional.”⁴⁴ Neste seguimento, “o artigo 49º TFUE inclui o direito de constituir e gerir sociedades (estabelecimento primário) e a supressão das restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais por nacionais de qualquer Estado-Membro no território de outro Estado-Membro (estabelecimento secundário). Mais comum é a situação em que as empresas criam um estabelecimento secundário no Estado de

⁴¹ CRAIG e BÚRCA (2008:812-813) t.l.n.

⁴² CRAIG e BÚRCA (2008:812-813) t.l.n.

⁴³ DOURADO (2015:43-44)

⁴⁴ BARNARD (2013:307, 327 e 331) t.l.n.

acolhimento através da criação de sucursais, agências ou filiais. É neste domínio que o Tribunal tem sido mais ativo na eliminação de obstáculos a tal estabelecimento.”⁴⁵

“Desde o caso *Avoir Fiscal*⁴⁶ que o Tribunal defende claramente que os estabelecimentos estáveis não podem ser discriminados em relação a filiais de sociedades residentes noutro Estado Membro, (...) com base no direito de estabelecimento secundário”.⁴⁷

“Esta não discriminação assume relevo no tocante ‘ao princípio da territorialidade da tributação’ pois este é ‘incompatível com o princípio da liberdade de estabelecimento’. Isto é, desde que as perdas ocorridas no Estado do estabelecimento estável e com este relacionadas possam ser deduzidas nesse Estado.”⁴⁸

“Há dois elementos-chave que nos ajudam a identificar a ação exigida pelos esforços coletivos internacionais: o primeiro elemento é uma referência à ‘mudança artificial de lucros’ que nos leva ao conceito de evasão fiscal, tradicionalmente tratado por regras anti-evasão. O segundo elemento é uma referência à necessidade de uma melhor coordenação internacional dos impostos, o que implica novas regras jurídicas nacionais e internacionais e, portanto, a responsabilidade pelo resultado depende muito claramente dos Estados”⁴⁹

2.3. Relevância dos motivos – elemento subjetivo

Caso estejamos perante um estabelecimento genuíno, o facto de ser derivado de razões fiscais torna-se irrelevante. Isto porque, um contribuinte está no direito de escolher o seu local de estabelecimento tendo por base motivações fiscais.

Inclusive, “pode falar-se, em rigor, numa objetivação do requisito da intenção fraudatória. Essa intenção é analisada em termos puramente objetivos: isto é, centrada numa análise objetiva da conduta adotada e não na determinação de motivações do

⁴⁵ BARNARD (2013:307, 327 e 331) t.l.n.

⁴⁶ Processo C-513/04

⁴⁷ DOURADO (2010:52)

⁴⁸ DOURADO (2010:53)

⁴⁹ DOURADO (2015:44)

indivíduo.”⁵⁰ “O que importa indagar é, em termos objetivos, se as operações em causa têm por finalidade *essencial* a obtenção de uma vantagem fiscal”.⁵¹

Claro está que “do que se trata aqui não é de demonstrar elementos volitivos internos ou verificar a mera intencionalidade. Se assim fosse, a demonstração do abuso tornar-se-ia quase impossível e converter-se-ia em *probation diabólica*.”⁵²

Por outro lado, se não houver estabelecimento genuíno, então um Estado-Membro é livre de aplicar restrições para prevenir evitação e abuso fiscal e aí já não tem interesse se era ou não o interesse principal do contribuinte.

“A intenção das partes para obter, de forma imprópria, uma vantagem através da legislação comunitária reflete meramente o carácter artificial da situação”.⁵³ “O que aqui se tem em vista é determinar se a conduta do sujeito visa a obtenção de uma ‘posição de vantagem’ que não foi prevista para o seu perfil fáctico – e que é conseguida através de artificialismos. E, em contraste *label* do requisito, tal artificialismo deve ser aferido através de elementos objetivos.”⁵⁴

2.4. Proporcionalidade

Outro ponto, “de extrema importância, é o da vinculação do abuso ao controlo de proporcionalidade. O tribunal chega à conclusão que o exame não fica concluído com a apreciação da artificialidade, sendo ainda necessário ‘apreciar se a restrição à liberdade de estabelecimento que decorre da legislação relativa às SEC pode ser justificada por motivos de luta contra expedientes puramente artificiais e, sendo caso disso, se se revela proporcionada à luz desse objetivo.’”⁵⁵

O Tribunal, quando proferiu o acórdão *Cadbury Schweppes* afirmou que o estabelecimento de uma sociedade noutro Estado-Membro não significava, só por si, evitação fiscal, mas claro está, desde que essa sociedade fosse sujeita a qualquer momento a legislação fiscal do seu Estado de acolhimento.

Daí que se aceitou no acórdão *Cadbury Schweppes* que a presunção de abuso fiscal podia ser justificado se essa presunção incorporasse a noção de artificialidade. A

⁵⁰ MADURO e SOUSA (2008:142)

⁵¹ MADURO e SOUSA (2008:143)

⁵² NOGUEIRA (2009:250)

⁵³ EDWARDS e FARMER (2008) t.l.n.

⁵⁴ NOGUEIRA (2009:250)

⁵⁵ NOGUEIRA (2009:272)

presunção de que a sociedade estava a evitar imposto ao incorporar uma subsidiária numa legislação fiscalmente mais favorável e que não tivesse atividade económica genuína aí já era proporcional. “Não se deve presumir que qualquer sociedade incorporada noutra Estado-Membro está a abusar da liberdade de estabelecimento, apenas visa aquelas sociedades que não têm atividade económica genuína”.⁵⁶

3. Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro

Portanto, expostas as disparidades existentes no tocante ao tratamento da liberdade de estabelecimento nestes dois domínios, veio o Advogado-Geral M. Poiares Maduro invocar o acórdão *Cadbury Schweppes* nas conclusões do acórdão *Cartesio*⁵⁷, de forma a explicitar que a jurisprudência *Centros* mas também *Inspire Art* estava em séria necessidade de ser reavaliada à luz do acórdão *Cadbury Schweppes*.

Antes de mais, uma breve explicação sobre o que trata o acórdão *Cartesio*. Desde logo, a *Cartesio* é uma sociedade em comandita simples, constituída de acordo com a lei húngara, tendo dois sócios.

“O processo dizia respeito a uma sociedade em comandita que pretendia transferir a sua sede operacional da Hungria para a Itália enquanto permanecia registada na Hungria, pelo que o seu estatuto jurídico continuava a ser regido pelo direito húngaro. O tribunal comercial húngaro recusou-se a inscrever o novo endereço no registo local, alegando que a transferência não era possível nos termos da legislação húngara. Considerou que uma empresa (sociedade ou empresa) que pretendia transferir a sua sede operacional para outro Estado-Membro tinha de ser liquidada pela primeira vez na Hungria e depois reconstituída ao abrigo da legislação do novo Estado-Membro (Itália).”⁵⁸ A *Cartesio* interpôs recurso para o Tribunal competente, mas este decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça o caso em apreço.⁵⁹

Desde logo, uma das questões colocadas no acórdão *Cartesio* tem por objeto o direito de estabelecimento. Tal como foi já referido, ao abrigo do direito societário húngaro, sede estatutária de uma sociedade constituída de acordo com a lei húngara é o local onde se

⁵⁶ EDWARDS e FARMER (2008) t.l.n.

⁵⁷ Processo C-210/06

⁵⁸ BARNARD (2013:329) t.l.n.

⁵⁹ V. nº 25, acórdão *Cartesio*

encontra a sede principal e efetiva da sua administração, tendo, portanto, por base o critério da “sede efetiva”. Ou seja, proíbe que haja transferência de uma pessoa coletiva húngara para o território de outro Estado-Membro, permitindo apenas a constituição de filiais noutra Estado-Membro.⁶⁰

Posto isto, levanta-se a questão de saber se tal legislação nacional não é contrária às disposições plasmadas no Tratado, isto é, se não se trata de uma restrição à liberdade de estabelecimento.⁶¹ “Nas circunstâncias do *Cartesio*, a lei húngara poderia insistir na liquidação da empresa húngara antes de ser reconstituída na Itália, sem que isso constitua uma restrição à liberdade de estabelecimento.”⁶² “No entanto, o Advogado-Geral afirmou que ‘os artigos [49º TFUE] e [54º TFUE] se opõem a uma regulamentação nacional que impossibilita uma sociedade constituída ao abrigo do direito nacional de transferir a sua sede operacional para outro Estado-Membro’. Achava, igualmente, que as regras não podiam ser justificadas”.⁶³

No tocante à matéria de direito de estabelecimento, a jurisprudência evoluiu mas esta evolução acarretou um certo número de sinais contraditórios. Em primeira linha, nos acórdãos *Centros* e *Inspire Art*, o Tribunal rejeitou reiteradamente o argumento de que os normativos nacionais do direito das sociedades deviam permanecer fora do âmbito da aplicação das disposições do Tratado respeitantes à liberdade de estabelecimento. Por exemplo, veja-se o acórdão *Inspire Art*, no qual o Tribunal de Justiça declarou que “a circunstância de a *Inspire Art* ter sido constituída no Reino Unido com o fim de eludir a legislação neerlandesa sobre o direito das sociedades, que impõe condições mais estritas no que respeita, nomeadamente, ao capital mínimo e à liberação das ações, não exclui que a constituição de uma sucursal para essa sociedade nos Países Baixos beneficie da liberdade de estabelecimento”⁶⁴. Esta declaração vem contradizer a ideia de que a constituição e o funcionamento das sociedades são determinadas única e exclusivamente pelas diversas legislações nacionais dos Estados-Membros.

Apesar do que sugerem as decisões plasmadas nos acórdãos *Centros* e *Inspire Art* nem sempre é possível invocar com êxito a liberdade de estabelecimento para estabelecer nominalmente uma sociedade noutra Estado-Membro com o objetivo único de eludir o direito das sociedades nacional.

⁶⁰ V. n.º 34, acórdão *Cartesio*

⁶¹ V. n.º 36, acórdão *Cartesio*

⁶² BARNARD (2013:329) t.l.n.

⁶³ BARNARD (2013:329) t.l.n.

⁶⁴ V. Ponto 27

No acórdão *Cadbury Schweppes*, o Tribunal de Justiça reiterou a ideia de que “a circunstância de uma sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objetivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade de estabelecimento”⁶⁵. Porém, sublinhou igualmente o Tribunal que os Estados-Membros podem tomar medidas destinadas a prevenir “expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica” e que têm por objetivo escapar à alçada da legislação nacional. Em particular, a liberdade de estabelecimento não impede os Estados-Membros de se precaverem contra as sociedades designadas de “caixa de correio” ou de “fachada”.

Claro está que é necessário colocar a questão de saber se esta restrição é também justificada quando estão em causa os interesses públicos, ou seja, quando da proteção dos interesses da Autoridade Tributária se tratar. Pois, “à luz deste interesse poderá um Estado-Membro impor certas condições a uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação nacional para que queira transferir a sede principal e efetiva da sua administração para o estrangeiro”.⁶⁶

Vejam-se, ainda, as conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas em 28 de fevereiro de 2008 sobre o Processo C-311/06. Desde logo, no caso em apreço é o Tribunal de Justiça chamado a pronunciar-se relativamente a um sistema geral de reconhecimento dos diplomas de ensino superior que sancionam formações profissionais com uma duração mínima de três anos. Pergunta-se, em suma, se um cidadão comunitário que conclui a sua formação académica no seu país de origem, *in casu*, a Itália, e através da homologação do seu título italiano em Espanha obtém um diploma que lhe dá acesso à profissão de engenheiro mecânico nesse país, se pode beneficiar do reconhecimento mútuo do seu diploma espanhol em Itália de forma a conseguir exercer a sua profissão no país de origem, mesmo não tendo recebido formação académica em Espanha nem adquirido qualquer experiência profissional nesse mesmo Estado.

A questão primordial aqui colocada é apurar em que medida um cidadão comunitário pode invocar as disposições de uma Diretiva no seu Estado-Membro de origem, para efeitos de reconhecimento de um diploma que resulta da homologação de um curso universitário de três anos, concluído nesse mesmo Estado sem que o cidadão tenha completado uma formação académica nesse Estado-Membro que emitiu o diploma.

⁶⁵ V. n.º 34

⁶⁶ Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas em 22 de maio de 2008. V. ponto 28

Disse o Advogado-Geral M. Poiares Maduro que existe, em direito comunitário, um princípio de proibição de práticas abusivas, segundo o qual “os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias”⁶⁷. Desde logo, para que se possa concluir que existe uma prática abusiva, é necessário que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial da operação realizada é obter uma vantagem decorrente da regulamentação comunitária, mediante a criação artificial das condições exigidas para a sua obtenção.

Portanto, a título de conclusão, só poderá uma legislação nacional restringir o reconhecimento mútuo de diplomas, quando os requisitos formais desse mesmo reconhecimento estejam reunidos, e caso seja justificada por motivos de combate às práticas abusivas, desde logo, por expedientes puramente artificiais.

Posto isto, o que se retira é que o Tribunal, no acórdão *Cadbury Schweppes*, fez uma distinção entre o genuíno exercício do direito à liberdade de estabelecimento e o estabelecimento com o único objetivo de beneficiar de um regime fiscal claramente mais favorável noutro Estado-Membro.

E, o que aqui se pretende é que um nacional comunitário participe de modo estável e contínuo na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem, bem assim, pressupõe-se um efetivo estabelecimento no Estado-Membro de acolhimento.

Daí que, estão completamente excluídos os “expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica”.

4. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott ao longo dos anos

A Advogada-Geral Juliane Kokott foi sempre uma figura recorrente no que toca a pronunciar-se sobre o acórdão *Cadbury Schweppes* e, claro está, que ao longo dos anos foi-nos apresentando com as suas conclusões, que acabaram por ser um elemento necessário à elaboração do nosso estudo.

Desde logo, defende a Advogada-Geral que “não é permitida uma invocação fraudulenta ou abusiva do direito comunitário, tal traduz-se no facto de a aplicação de uma regulamentação comunitária não se poder alargar ao ponto de abranger práticas

⁶⁷ Acórdão *Cadbury Schweppes*, C-196/04, n.º35

abusivas de operadores económicos”⁶⁸, isto é, operações que não sejam realizadas no âmbito de transações comerciais normais, mas apenas com o objetivo de obter, abusivamente, benefícios previstos em disposições do direito comunitário. A utilização das possibilidades formais conferidas pelo direito comunitário não pode, contudo, por si só, fundamentar a suspeita de abuso.

Neste seguimento, não se pode considerar que “imóveis arrendados, como tal, não podem ser considerados estabelecimento ou uma sucursal, se não representar o ponto de partida para pessoas exercerem a sua atividade no Estado-Membro de acolhimento.”⁶⁹ “Esta interpretação corresponde ao princípio adotado pela jurisprudência assente do Tribunal de Justiça segundo o qual deve ser tomado em consideração o objetivo de uma disposição para determinar qual de entre as várias liberdades de circulação deve servir de base à sua análise.”⁷⁰

Contudo, clarificou ainda a Advogada-Geral que uma mera “transferência transfronteiriça da sede de uma pessoa coletiva não pode *per se* ser considerada evasão fiscal, mesmo que esta tenha sido motivada por razões fiscais. O facto de as empresas procurarem tirar partido das disparidades entre os sistemas fiscais nacionais é uma forma legítima de atuação económica, inevitável num mercado interno no qual a tributação das empresas não está harmonizada. Por conseguinte, a redução de receitas fiscais não constitui uma razão imperiosa de interesse geral.”⁷¹

Ora, “uma restrição à liberdade de estabelecimento pode, todavia, ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral”, podendo ser “o motivo justificativo de preservar a repartição do poder tributário entre os Estados-Membros. Consequentemente, os Estados-Membros podem adotar medidas para garantir o exercício da sua competência tributária.”⁷² No tocante aos estabelecimentos estáveis, defende a Advogada-Geral que “parece ser razoável admitir que as filiais residentes e não residentes não estão numa situação comparável no que respeita à repartição dos poderes de tributação entre os Estados-Membros. Isto porque, enquanto um estabelecimento estável não residente, segundo o princípio internacionalmente reconhecido dos rendimentos a nível mundial continua sujeito ao regime fiscal do Estado em que a sociedade tem a sua sede e pode ser tributado nesse Estado, em princípio tal não acontece no caso das filiais

⁶⁸ V. ponto 42 Conclusões de 10 de março de 2016

⁶⁹ V. ponto 68 Conclusões de 17 de junho de 2010

⁷⁰ V. ponto 73 Conclusões de 17 de junho de 2010

⁷¹ V. ponto 103 Conclusões de 08 de setembro de 2011

⁷² V. ponto 43 Conclusões de 19 de julho de 2012

não residentes de uma sociedade. Estas estão sujeitas ao regime fiscal do Estado em que a sociedade-mãe tem a sua sede apenas em relação às atividades que exercem em território nacional e, nesse caso, no âmbito de regras excecionais de tributação adicional justificadas por motivos de luta contra a evasão fiscal.”⁷³

“A prevenção e o combate à fraude e aos abusos, bem como a garantia da segurança e da qualidade do abastecimento energético nos Estados-Membros são objetivos legítimos, reconhecidos pelo direito da União.”⁷⁴

5. Volvidos 10 anos: análise jurisprudencial

Passados, portanto, 10 anos desde que surgiu o acórdão *Cadbury Schweppes*, parece-nos interessante explorar por que marés navegou a jurisprudência comunitária e se, de facto, continuou a reger-se pelos ideais plasmados no mesmo ou se envervou por outros caminhos.

Para tal, iremos, desde logo, analisar alguns acórdãos por forma a conseguirmos, no final, retirar uma conclusão de toda esta análise.

Por forma a cobrirmos toda a matéria ao longo destes 10 anos, optamos por fazer uma análise cronológica jurisprudencial.

Em primeira linha, veja-se, desde logo, o acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de dezembro de 2006, Processo C-374/04 no qual o pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre grupos de sociedades e a Administração Fiscal do Reino Unido, não tendo este último concedido a sociedades não residentes dos grupos um crédito de imposto relativo a dividendos que lhes foram distribuídos por sociedades residentes.⁷⁵

Ancorando-se no acórdão *Cadbury Schweppes*, dispôs o Tribunal que “o Reino Unido utiliza um sistema de tributação, dito de “imputação parcial”, segundo o qual, para evitar a dupla tributação económica, quando uma sociedade residente distribui lucros, uma parte do imposto sobre as sociedades pago por essa sociedade é imputada aos seus acionistas” (isto é, pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades).⁷⁶ “Visto que, no âmbito

⁷³ V. ponto 26 Conclusões de 23 de outubro de 2014

⁷⁴ V. ponto 117 Conclusões de 12 de março de 2015

⁷⁵ V. nº 2

⁷⁶ V. nº 5

do litígio pendente, estamos perante três sociedades residentes no Reino Unido detidas a 100% por sociedades não residentes, sendo esta uma participação que confere ao detentor uma influência certa sobre as decisões da sociedade e lhe permite determinar as respetivas atividades, podemos afirmar que estamos perante uma situação em que está em causa a liberdade de estabelecimento”.⁷⁷ Há que ter presente que “a liberdade de estabelecimento reconhecida aos cidadãos comunitários compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas. Tal liberdade inclui, para as sociedades que forem constituídas ao abrigo da legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercerem a sua atividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência”.⁷⁸

No acórdão em causa foi proferido que “as disposições do Tratado não se opõem a que um Estado-Membro, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade nele residente, conceda às sociedades beneficiárias dos referidos dividendos que também sejam residentes nesse Estado um crédito de imposto correspondente à fração de imposto pago pela sociedade que procede à distribuição sobre os lucros distribuídos, mas não conceda esse crédito às sociedades beneficiárias que sejam residentes noutra Estado-Membro e que não sejam sujeitas a imposto sobre esses dividendos no primeiro Estado”.⁷⁹

Veja-se agora o acórdão do Tribunal de Justiça, de 18 de julho de 2007, Processo C-231/05, no qual o pedido apresentado pela *Oy AA*, “sociedade de direito finlandês, acerca da dedutibilidade do seu rendimento coletável de uma transferência financeira efetuada a favor da sua sociedade-mãe, cuja sede se encontra situada noutra Estado-Membro, pondo em causa a compatibilidade com o direito comunitário da legislação finlandesa relativa às transferências financeiras entre sociedades do mesmo grupo”.⁸⁰

Foi dito no acórdão, baseando-se claro está no acórdão *Cadbury Schweppes*, que não se podia esquecer do facto de que, “embora seja a fiscalidade direta da competência dos Estados-Membros, estes deviam exercer a sua competência tendo em vista o direito comunitário”.⁸¹ Daí que, “quando se trate de uma participação que confere ao respetivo detentor uma efetiva influência sobre as decisões da sociedade e lhe permite determinar

⁷⁷ V. nº 39

⁷⁸ V. nº 42

⁷⁹ V. nº 92

⁸⁰ V. nº 2

⁸¹ V. nº 18

as respetivas atividades, as disposições do Tratado aplicáveis são as respeitantes à liberdade de estabelecimento”.⁸²

“Na medida em que a legislação *in casu* tem apenas por objeto as relações internas de um grupo de sociedades afeta, inevitavelmente, a liberdade de estabelecimento”.⁸³ Ora, “admitindo que essa legislação tenha efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e, por conseguinte, não justificam uma análise autónoma da mesma legislação”.⁸⁴

Profere, ainda, o acórdão em análise que “a liberdade de estabelecimento reconhece aos cidadãos comunitários tanto o acesso às atividades não assalariadas e o exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus nacionais. Claro está que se inclui as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União Europeia o direito de exercerem a sua atividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, sucursal ou agência”.⁸⁵

Mas poderá ser admitida uma restrição à liberdade de estabelecimento caso se justifique por razões imperiosas de interesse geral. Sendo também “necessário, nesse caso, que seja adequada a garantir a realização do objetivo em causa e não poderá ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo”.⁸⁶ Daí que admitir uma transferência financeira transfronteiriça entre sociedades de grupo poderá ser dedutível aos rendimentos coletáveis do seu autor e poderá ter como consequência permitir aos grupos de sociedades escolherem livremente o Estado-Membro no qual os lucros da filial são tributados, subtraindo-os à matéria coletável desta última e, quando esta transferência é considerada rendimento coletável no Estado-Membro da sociedade-mãe beneficiária, integrando-os na matéria coletável da sociedade-mãe. Claro está que tal conduta irá comprometer o próprio sistema de repartição do poder tributário entre Estados-Membros.

“Os objetivos da salvaguarda da repartição equilibrada do poder tributário e da prevenção da evasão fiscal estão interligados. Efetivamente, comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade

⁸² V. n.º 20

⁸³ V. n.º 23

⁸⁴ V. n.º 24

⁸⁵ V. n.º 29

⁸⁶ V. n.º 44

económica, com o objetivo de iludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por atividades realizadas no território nacional são suscetíveis de comprometer o direito de os Estados-Membros exercerem a sua competência fiscal em relação a estas atividades e de prejudicar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros”.⁸⁷

Este acórdão “demonstrou uma construção mais generosa das justificações a favor da manutenção da legislação fiscal nacional, noutros casos houve sinais de que o Tribunal estava a rejeitar uma abordagem puramente restritiva em favor de um modelo mais sensível à distinção entre residentes e não residentes.”⁸⁸

A título conclusivo, podemos afirmar que “as disposições do Tratado não se opõem a esta legislação nacional, ao abrigo da qual uma filial, residente nesse Estado-Membro só poderá deduzir dos seus rendimentos coletáveis uma transferência financeira entre sociedades do grupo, por ela efetuada a favor da sua sociedade-mãe, se esta última tiver a sua sede nesse mesmo Estado-membro”.⁸⁹

Veja-se o acórdão do Tribunal de Justiça, de 22 de dezembro de 2008, Processo C-282/07, no qual o litígio opõe a *Truck Center*⁹⁰ ao Estado belga, a propósito da tributação dos juros devidos por esta sociedade como remuneração de um empréstimo concedido pela *Wickler Finances*, com sede no Luxemburgo.⁹¹

Dispõe o acórdão, tendo por base o acórdão *Cadbury Schweppes* que são incluídos “no âmbito de aplicação material das disposições relativas à liberdade de estabelecimento as disposições nacionais que se aplicam à detenção, por um nacional do Estado-Membro em causa, de uma participação no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, que lhe permita exercer uma influência certa nas decisões dessa sociedade e determinar as respetivas atividades”.⁹²

⁸⁷ V. n.º 62

⁸⁸ BARNARD (2013:350) t.l.n.

⁸⁹ V. n.º 67

⁹⁰ Neste caso “também se discutiram as retenções na fonte, mas desta feita, a propósito de juros hipotecários, pagos entre empresas associadas. O Tribunal entendeu neste caso que se estava perante o direito de estabelecimento. A Advogada Geral Kokott defendeu que as retenções na fonte eram um meio adequado para cobrar as receitas por parte do Estado da fonte, receitas essas a que estes tinham direito no quadro da repartição de competências entre Estados para tributar. A adequação e proporcionalidade foram relacionadas pela Advogada Geral com o princípio da praticabilidade: é mais adequada a retenção na fonte do que a tributação posterior pelo Estado da fonte, em que os deveres de cooperação por parte do contribuinte são muito elevados. O Tribunal decidiu que as retenções na fonte sobre os juros hipotecários – rendimentos brutos – eram compatíveis com o Tratado, por residentes e não residentes não se encontrarem numa situação comparável.” (DOURADO, 2010:90-91)

⁹¹ V. n.º 2

⁹² V. n.º 25

Como sabemos, “a liberdade de estabelecimento reconhece aos nacionais da Comunidade tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que a legislação do Estado-Membro de estabelecimento define para os seus nacionais, bem assim para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a administração central ou o estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua atividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência”.⁹³

Portanto, no caso em apreço “devem as disposições do Tratado serem interpretadas no sentido de que não se opõem a uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que obriga à retenção na fonte do imposto sobre os juros pagos por uma sociedade residente desse Estado a uma sociedade beneficiária residente de outro Estado-Membro, embora isente dessa retenção os juros pagos a uma sociedade beneficiária residente no primeiro Estado-Membro, cujos rendimentos são tributados neste último Estado-Membro, a título do imposto sobre as sociedades”.⁹⁴

Veja-se agora o acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de março de 2009, Processo C-326/07, no qual a Comissão Europeia vem pedir ao Tribunal que declare que a República da Itália não cumpriu as suas obrigações incumbidas pelas disposições do Tratado.

Desde logo, dispõe o acórdão ancorando no disposto no acórdão *Cadbury Schweppes*, que “a República da Itália contesta a análise da Comissão na medida em que baseia o essencial das suas acusações numa alegada violação da liberdade de circulação de capitais, ao mesmo tempo que acrescenta que essas acusações podem também basear-se numa violação da liberdade de estabelecimento. Segundo este Estado-Membro, uma questão pode ser examinada à luz da liberdade de estabelecimento, sendo excluída a livre circulação de capitais”.⁹⁵ No tocante “ao direito de veto, há que observar que esse direito é exercido sobre as decisões relativas à gestão da sociedade e, conseqüentemente, só diz respeito aos acionistas suscetíveis de exercer uma influência efetiva nas sociedades abrangentes, de forma que os critérios relacionados com o exercício deste direito devem ser examinados ao abrigo do artigo 49º, do TFUE” (liberdade de estabelecimento).

⁹³ V. n.º 31

⁹⁴ V. n.º 52

⁹⁵ V. n.º 22

Quando ao restante, pressupondo que “esses critérios tenham efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos são a consequência inevitável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam uma análise autónoma na vertente do artigo 63º do TFUE” (livre circulação de capitais).⁹⁶

Portanto, a título conclusivo, parece-nos que a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49º, do TFUE, respeitante à liberdade de estabelecimento.⁹⁷

Neste seguimento, veja-se o acórdão do Tribunal de Justiça, de 28 de outubro de 2010, Processo C-72/09, no qual “o pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade *Rimbaud* à Administração Fiscal francesa, no tocante à sujeição daquela sociedade ao imposto sobre o valor venal dos imóveis situados em França que pertencem a pessoas coletivas”.⁹⁸

“A *Rimbaud*, com sede social no Liechtenstein, é proprietária de um imóvel situado em França e a este título está, *a priori*, sujeita ao imposto controvertido”.⁹⁹

“O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a legislação comunitária deverá ser interpretada no sentido de que vai contra uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal”¹⁰⁰, isto é, “que isenta do imposto controvertido as sociedades que têm a sua sede social no território de um Estado-Membro e que sujeita esta isenção, por uma sociedade com sede social no território de um Estado terceiro, mas membro do Espaço Económico Europeu, à existência de uma Convenção de assistência administrativa celebrada entre o referido Estado-Membro e o Estado terceiro, com objetivo de combater a fraude e as evasões fiscais, as pessoas coletivas não devem ser sujeitas a uma tributação mais gravosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades com sede nesse Estado-Membro”.¹⁰¹

“É facto assente que a *Rimbaud* procedeu a um investimento imobiliário em França, sendo esse investimento transfronteiriço e representa um movimento de capitais”.¹⁰²

Apoiando-se, portanto, no acórdão *Cadbury Schweppes*, no respeitante “à justificação fundada no combate à fraude fiscal e na necessidade de preservar a eficácia dos controlos

⁹⁶ V. n.º 39

⁹⁷ V. n.º 74

⁹⁸ V. n.º 2

⁹⁹ V. n.º 8

¹⁰⁰ V. n.º 12

¹⁰¹ V. n.º 12

¹⁰² V. n.º 18

fiscais, há que recordar que uma restrição à liberdade de circulação de capitais só pode ser admitida se for adequada a garantir a realidade do objetivo em causa e não ultrapassar o necessário para o alcançar”.¹⁰³ Daí que apenas se poderá aceitar uma justificação baseada no combate à fraude fiscal “se visar esquemas puramente artificiais, cujo objetivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Por conseguinte, uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que afete os objetivos do Tratado”.¹⁰⁴

Deste modo, a legislação comunitária “não se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal que isente do imposto controvertido as sociedades que têm a sua sede social no território de um Estado-Membro da União e que sujeita essa isenção, por uma sociedade com sede social no território de um Estado terceiro membro do Espaço Económico Europeu a existência de uma convenção de assistência administrativa celebrada entre o referido Estado-Membro e este Estado terceiro com vista a combater a fraude e evasão fiscais ou à circunstância de, por aplicação de um Tratado que contenha uma cláusula de não discriminação em razão da nacionalidade¹⁰⁵, essas pessoas coletivas não deverem ser sujeitas a uma tributação mais gravosa do que aquela a que estão sujeitas as sociedades com sede no território desse Estado-Membro”.¹⁰⁶

De seguida, veja o acórdão do Tribunal de Justiça, de 29 de novembro de 2011, Processo C-371/10 no qual estava em causa a interpretação do artigo 49º, do TFUE, ou seja, a liberdade de estabelecimento.¹⁰⁷ Portanto, o pedido apresentado focou-se num processo que “opõe a *National Grid Indus* ao Inspetor do Serviço de Finanças de”¹⁰⁸ Rijnmond, acerca “da tributação das mais-valias latentes atinentes aos ativos da referida sociedade, quando da transferência da sede da sua direção efetiva para o Reino Unido”.¹⁰⁹

Fundamentando-se no plasmado no acórdão *Cadbury Schweppes*, foi declarado no acórdão que “uma restrição à liberdade de estabelecimento só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso,

¹⁰³ V. nº 33

¹⁰⁴ V. nº 34

¹⁰⁵ A este respeito, para BELL (2011:611) “O papel da igualdade de tratamento neste contexto foi instrumental; A livre circulação e a integração dos mercados na UE seriam dificultadas se a discriminação em relação às importações, às empresas estrangeiras e aos trabalhadores migrantes pudesse persistir.” t.l.n.

¹⁰⁶ V. nº 52

¹⁰⁷ V. nº 1

¹⁰⁸ V. nº 2

¹⁰⁹ V. nº 2

que seja adequada para garantir a realização do objetivo em causa e que não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objetivo”.¹¹⁰ Daí que “a liberdade de estabelecimento não possa ser entendida no sentido de que um Estado-Membro é obrigado a estabelecer as suas regras fiscais em função das de outro Estado-Membro a fim de garantir, em todas as situações uma tributação que elimine qualquer disparidade decorrente das legislações fiscais nacionais”.¹¹¹ Porém, “a simples circunstância de uma sociedade transferir a sua sede para outro Estado-Membro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado”¹¹².

Neste seguimento, disse o Tribunal que uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa, que impõe a cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias latentes atinentes a elementos do património de uma sociedade que transfere a sede da sua direção efetiva para outro Estado-Membro, no momento em que é realizada a transferência parece ser algo desproporcional.

Por conseguinte, veja-se o acórdão do Tribunal de Justiça, de 05 de julho de 2012, Processo C-318/10 que também este tem “por objeto a interpretação do artigo 49º, do TFUE”¹¹³, isto é, “a liberdade de estabelecimento num litígio que opõe a sociedade *SIAT* ao Estado belga, a propósito da recusa deste último de deduzir como despesas profissionais um certo montante que a sociedade tinha contabilizado como despesa nas suas contas”¹¹⁴.

“A *SIAT*, sociedade belga, constituiu uma filial comum com um grupo nigeriano, para exploração de palmeiras para a produção de óleo de palma”¹¹⁵. Entretanto, separaram-se e a *SIAT* inscreveu como despesa o pagamento das comissões devidas à *MISA*.

Apoiando-se no acórdão *Cadbury Schweppes*, dispôs o Tribunal que, “no que respeita, em primeiro lugar, à luta contra a fraude fiscal, importa referir que a mera circunstância de um contribuinte residente recorrer aos serviços de um prestador de serviços não residente não pode servir de base a uma presunção geral da existência de práticas abusivas

¹¹⁰ V. n.º 42

¹¹¹ V. n.º 62

¹¹² V. n.º 84

¹¹³ V. n.º 1

¹¹⁴ V. n.º 2

¹¹⁵ V. n.º 8

e justificar uma medida que prejudica o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado”.¹¹⁶

“Para que uma restrição à livre prestação de serviços possa ser justificada por motivos de luta contra a fraude e a evasão fiscais, o objetivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por atividades realizadas no território nacional”.¹¹⁷ “Ora, estes comportamentos são suscetíveis de comprometer o direito dos Estados-Membros de exercerem a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território, prejudicando assim a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros”.¹¹⁸ “A legislação em causa no processo principal é adequada para alcançar os objetivos da fraude e evasão fiscais”.¹¹⁹ “Além disso, nem os motivos fiscais, nem a circunstância de as mesmas operações terem podido ser efetuadas por prestadores estabelecidos no território do Estado-Membro onde está estabelecido o contribuinte podem, por si só, permitir concluir pela falta de realidade e de genuidade das operações em causa”.¹²⁰

Posto isto, decidiu o Tribunal de que o artigo 49º, do TFUE “deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro como a que está *in casu* plasmada”.¹²¹

Neste seguimento, iremos agora abordar o acórdão do Tribunal de Justiça, de 07 de novembro de 2013, Processo C-322/11, tendo o pedido por objeto a interpretação dos artigos 63º e 65º, do TFUE, ou seja, quanto à liberdade de circulação de capitais.

“Este pedido foi apresentado no quadro de um processo intentado por *K*, sujeito passivo do imposto sobre o rendimento, a título principal, na Finlândia, a respeito da recusa da administração fiscal finlandesa em permitir-lhe deduzir as perdas sofridas aquando da alienação de um bem imóvel sito em França dos seus rendimentos tributados na Finlândia”.¹²² “Em 2004, *K* vendeu um imóvel situado em França e declarou uma perda, tendo obtido mais-valias na Finlândia, que pediu para compensar com a perda

¹¹⁶ V. nº 38

¹¹⁷ V. nº 40

¹¹⁸ V. nº 46

¹¹⁹ V. nº 47

¹²⁰ V. nº 51

¹²¹ V. nº 60

¹²² V. nº 2

relativa à venda do bem imóvel francês.”¹²³ Claro está que “a repartição de finanças local considerou que *K* não tinha o direito de deduzir dos seus rendimentos mobiliários recebidos na Finlândia as perdas resultantes da venda do bem imóvel situado em França”,¹²⁴ na medida em que o imóvel não estaria ligado a uma atividade profissional exercida por intermédio de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro.

Daí que, disse o Tribunal sustentando-se na jurisprudência *Cadbury Schweppes* que “a mera circunstância de um contribuinte residente adquirir um imóvel situado noutro Estado-Membro, que nesse seguimento aliena com prejuízo, não pode servir de base a uma presunção geral da existência de fraude fiscal e justificar uma medida que prejudica o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado”.¹²⁵ Bem assim, “para que uma medida nacional que restringe a liberdade de circulação garantida pelo Tratado possa ser justificada por motivos de luta contra a fraude e evasão fiscais, o objetivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por atividades realizadas no território nacional”.¹²⁶

Posto isto, decidiu o Tribunal que “os artigos 63º e 65º, do TFUE não se opõem a uma legislação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que não permite a um contribuinte residente nesse Estado-Membro, no qual está sujeito ao imposto sobre o rendimento, deduzir as perdas resultantes da alienação de um imóvel situado noutro Estado-Membro dos rendimentos mobiliários tributáveis no primeiro Estado-Membro, quando tal seria possível se o imóvel estivesse situado no primeiro Estado-Membro”.¹²⁷

Vejamos ainda o acórdão do Tribunal de Justiça, de 19 de junho de 2014, Processo C-53/13 e C-80/13, no qual está em causa “a interpretação dos artigos 45º, 49º e 56º, do TFUE”,¹²⁸ tendo “estes pedidos sido apresentados no âmbito de dois litígios que opõem a *Strojírny Prostějov* e a *Aco Industries Tábor* à Direção Tributária de Recursos Fiscais, acerca do tratamento fiscal a que aquelas duas empresas estão sujeitas”.¹²⁹

¹²³ V. nº 10

¹²⁴ V. nº 11

¹²⁵ V. nº 60

¹²⁶ V. nº 61

¹²⁷ V. nº 83

¹²⁸ V. nº 1

¹²⁹ V. nº 2

Sustentando-se o Tribunal no acórdão *Cadbury Schweppes*, “quanto à questão de saber se uma legislação nacional está abrangida por uma ou outra das liberdades de circulação previstas no Tratado, resulta da jurisprudência que se deve ter em conta o objeto da legislação em causa”.¹³⁰ Contudo, “apesar dos efeitos restritivos eventuais que a referida regulamentação tenha sobre a liberdade de estabelecimento e sobre a livre circulação de trabalhadores, tais efeitos são a consequência inevitável de um eventual obstáculo à livre prestação de serviços que não justificam, em todo o caso, uma análise autónoma da mesma legislação, tendo em consideração os artigos 45º e 49º, do TFUE”.¹³¹

Decidiu o Tribunal que “o combate à evasão fiscal e a eficácia dos controlos fiscais podem ser invocados para justificar restrições ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Porém, precisou igualmente o Tribunal que uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal com base na circunstância de um prestador de serviços estar estabelecido noutra Estado-Membro não é suficiente para justificar uma medida fiscal que prejudique os objetivos do Tratado”.¹³²

Atento o exposto, ficou decidido que “o artigo 56º do TFUE se opõe a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, por força da qual as sociedades estabelecidas num primeiro Estado-Membro que recorrem a trabalhadores empregados e destacados por agências de trabalho temporário estabelecidas num segundo Estado-Membro, mas que operam no primeiro Estado por meio de uma sucursal, são obrigadas à retenção na fonte e ao pagamento do imposto sobre o rendimento devido pelos mesmos trabalhadores ao primeiro Estado”.¹³³

Veja-se, ainda, o disposto no acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de setembro de 2015, Processo C-589/13, no qual estava em causa um litígio que opôs uma fundação privada à Câmara Fiscal Independente (em Viena, Áustria). No âmbito deste litígio estava em causa a interpretação do artigo 56º, do TFUE, mais concretamente, “a recusa de um direito tomar em conta as doações a beneficiários residentes noutros Estados-Membros para o cálculo de um imposto ao qual a fundação privada foi sujeita a título dos exercícios fiscais de 2001 e 2002”.¹³⁴

¹³⁰ V. nº 24

¹³¹ V. nº 30

¹³² V. nº 55

¹³³ V. nº 61

¹³⁴ V. nº 2

Neste contexto e tendo por base o acórdão *Cadbury Schweppes*, “o Tribunal de Justiça declarou que a existência de uma vantagem resultante da fiscalidade pouco elevada a que está sujeita uma filial estabelecida num Estado-Membro diferente daquele em que a sociedade-mãe foi constituída não autoriza, por si só, este último Estado-Membro a compensar essa vantagem através de um tratamento fiscal menos favorável da sociedade-mãe. A necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais não figura entre as razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição a uma liberdade instituída pelo Tratado”.¹³⁵

Posto isto, vejamos o acórdão do Tribunal de Justiça, de 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14 no qual estamos perante “um litígio que opõe a WML à Administração Nacional de Finanças e Alfândegas, acerca de uma decisão desta última que determina o pagamento de diversas quantias a título de impostos relativos aos exercícios de 2009 a 2011, bem como uma coima e juros de mora”.¹³⁶

Desde logo, foi questionado se não seria de considerar, tendo em conta a especificidade dos serviços em causa “oferecidos pela Internet, sobre as circunstâncias a ter em conta para apreciar, com vista a determinar o lugar da prestação de serviços, se a figura contratual utilizada resulta de uma prática abusiva”.¹³⁷ “Neste âmbito, com vista a concluir que o contrato de licença em causa resultava de uma prática abusiva destinada a beneficiar de uma taxa de IVA menos elevada na Madeira, há que provar que o referido contrato constituía uma montagem puramente artificial que dissimulava o facto de a prestação de serviços em causa, em concreto a exploração do sítio Internet mediante a utilização do *know-how* da WML, não ser realmente efetuada na Madeira, pela Lalib, mas na Hungria, pela WML. Quanto à verificação do lugar real da referida prestação, a mesma deve assentar em elementos objetivos e comprováveis por terceiros como a existência física da Lalib em termos de instalações, de recursos humanos e de equipamentos”.¹³⁸

Perante o caso em análise o Tribunal decidiu que “a Administração Fiscal pode, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, usar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído, sem o conhecimento do sujeito passivo através, por exemplo, de interceções de

¹³⁵ V. n.º 76

¹³⁶ V. n.º 2

¹³⁷ V. n.º 25

¹³⁸ V. n.º 44

telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico, desde que a obtenção dessas provas no âmbito do mencionado processo penal e a utilização das mesmas no âmbito do procedimento administrativo não violem os direitos garantidos pelo direito da União. Daí que, perante tais circunstâncias cabe ao órgão jurisdicional do reenvio verificar se tais interceções de telecomunicações e a apreensão de mensagens de correio eletrónico eram meios de investigação previsto por lei e necessários no âmbito do processo penal, bem assim, se a utilização das mesmas por parte da Administração era também ela autorizada por lei. Para além disto, cumpre ainda verificar se o sujeito passivo teve a oportunidade de, no âmbito do processo administrativo, ter acesso a tais provas e de ser ouvido sobre as mesmas. Proferiu o Tribunal que, caso se conclua que o sujeito passivo não foi ouvido devem as mesmas ser ignoradas pelo órgão jurisdicional nacional”.¹³⁹

Por último, no acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de fevereiro de 2016, Processo C-179/14, estamos perante um litígio que opõe a Comissão Europeia à Hungria, devido ao incumprimento nos termos do artigo 278º, do TFUE.

De grosso modo, “pretende a Comissão Europeia que o Tribunal de Justiça declare que a Hungria violou a Diretiva respeitante aos serviços no mercado interno, ao introduzir um regime de cartões que regula a emissão e utilização desse cartão e que altera as leis fiscais”.¹⁴⁰

Acorando-se no acórdão *Cadbury Schweppes* no que toca à “liberdade de estabelecimento, plasmado no disposto do artigo 49º, do TFUE, disse o Tribunal que convém ter em conta que o seu objetivo é o de permitir que um nacional de um Estado-Membro crie um estabelecimento secundário noutra Estado-Membro para aí exercer as suas atividades e beneficiar da integração na economia na União Europeia neste domínio. A liberdade de estabelecimento tem por objetivo permitir que um nacional da União participe, de forma estável e contínua, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem e dela retirar benefícios ao prosseguir de maneira efetiva no Estado-Membro de acolhimento uma atividade económica, através de um estabelecimento fixo e por um tempo indefinido”.¹⁴¹

¹³⁹ V. nº 91. Ainda a este respeito, disseram MADURO e SOUSA (2008:138) “que o direito comunitário não tem de transigir em transações para as quais não há racionalmente nenhuma justificação plausível a não ser a de permitir a obtenção de uma vantagem fiscal”.

¹⁴⁰ V. nº 1

¹⁴¹ V. nº 148

A título conclusivo, declarou o Tribunal que os Estados-Membros devem exercer a sua competência em matéria de fiscalidade direta no respeito do direito da União e, nomeadamente das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. “Ora, no presente caso, o Governo húngaro, ao invocar a sua competência nos domínios fiscal e salarial, não explica de que modo a instituição de um monopólio público de emissão de vales que dão direito a um benefício fiscal e que podem ser atribuídos aos trabalhadores a título de prestações em espécie corresponde, no presente caso, a objetivos legítimos adequados a eventualmente justificar as restrições, induzidas por tal medida, à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços garantidas pelo direito da União, nem como tais restrições cumprem os requisitos do princípio da proporcionalidade”.¹⁴² ”Daí que afirmou o Tribunal que tal acusação se encontra a violar o artigo 49º, do TFUE”.¹⁴³

No seguimento do *supra* exposto e a título conclusivo, parece-nos que nos primeiros anos seguintes ao acórdão *Cadbury Schweppes* a jurisprudência seguiu firmemente a linha do mesmo, estando bem delineada e presente o facto de a liberdade de estabelecimento que é reconhecida aos cidadãos comunitários inclui tanto as sociedades constituídas ao abrigo da legislação nacional mas também para as sociedades que tenham os seus estabelecimentos secundários nesse Estado-Membro.

Por conseguinte, ficou também bem claro que é permitido haver uma restrição à liberdade de estabelecimento caso esta se justifique por razões imperiosas de interesse geral, ou seja, tem de ser salvaguardada a repartição igualitária do poder tributário e da prevenção da evasão fiscal. Portanto, comportamentos que consistem em criar “expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de iludir o imposto” normalmente devido pelos lucros gerados por atividades realizadas no território nacional são suscetíveis de comprometer o direito dos Estados-Membros.

Daí que, só se pode permitir uma restrição à liberdade de estabelecimento caso esta se justifique por “razões imperiosas de interesse geral”, não sendo o simples facto de uma sociedade transferir a sua sede para outro Estado-Membro gerador de uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição à liberdade de estabelecimento.

É palpável que ao longo dos anos tem havido uma certa mudança no tocante à jurisprudência *Cadbury Schweppes*. Logo nos primeiros anos seguintes verifica-se que a jurisprudência foi sempre de encontro ao plasmado no acórdão em destaque, sempre tendo

¹⁴² V. n.º 172

¹⁴³ V. n.º 173

por base a ideia do combate à fraude e evasão fiscal. Daí que se permitia que as legislações nacionais tivessem uma postura um pouco diferente relativamente aos cidadãos residentes no seu Estado-Membro em comparação com a postura que tinham com cidadãos de outros Estados-Membros, ou seja, só eram tratados de forma igualitária se os cidadãos de outro Estado-Membro tivessem no Estado-Membro de acolhimento um estabelecimento secundário. Mas com a ressalva importante de que tal estabelecimento secundário teria de ser genuíno e tinha de contribuir para a vida económica de forma estável e contínua, pois caso contrário já não se enquadrava.

Em meados de 2013 começamos a depararmo-nos com uma jurisprudência um pouco mais hesitante em seguir fielmente a abordagem do acórdão *Cadbury Schweppes*. Contudo, o Tribunal de Justiça continuou a decidir que o facto de existir uma fiscalidade pouco elevada e mesmo que um estabelecimento secundário venha a beneficiar da mesma no Estado-Membro de acolhimento não representa, só por si, um facto gerador para que o Estado-Membro de acolhimento pudesse tratar de forma fiscalmente desfavorável tal estabelecimento secundário.

Posto isto, começou-se, igualmente, a questionar se tal restrição não iria contra o princípio da proporcionalidade, ou seja, se tal restrição não seria demasiado severa para ser aplicada neste contexto.

Dado o *supra* exposto, parece-nos que ainda não houve um total abandono da abordagem do acórdão *Cadbury Schweppes*, mas apenas um pequeno abrandamento. Claro está, que continua a ser um acórdão preponderante e de grande calibre mas parece-nos que a jurisprudência não o segue de forma fiel e constante como anteriormente se observava.

6. Objetivos em confronto

A questão central é que temos, precisamente, duas situações em confronto. Desde logo, de um lado temos os objetivos fiscais, os quais se traduzem na redução da evasão e manutenção da receita, bem assim a igualdade e neutralidade tributárias. Ao invés, do ponto de vista das Comunidades mas também do ponto de vista societário temos as liberdades: de estabelecimento, de prestação de serviços e de circulação de capitais.

De acordo com o *supra* exposto, o acórdão *Cadbury Schweppes* traduz-se no facto de a opção que o sujeito passivo escolhe, tendo por base razões exclusivamente fiscais é legítimo apenas e só se não estiver em causa um esquema puramente artificial.

Claro está que, tal como sabemos, a liberdade de estabelecimento traduz-se numa liberdade fundamental, na medida em que, para estabelecer um mercado comum é necessário erradicar os obstáculos à livre circulação. Ora, não havendo qualquer obstáculo são as empresas livres de criar estabelecimentos estáveis, filiais ou sucursais em qualquer outro Estado-Membro que lhes melhor aprouver. Do ponto de vista dos Estado-Membros, têm estes que legislar em consonância com as disposições contidas no Tratado.

O que está em causa não é uma sociedade residente num Estado-Membro criar uma filial noutro Estado-Membro, com vista beneficiar de um regime mais favorável, pois tal, só por si, não constitui qualquer prática abusiva da liberdade de estabelecimento, desde logo, porque a razão de ser desta liberdade assenta em “permitir que um cidadão comunitário participe, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem e dela retire benefício”¹⁴⁴.

O que está, efetivamente, em causa é a distinção entre a mera utilização e o abuso do direito de estabelecimento, bem assim o recurso a expedientes puramente artificiais.

Ora, tal artificialidade pode ser vista de um ponto de vista subjetivo como objetivo. Sendo certo que do prisma subjetivo a aplicação apenas se foca em casos nos quais se tenha apenas em vista a obtenção de uma vantagem fiscal.

Do prisma objetivo, indicou o Tribunal de Justiça a inexistência de um vínculo económico real com o Estado-Membro de acolhimento.

De grosso modo, a liberdade de estabelecimento surgiu, de facto, para facilitar a criação de um mercado comum e, conseqüentemente, aboliram-se os obstáculos existentes à livre circulação dentro do espaço europeu. Mas tem de existir um controle por parte dos Estados-Membros de forma a prevenir abusos. Uma nota importante a ter em conta é que o abuso não pode ser presumido, tem de ser sim comprovado através da verificação de pressupostos apertados.

Desde logo, encontra-se plasmado no disposto do artigo 49º, do TFUE que os Estados-Membros de acolhimento terão de tratar de forma igual os seus nacionais e os nacionais

¹⁴⁴ Acórdão *Cadbury Schweppes*, nº53

de outros Estados-Membros e, por conseguinte, não criar obstáculos à criação de estabelecimentos secundários.

Já sabemos que na maioria das situações transfronteiriças no tocante a impostos diretos que ocorrem no território da União Europeia, um residente e um não residente estão em posições comparáveis. Caso se verifique que existe um tratamento fiscalmente menos favorável a cidadãos de outros Estados-Membros do que para os cidadãos do Estado-Membros de acolhimento significa que estamos perante uma situação de discriminação, daí que não pode ser invocado validamente o argumento do interesse nacional (perda de receitas fiscais) perante as disposições do Tratado. Tal é ilustrado por variados regimes nos quais foi considerado discriminatório este tipo de conduta.

Posto isto, o que é relevante é apurar se o estabelecimento secundário exerce efetivamente uma atividade económica e não se trata apenas de uma *letter box*, ficando de fora o elemento subjetivo, isto é, o motivo que levou à criação do estabelecimento secundário nesse Estado-Membro. Daí que, para se apurar se estamos perante uma atividade efetiva é necessário verificar se, de facto, os trabalhadores tiveram uma contribuição substancial na receita do estabelecimento secundário. Pois, perante tal observação pode-se verificar se estamos, na realidade, perante uma atividade economicamente genuína ou não.

Contudo, caso se comprove que estamos perante um expediente puramente artificial, o direito comunitário deixa de ser aplicado e, obviamente, tal reconhecimento tem de ser levado a cabo pelos órgãos internos de cada Estado-Membro e, caso se verifique que há, de facto, uma utilização abusiva da legislação comunitária poderão os Estados-Membros reagir contra tal situação através do recurso à aplicação de normas internas de anti-abuso.

Claro está que a evasão fiscal corresponde a um crime fiscal mas evitação fiscal implica uma certa diferença na escolha da forma adotada e a substância da atividade.

Planeamento fiscal é considerado legal na lei fiscal internacional, sendo igualmente compatível com as liberdades fundamentais plasmadas no Tratado. Inclusive, caso a legislação seja destinada a reduzir a carga fiscal, encontra-se a cumprir com os objetivos plasmados no Tratado, bem assim, a complementar a finalidade a nível económico e a atividade económica genuína.

De acordo com o Tribunal de Justiça, um cidadão comunitário tem o direito de exercer uma liberdade fundamental ou, então, realizar operações a fim de beneficiar de um regime fiscalmente mais favorável, sendo tal benefício equivalente a reduzir a sua carga fiscal.

Embora não havendo qualquer harmonização das taxas no caso dos impostos diretos, o Tribunal de Justiça veio considerar o abuso como uma justificação para a restrição das liberdades fundamentais do Tratado. Daí que, tais restrições, adotadas pelas legislações nacionais de cada Estado-Membro contra o abuso têm de ser analisadas e aplicadas casuisticamente.

Conclusão

A título de conclusão podemos afirmar que a questão recorrente é se o Estado-Membro está no direito de restringir a liberdade de estabelecimento às sociedades de forma a prevenir a evitação fiscal. Em termos de resultado, provavelmente interessa saber se à parte lhe é negada a oportunidade de desafiar uma medida nacional porque o Tribunal considera que, ao abusar da liberdade de estabelecimento, ele colocou-se para além dos limites das regras legais da comunidade ou porque a um Estado-Membro lhe é permitido alegar que uma medida restritiva dos exercícios do Tratado a liberdade é justificada com base no abuso.

Ambas as abordagens requerem uma examinação do objetivo visado pelo Tratado e uma rigorosa análise dos direitos em questão. Está dentro dos objetivos do Tratado permitir que a sociedade estabelecida noutro Estado-Membro crie um estabelecimento genuíno noutro Estado-Membro, tendo como consequência beneficiar de um regime fiscal mais favorável. Mas, em contrapartida não está dentro dos objetivos do Tratado permitir que um contribuinte obtenha vantagens ao incorporar a sociedade noutro Estado-Membro sem ter estabelecimento genuíno e estando integrado economicamente.

Daí que uma das questões em análise seja a das situações que envolvem abuso do Tratado da liberdade e estas devem ser examinadas através da utilização de *standards* principais de interpretação.

“O Tribunal nacional tem de determinar se houve realmente um estabelecimento genuíno e integração na economia local e/ou se haviam razões económicas válidas para tal alteração”.¹⁴⁵

Portanto, toda esta exposição resulta em que tem de haver uma harmonização dos interesses, tanto na vertente comunitária como na vertente tributária, pois, tal como foi *a priori* referido este tipo de práticas abarcam consequências com algum peso num Estado. Daí a importância destes requisitos de prevenção à fuga de certos normativos tributários por parte das sociedades que se tentam proteger ao abrigo da liberdade de estabelecimento. Claro que a liberdade de estabelecimento é importante e deve ser promovida mas sempre com cautela e cuidada análise dos interesses e motivações das sociedades pois a facilidade para cometer abuso/evitação fiscal parece ser bastante alargada.

¹⁴⁵ EDWARDS e FARMER (2008: 207) t.l.n.

Como sabemos, é planeamento fiscal intracomunitário legítimo a criação de estabelecimentos secundários tendo por base o propósito único de pagar menos impostos.

Claro está que é legítimo se tal estabelecimento secundário não se tratar de um expediente puramente artificial. Este é o epicentro no qual nos temos de focar para apurar se, de facto, estamos perante uma prática abusiva. E, para tal, para se conseguir detetar um expediente puramente artificial tem de se realizar uma análise que privilegie a substância em relação à forma.

É inevitável que não sejam feitas considerações de carácter fiscal e que estas não desempenhem um papel extremamente importante nas decisões que as sociedades tomem relativamente ao local onde irão estabelecer as suas subsidiárias.

No tocante à análise jurisprudencial realizada, parece-nos que, de facto, nos anos imediatamente seguintes ao acórdão *Cadbury Schweppes* houve uma grande afluência à sua abordagem e foi esta bastante seguida. Mas nos anos agora mais recentes, embora ainda se observe a abordagem plasmada no acórdão *Cadbury Schweppes*, começa-se a observar um abrandamento do recurso a tal abordagem mas ainda se mantém bastante presente na jurisprudência que abrange a liberdade de estabelecimento mas também em casos análogos.

Bibliografia

SOUSA, António Frada de (2012) - *A Europeização do Direito Internacional Privado – Os novos rumos na regulamentação das situações privadas transnacionais na UE*, Tese de doutoramento em Direito – Ciências Jurídicas, Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica do Porto, pp. 648-659

SANCHES, J.L. Saldanha (2003) - *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional.*, p. 2

MADURO, Miguel Poiars e SOUSA, António Frada de (2008) - *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum de IVA.*, pp. 138-147

NOGUEIRA, João Félix (2009) – *Abuso de Direito em Fiscalidade Directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial Comunitário*, pp. 250 - 276

DOURADO, Ana Paula (2010) – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*, pp. 52, 54, 90, 91, 161, 163

CRAIG, Paul; BÚRCA, Gráinne de (2008) – *EU Law. Text, Cases and Materials*, Fourth Edition, pp. 785 – 812.

CRAIG, Paul; BÚRCA, Gráinne de (2011) – *The Evolution of EU Law*, Second Edition; Mark Bell – *The Principle of Equal Treatment: Widening and Deepening*, p. 611

BARNARD, Catherine (2013) – *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, Fourth Edition, pp. 304-364

EDWARDS, Vanessa; FARMER, Paul (2008) – *Continuity and change in EU Law – Essays in honor of Sir Francis Jacobs.*, pp. 205 - 227

DOURADO, Ana Paula (2015) - *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6.*, pp. 43-44

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Cadbury Schweppes*), de 12 de Setembro de 2006, Processo C-196/04, disponível em:

http://rpdadvogados.pt/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/182_2015-11-02.PDF

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Centros*), de 09 de março de 1999, Processo C-212/97, disponível em:

<http://adsr.pt/images/pdfs/arquivo/jurisprudencia-ue/Acordao-Centros.pdf>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Inspire Art*), de 30 de setembro de 2003, Processo C-167/01, disponível em:

http://rpdadvogados.pt/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/189_2015-11-02.PDF

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Test Claimants*), de 12 de dezembro de 2006, Processo C-374/04, disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5c15cab53a7de4cd8bacbd7783b9f79d6.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuTa350?docid=66365&pageIndex=0&doclang=PT&dir=&occ=first&part=1&cid=616740>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Oy AA*), de 18 de julho de 2007, Processo C-231/05, disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db17ffaf6dec974a7bc1bc441ea8e6d00.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMax50?text=&docid=62750&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=29599>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Truck Center SA*), de 22 de dezembro de 2008, Processo C-282/07, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62007CJ0282&rid=84>

Acórdão do Tribunal de Justiça (CCE contra República Italiana), de 26 de março de 2009, Processo C-326/07, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62007CJ0326&rid=77>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Rimbaud*), de 28 de outubro de 2010, Processo C-72/09, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62009CJ0072&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*National Grid*), de 29 de novembro de 2011, Processo C-371/10, disponível em:

<http://adsr.pt/images/pdfs/arquivo/jurisprudencia-ue/Acordao-National-Grid.pdf>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*SIAT*), de 05 de julho de 2012, Processo C-318/10, disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62010CJ0318&lang1=pt&type=TXT&ancre>

=

Acórdão do Tribunal de Justiça (*K*), de 07 de novembro de 2013, Processo C-322/11, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CJ0322&qid=1480369073231&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Odvolaci*), de 19 de junho de 2014, Processo C-53/13 e C-80/13, disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=153810&doclang=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*), de 17 de setembro de 2015, Processo C-589/13, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62013CJ0589&qid=1480370404877&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*WML*), de 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173127&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>

Acórdão do Tribunal de Justiça (CE contra Hungria), de 23 de fevereiro de 2016, Processo C-179/14, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0179&qid=1480370679349&from=PT>

Acórdão do Tribunal de Justiça (*Cartesio*), de 16 de dezembro de 2008, Processo C-210/06, disponível em:

<http://adsr.pt/images/pdfs/arquivo/jurisprudencia-ue/Acordao-Cartesio.pdf>

Conclusões dos Advogados-Gerais

Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas em 22 de maio de 2008, Processo C-210/06, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62006CC0210&rid=1>

Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas em 28 de fevereiro de 2008, Processo C-311/06, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62006CC0311&qid=1479248260784&from=PT>

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 17 de junho de 2010, Processo C-97/06, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62009CC0097&qid=1481495212593&from=PT>

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 08 de setembro de 2011, Processo C-371/10, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62010CC0371&qid=1481495560800&from=PT>

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 19 de julho de 2012, Processo C-123/11, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CC0123&rid=5>

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 23 de outubro de 2014, Processo C-172/13, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62013CC0172&rid=1>

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 12 de março de 2015, Processo C-83/14, disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CC0083&rid=1>