

## A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso

Por Clotilde Celorico Palma

**A Comissão Europeia, em Comunicação apresentada no final de 2007, relativa à aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa na UE e em relação a países terceiros, aconselha os Estados membros a não criarem obstáculos indevidos ao exercício dos direitos concedidos pelas normas comunitárias. Este trabalho explica-lhe, em pormenor, o conteúdo e a abrangência do documento em questão.**



Clotilde Celorico Palma  
Docente Universitária

**A** 10 de Dezembro de 2007, a Comissão Europeia apresentou uma relevante Comunicação relativa à aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa na União Europeia e em relação a países terceiros. <sup>(1)</sup>

A Comissão não vem, naturalmente, pôr em causa a criação de normas anti-abuso pelos Estados membros (EM), pretendendo, sim, que tais regras não consubstanciem obstáculos indevidos ao exercício dos direitos concedidos pelas normas comunitárias. Pretende-se, no essencial, atingir um equilíbrio entre o interesse legítimo dos EM concretizarem os respectivos objectivos de política fiscal e de protegerem as suas bases tributárias, cumprindo simultaneamente as suas obrigações decorrentes do Tratado CE e assegurando a eliminação da dupla tributação, tendo em consideração, em particular, algumas decisões recentes do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE).

O TJCE proferiu uma série de acórdãos importantes nesta matéria, pelo que a Comissão salienta que é necessário que os EM procedam a uma revisão geral das suas regras anti-abuso. Em sua opinião, embora o TJCE tenha estabelecido critérios claros que têm de ser aplicados a factos individuais, continua a haver margem para explorar a aplicação prática desses princípios de forma mais geral, para além das circunstâncias dos contextos particulares em que surgiram, pelo que é necessário instituir uma coordenação e cooperação neste domínio entre EM.

Na sua Comunicação, a Comissão vem analisar os princípios resultantes da jurisprudência tida

por mais relevante do TJCE, tendo por objectivo apresentar, no âmbito da tributação directa, «um quadro para discussão suplementar com os EM e partes interessadas com vista a explorar a possibilidade de soluções coordenadas nesta área.»

### Tipos comuns de regras anti-abuso

Tal como salienta a Comissão, a noção de normas anti-abuso abrange uma ampla gama de regras, de medidas e de práticas. Alguns EM aplicam um conceito geral de abuso baseado na legislação ou desenvolvido na jurisprudência. Outros aplicam disposições mais específicas anti-abuso, como as sociedades base e as regras de subcapitalização. Por sua vez, diversos EM aplicam uma combinação de regras anti-abuso gerais e específicas. As regras anti-abuso estão igualmente previstas nas directivas comunitárias sobre a tributação das sociedades.

Assim, como tipos comuns de regras anti-abuso na legislação fiscal dos EM, vem indicar as seguintes:

**1) Regras relativas às CFC (*Controlled Foreign Company*, disposições tipo subsecção F ou *Subpart F rules*)** – A acumulação de rendimentos opera-se pela via da constituição de uma sociedade-base em países de fiscalidade privilegiada, com o objectivo de nela concentrar os lucros do grupo, de modo a diferir a tributação no país de domicílio dos sócios (pessoas singulares ou colectivas), para o momento em que os lucros lhes forem efectivamente distribuídos. Tal diferimento (*tax deferral*) apresenta a vantagem da flexibilidade quanto ao momento mais oportuno para a distribuição tributável, que pode ser,

por exemplo, o período em que o sócio – pessoa colectiva – apresentar prejuízos fiscais compensáveis.

Para limitar a utilização pelos seus residentes de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados de outros países, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas, foram criadas regras anti-abuso em diversos países, conhecidas por regras CFC.

Como o TJCE reconheceu, as regras CFC são, de uma maneira geral, adequadas para alcançar esse objectivo. O âmbito destas regras é, em geral, definido por referência a critérios relativos ao controlo, ao nível efectivo de tributação, à actividade e ao tipo de rendimento e, por norma, determinam que os lucros de uma sociedade desta natureza podem ser atribuídos à sua empresa-mãe nacional e sujeitos à tributação aplicável a esta última. Ao abrigo destas regras, os lucros de uma subsidiária recebem tratamento fiscal diferente pela simples razão de a subsidiária ser residente noutro Estado. Ora, como nota a Comissão, essa diferença de tratamento constitui uma discriminação, salvo se existir uma diferença de situação objectiva e importante que o justifique. Do mesmo modo, a inclusão dos lucros de uma subsidiária estrangeira nos lucros tributáveis da empresa-mãe residente constitui um obstáculo à capacidade de esta última se estabelecer em outros EM por meio de subsidiárias.

Entre nós, estas regras estão previstas no artigo 60.º do Código do IRC (CIRC) <sup>(2)</sup>, que possibilita a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, pertencentes a sócios residentes, ainda que não se tenha procedido à distribuição de lucros, consagrando-se a transparência fiscal destas sociedades. <sup>(3)</sup>

**II) Regras relativas à subcapitalização** – São diversas as técnicas pelas quais podem ser contrariadas práticas tendentes a ampliar artificialmente as despesas relativas a juros, de modo a que estes beneficiem de tratamento fiscal eventualmente mais favorecido quando comparado com o dos lucros distribuídos. Uma primeira consiste na verificação da «razoabilidade» do montante dos juros face ao valor de mercado, no quadro dos preços de transferência, recusando-se a dedutibilidade do «excesso» face ao critério objectivo de um *at arm's length interest*. É utilizada no artigo 58.º do CIRC e no artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE. Uma segunda técnica opera ao nível da «qualificação» da ope-

ração subjacente como crédito ou capital, face às circunstâncias do caso concreto e tem, por exemplo, aplicação nos «instrumentos financeiros híbridos» que apresentam ora aspectos de crédito, ora aspectos de capital, como sucede com as obrigações remuneradas com participação nos lucros. Nessas circunstâncias, as autoridades podem, no âmbito da sua actividade de interpretação dos tratados, das leis e dos factos, «requalificar» (*recharacterize*) um contrato aparentemente de crédito como um aporte de capital.

A figura da subcapitalização na lei portuguesa distingue-se das técnicas anteriores por, abstraindo do exame das circunstâncias do caso concreto, recusar a caracterização de um verdadeiro empréstimo enquanto tal, por via de presunção ou ficção legal, pelo simples facto de ter sido ultrapassado um dado coeficiente de endividamento em relação ao capital próprio (*debt/equity ratio*). Entre nós, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 61.º do CIRC, estipula-se que, quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidades não residentes em Portugal com a qual existam relações especiais for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.

Note-se, contudo, que as linhas gerais das diversas abordagens são similares. O financiamento por meio de capitais próprios ou de empréstimos implica diferentes consequências fiscais. Financiar uma empresa por meio de capitais próprios resultará normalmente numa distribuição de lucros ao accionista sob a forma de dividendos, mas só após a tributação desses lucros ao nível da subsidiária. O financiamento através de empréstimos resultará num pagamento de juros aos credores (que podem igualmente ser os accionistas), mas tais pagamentos reduzem, em regra, os lucros tributáveis da subsidiária. Dividendos e juros podem, igualmente, implicar consequências diferentes a nível da retenção de impostos na fonte. A diferença de tratamento entre o financiamento por meio de capitais próprios ou de empréstimos segundo o direito fiscal nacional (e a nível bilateral), em consequência da qual os direitos de tributação dos juros pelo Estado de origem são em geral mais limitados do que os relativos aos dividendos, torna o financiamento por meio de empréstimos consideravelmente mais atraente num contexto transfronteiras e pode, conseqüentemente, levar à erosão da base tributária do Estado da subsidiária.

## Princípios-chave da jurisprudência do TJCE

Como salienta a Comissão, deverá distinguir-se, no tocante à compatibilidade das medidas anti-abuso nacionais com o direito comunitário, entre a respectiva aplicação na UE, tendo em consideração as liberdades de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, e a sua aplicação a países terceiros (onde apenas se aplica a livre circulação de capitais).

É neste contexto que a Comissão vem relembrar as definições e os princípios-chave da jurisprudência do TJCE:

**I) Evasão e abuso de direito** – No tocante à evasão e abuso, vem salientar que o Tribunal sustentou que uma pessoa que, normalmente, estaria numa situação abrangida pelo direito comunitário pode perder os direitos nele previstos caso procure abusar dos mesmos. Contudo, estes casos são excepcionais, só existindo abuso quando, apesar do cumprimento formal das condições estabelecidas nas regras comunitárias pertinentes, o objectivo das mesmas não é alcançado e há intenção de obter uma vantagem através da criação artificial das condições para a obter. <sup>(4)</sup> Esta jurisprudência do TJCE foi, em especial, aplicada à legislação comunitária sobre restituições à exportação e ao IVA. <sup>(5)</sup>

Na sua jurisprudência sobre a tributação directa, o TJCE sustentou, além disso, que a necessidade de evitar uma evasão ou fraude fiscal pode constituir uma razão imperiosa de interesse público susceptível de justificar uma restrição das liberdades fundamentais. <sup>(6)</sup> A noção de evasão fiscal limita-se, contudo, a «expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação» do EM em causa. Para serem legítimas, as disposições fiscais nacionais têm de ser proporcionadas e servir o objectivo específico de impedir expedientes puramente artificiais.

**II) Critérios de identificação de «expedientes puramente artificiais»** – O TJCE identificou diversos factores que, só por si, não são suficientes para constituir expedientes abusivos, ou seja, puramente artificiais. Nomeadamente, defendeu-se que o simples facto de uma empresa subsidiária se encontrar estabelecida noutra EM não pode, só por si, ser tratado como originando evasão fiscal <sup>(7)</sup> e que o facto de as actividades realizadas por um estabelecimento secundário noutra EM poderem ser igualmente realizadas

pelo contribuinte a partir do território do seu EM de origem não garante a conclusão de que existe um expediente puramente artificial. <sup>(8)</sup> O TJCE confirmou também expressamente que o objectivo de minimizar a carga fiscal de uma empresa é, em si, uma consideração comercial válida, desde que as disposições adoptadas com vista à sua realização não levem a transferências de lucros artificiais. <sup>(9)</sup> Na medida em que os contribuintes não tenham recorrido a práticas abusivas, os EM não podem impedir o exercício dos direitos de livre circulação simplesmente por causa de níveis de tributação inferiores em outros EM. <sup>(10)</sup>

Para se justificarem as regras anti-abuso devem limitar-se a situações em que haja outro elemento de abuso. Na sua jurisprudência recente, o TJCE deu uma orientação mais explícita sobre os critérios para detectar práticas abusivas, ou seja, expedientes puramente artificiais. No caso *Cadbury*, o TJCE concluiu que as legislações nacionais, como a do Reino Unido, relativa às sociedades estrangeiras controladas, estão genericamente em conformidade com o Tratado, na medida em que prossigam o objectivo legítimo de combater a fraude ou a evasão fiscal. Todavia, estas regras serão contrárias aos artigos 43.º e 48.º CE, quando se apliquem a expedientes que não constituam «expedientes puramente artificiais.» São factos determinantes para aferir da existência de tais expedientes saber se o contribuinte tem uma intenção subjectiva de obter uma vantagem fiscal estabelecendo-se noutra EM, se existe um estabelecimento no EM que prossiga actividades económicas e se esse estabelecimento dispõe de uma existência física em termos de instalações, pessoal e equipamento, ou seja, um estabelecimento real que realize actividades económicas genuínas e não uma mera “caixa de correio” ou uma subsidiária “de fachada”. <sup>(11)</sup> A questão de determinar se algum expediente em particular é «puramente artificial» deve ser resolvida nos tribunais domésticos caso a caso.

No caso *Thin Cap* <sup>(12)</sup> analisou-se se o EM do estabelecimento podia impor restrições fiscais às disposições de financiamento acordadas entre as empresas em relação de grupo. O TJCE confirmou que o facto de os termos e condições das operações financeiras entre empresas em relação de grupo residentes em EM diferentes se desviarem dos que seriam acordados entre

partes independentes constitui um elemento objectivo e verificável de forma independente para efeitos de determinar se a operação em questão representa, inteira ou parcialmente, um expediente puramente artificial. A legislação enquadrada nessa base era proporcional, desde que o contribuinte tivesse a oportunidade de apresentar elementos de prova de qualquer justificação comercial para o acordo.

Isto é, para se detectar um expediente puramente artificial deverá proceder-se a uma análise que privilegie a substância em relação à forma. Como a Comissão refere, no contexto de uma sociedade-mãe, há inevitavelmente dificuldades na determinação do nível de presença económica e do carácter comercial das disposições. Entre os factores objectivos para determinar se há substância adequada incluem-se critérios passíveis de verificação, como o local efectivo da gestão e a presença tangível do estabelecimento, assim como o risco comercial real por este assumido. Contudo, não há certeza quanto à forma como esses critérios podem aplicar-se no que respeita, por exemplo, aos serviços financeiros intragrupo e às sociedades gestoras de participações sociais, cujas actividades não exigem, em geral, uma presença física significativa.

**III) Proporcionalidade** – Conforme nota a Comissão, dos casos *Cadbury* e *Thin Cap* conclui-se que, para se determinar se uma operação consubstancia um expediente puramente artificial, a regulamentação nacional anti-abuso pode incluir critérios de “porto seguro” (*safe harbour*), de forma a visar situações em que a probabilidade de abuso seja mais elevada. Isto é, a Comissão partilha a opinião do advogado-geral Geelhoed, no caso *Thin Cap*, de acordo com o qual o estabelecimento de critérios presuntivos razoáveis contribui para uma aplicação equilibrada das medidas anti-abuso nacionais, uma vez que é no interesse tanto da segurança jurídica para os contribuintes como da exequibilidade para as administrações fiscais. <sup>(13)</sup>

Tal como salienta, de forma a garantir que as operações e os estabelecimentos genuínos não sejam indevidamente sancionados, é imperativo que, quando se presumir a existência de um expediente puramente artificial, o contribuinte tenha a oportunidade, sem ser sujeito a restrições administrativas indevidas, a apresentar provas de qualquer justificação comercial que possa existir para essa disposição. O grau em que o ónus da prova de que as suas operações tinham objecti-



vos comerciais de boa-fé pode recair no contribuinte só pode ser determinado caso a caso. A este respeito, a Comissão considera que o ónus da prova não deve recair unicamente no contribuinte e que se deve ter em conta a capacidade de cumprimento geral por parte do contribuinte e o tipo de disposição em questão. É essencial, em sua opinião que, no sentido da proporcionalidade, o resultado da respectiva avaliação pela administração fiscal possa ser submetido a um controlo jurisdicional independente. Além disso, os ajustamentos ao rendimento tributável em consequência da aplicação das regras anti-abuso devem limitar-se ao âmbito que seja atribuível ao expediente puramente artificial.

### Aplicação das regras anti-abuso na UE/EEE

De acordo com a Comissão, as medidas anti-abuso devem ter por objectivo os expedientes puramente artificiais concebidos para contornar a legislação nacional (ou as regras comunitárias tal como transpostas para a legislação nacional). É, igualmente, o que se passa no que se refere à aplicação de regras anti-abuso em relação aos países do Espaço Económico Europeu (EEE). <sup>(14)</sup> Na opinião da Comissão, seria lamentável que, para evitar a acusação de discriminação, os EM alargassem a situações puramente nacionais, onde não existe nenhum risco de abuso possível, a aplicação de medidas anti-abuso concebidas para limitar a evasão fiscal transfronteiras. Como nota, a falta de interacção concertada entre os sistemas fiscais dos EM pode resultar na não tributação involuntária e deixar margem para abusos. Podem surgir discrepâncias, por

exemplo, em relação à qualificação de «dívida» e de «capital próprio.»<sup>(15)</sup> Esta diferença de qualificação pode conduzir a duplas isenções ou duplas deduções, sendo estes problemas melhor abordados na fonte, mediante a redução da ocorrência de discrepâncias. Na sua falta, é conveniente melhorar a cooperação administrativa para detectar situações em que tais discrepâncias sejam exploradas de forma abusiva.

De acordo com a Comissão, as regras CFC podem continuar a realizar uma função útil em complemento das regras relativas à residência das sociedades e ao estabelecimento dos preços de transferência, na medida em que constituem um meio de combater os tipos mais artificiais de planificação fiscal, ou seja, desvio de lucros (no papel) para empresas controladas que não estão genuinamente estabelecidas em outros EM ou Estados do EEE. Contudo, os EM devem assegurar que tais medidas não são aplicadas no que respeita a estabelecimentos secundários em outros EM e Estados do EEE envolvidos em actividades empresariais genuínas e não vão além do que é necessário para alcançarem o seu objectivo declarado de atacar o desvio artificial de lucros.

Quanto às regras relativas à subcapitalização, a Comissão considera que os EM devem ter a possibilidade de proteger as suas bases tributárias contra uma erosão artificial, por meio da montagem de um financiamento através de empréstimos, mesmo na UE/EEE. No seguimento do caso *Lankhorst*, alguns EM tentaram evitar a acusação de discriminação mediante o alargamento da aplicação das suas regras relativas à subcapitalização, de modo a estas abrangerem igualmente relações puramente nacionais.<sup>(16)</sup> Contudo, a Comissão entende que este não é um desenvolvimento desejável.

No caso *Thin Cap*, o TJCE reconheceu que as medidas para impedir a subcapitalização não são, em si, condenáveis. A sua aplicação deve, contudo, limitar-se aos expedientes puramente artificiais. Isto pode ser alcançado se se garantir que os termos dos acordos de financiamento através de empréstimos entre empresas em relação de grupo se mantêm dentro dos limites do que seria acordado entre partes independentes ou se baseiam em outras razões comerciais válidas. A Comissão considera que os princípios

estabelecidos pelo TJCE quanto às regras relativas à subcapitalização se aplicam igualmente às regras relativas ao estabelecimento dos preços de transferências, que são essenciais à continuidade da existência de cada sistema fiscal nacional.

Relativamente a países terceiros, como nota a Comissão, o centro de gravidade no que respeita às regras CFC e às normas relativas à subcapitalização situa-se a nível da liberdade de estabelecimento, pelo que a sua aplicação deve ser examinada unicamente na perspectiva do artigo 43.º CE.<sup>(17)</sup>

Como o direito comunitário não exige que os EM evitem qualquer discriminação em relação ao estabelecimento dos seus nacionais fora da Comunidade ou ao estabelecimento dos nacionais de países terceiros num EM<sup>(18)</sup>, os EM não devem ser impedidos de aplicar estas regras relativamente aos países terceiros. Contudo, se a aplicação dessas regras não se limitasse a situações e operações entre empresas de um mesmo grupo (ou entre partes interligadas em que uma tenha influência definida sobre a outra) e na medida em que fosse este o caso, as regras teriam de respeitar o artigo 56.º CE e, igualmente, em relação aos países terceiros, ser aplicadas apenas a expedientes puramente artificiais (com excepção de situações onde não haja uma relação adequada de intercâmbio de informações com o país terceiro em causa).

A Comissão considera que, em particular no que respeita à aplicação das suas regras anti-evasão a esquemas internacionais de evasão fiscal, os EM devem, a fim de proteger as suas bases tributárias, procurar melhorar a coordenação das medidas anti-abuso em relação a países terceiros.

## Conclusões

Como conclui, a Comissão está igualmente interessada em explorar mais pormenorizadamente a possibilidade de soluções coordenadas específicas, em estreita cooperação com os EM, com vista a:

- Desenvolver definições comuns de «abuso» e de «expedientes puramente artificiais», tendo em vista uma orientação quanto à aplicação desses conceitos no domínio dos impostos directos;
- Melhorar a cooperação administrativa para de-

tectar e neutralizar mais eficazmente os abusos e esquemas fiscais fraudulentos;  
 - Partilhar as melhores práticas que sejam compatíveis com o direito comunitário, em particular para garantir a proporcionalidade das medidas anti-abuso;

- Reduzir potenciais discrepâncias que resultem numa não tributação involuntária; e  
 - Garantir uma melhor coordenação das regras anti-abuso em relação a países terceiros. ■

(Texto recebido pela CTOC em Agosto de 2009)

- (<sup>1</sup>) Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – «A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa» – na UE e em relação a países terceiros, COM/2007/0785 final. Esta Comunicação surge em sequência de uma Comunicação anteriormente apresentada, «Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados membros (EM) no mercado interno.»
- (<sup>2</sup>) Foi através do DL n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, que foram criadas medidas anti-abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objectivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas.
- (<sup>3</sup>) Sobre as regras CFC nacionais veja-se, em especial, Rui Duarte Morais, «Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, Controlled foreign companies, O art.º 60.º do C.I.R.C.», Colecção Teses, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005. Sobre as cláusulas anti-abuso em geral veja-se, nomeadamente, Clotilde Celorico Palma, «O controlo da concorrência fiscal prejudicial – Principais medidas conjuntas e unilaterais adoptadas por Portugal», *Revista Fórum de Direito Tributário / RFDT* n.º 26, Março Abril 2007 (relatório apresentado na 40.ª Conferência Técnica do Centro Inter-americano de Administrações Tributárias, em 2006).
- (<sup>4</sup>) Acórdão de 14 de Dezembro de 2000, caso *Emsland-Stärke* Processo C-110/99, n.ºs 52-53, e Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, caso *Halifax*, Processo C-255/02, n.ºs 74-75.
- (<sup>5</sup>) Sobre a aplicação de uma cláusula geral anti-abuso em IVA veja-se Alexandra Martins, «Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA», *Cadernos IDEFF* n.º 7, Almedina, 2007. Veja-se ainda sobre estes Casos Ben Terra, «The European Court of Justice and the Principle of Prohibiting Abusive Practices in VAT», in *GST in Retrospect and Prospect*, Editors, Richard Krever and David White, Thomson, 2007, pp. 495-514, Falcón y Tella, «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *Quincena fiscal*, n.º 6, 2006, pp. 5-11, António Frada de Sousa, «A luta contra a fraude, evasão e abusos na jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em matéria fiscal – Algumas notas», *CTF* n.º 420, Julho-Dezembro 2007, pp. 7-30, Rita de la Feria, «The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – Further towards legal uncertainty?», *EC Tax Review*, n.º 1, 2006, pp. 27-35, e Miguel Poiars Maduro e António Frada de Sousa, «A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum de IVA», *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008, pp. 119-154. Sobre a distinção entre evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal, veja-se Diogo Leite de Campos, «Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Visliís Editores, 1999, pp. 191-218.
- (<sup>6</sup>) Nomeadamente, no Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, caso *Lankhorst*, Processo C-324/00, n.º 37.
- (<sup>7</sup>) Acórdão de 16 de Julho de 1998, caso *ICI*, Processo C-264/96, n.º 26.
- (<sup>8</sup>) Acórdão de 12 de Setembro de 2009, Processo C-196/04, n.º 69.
- (<sup>9</sup>) Acórdão de 12 de Setembro de 2009, caso *Cadbury*, Processo, n.º 37.
- (<sup>10</sup>) Acórdão de 26 de Outubro de 1999, caso *Eurowings*, Processo C-294/97, n.º 44. Isto aplica-se mesmo no que respeita a regimes favoráveis especiais nos sistemas fiscais de outros EM. As distorções à localização de actividades económicas devidas a um auxílio estatal que seja incompatível com o Tratado CE e a uma concorrência fiscal prejudicial não autorizam os EM a adoptar medidas unilaterais destinadas a contrariar os seus efeitos mediante a limitação da livre circulação, pelo contrário, têm de ser resolvidos na fonte através dos procedimentos judiciais ou políticos apropriados. Como a Comissão salienta, é óbvio que também as próprias medidas anti-abuso têm de cumprir as disposições do Tratado CE sobre ajudas estatais.
- (<sup>11</sup>) Acórdão de 12 de Setembro de 2006, Processo C-196/04, n.ºs 67-68.
- (<sup>12</sup>) Acórdão de 13 de Março de 2003, Processo C-524/04.
- (<sup>13</sup>) Conclusões do advogado-geral apresentadas em 29 de Junho de 2006, n.º 66.
- (<sup>14</sup>) À excepção de situações em que não haja uma relação adequada de intercâmbio de informações com o país do EEE em apreço.
- (<sup>15</sup>) Por exemplo, um EM pode considerar uma operação como uma injeção de capital e, assim, isentar o rendimento daí derivado (como distribuição de lucros), enquanto outro EM pode considerar a mesma operação como um empréstimo e permitir a dedutibilidade fiscal para os pagamentos subsequentes (como juros). Isto pode resultar numa dedução num EM sem tributação correspondente noutro EM. O mesmo é válido para as entidades híbridas, ou seja, entidades que são consideradas como pessoas colectivas por um EM e como entidades transparentes por outro.
- (<sup>16</sup>) Foi o que sucedeu entre nós. O requisito da residência foi alterado com a Lei do OE para 2006, dado encontrar-se em desconformidade com as regras comunitárias, concretamente com o princípio da não discriminação e do direito de estabelecimento, tal como o TJCE decidiu, em 12 de Dezembro de 2002, relativamente a disposições similares existentes na Alemanha, no caso *Lankhost*. Com esta alteração passou a determinar-se que o regime não é aplicável no caso de endividamento perante entidades não residentes em Portugal ou em outro EM da UE.
- (<sup>17</sup>) Despacho de 10 de Maio de 2007, caso *Lasertec*, Processo C-492/04, n.º 20.
- (<sup>18</sup>) Como o TJCE observou no caso *ICI*, n.º 34, «(...) quando o litígio submetido ao tribunal nacional é relativo a uma situação estranha ao âmbito de aplicação do direito comunitário, o tribunal nacional não é obrigado, por força do direito comunitário, a interpretar a sua legislação em conformidade com o direito comunitário nem a não aplicar essa legislação (...).»