

SITUAÇÕES TRIANGULARES E ESTABELECIMENTOS ESTÁVEIS

ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

JOSÉ CALEJO GUERRA

O presente trabalho propõe-se analisar, de uma perspectiva fiscal, os problemas que surgem da utilização de estabelecimentos estáveis em operações e transacções transfronteiriças, no que respeita a situações triangulares.

Tendo em consideração o facto de que os estabelecimentos estáveis não são considerados como entidades dotadas de personalidade jurídica, não poderão, à partida, reclamar os benefícios decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação, quando recebam rendimentos de um Terceiro Estado, celebrados pelos Estados. Por forma a que a decisão de como investir no estrangeiro não seja manipulada, tais Acordos incluem cláusulas de não-discriminação que impõe que seja concedido aos estabelecimentos estáveis um tratamento similar àquele concedido a sociedades estabelecidas nesse país.

Em concordância, o TJCE, baseando-se no TUE, tem vindo a desenvolver jurisprudência constante e consistente na matéria, ainda que de âmbito tendencialmente mais alargado do que aquele estabelecido nos Acordos.

O objectivo no sentido de contribuir para a clarificação de ambos os normativos no alívio/eliminação da dupla tributação em situações triangulares envolvendo estabelecimentos estáveis.

This paper is intended to analyze the problems raised by the use of permanent establishments in cross-border operations and transactions, from a tax standpoint, namely on triangular situations.

Bearing in mind the fact that permanent establishments are not regarded as legal entities they are not generally entitled to the benefits of the Conventions on Double Taxation, when receiving income from Third States, entered into by the States. So as to not manipulate the companies' decision on how to invest abroad, such Conventions have non-discrimination clauses imposing a similar treatment to permanent establishments as that given to legal entities in that country. At the same time the ECJ, based on the EU Treaty, has developed thorough doctrine on this issue although in a much wider sense than that provided by Conventions on Double Taxation.

All the efforts were put together so as to try to clarify the scope of both these regulations on relieving/avoiding double taxation on triangular situations involving permanent establishments.

ÍNDICE:

- 1 – Introdução; 2 – Estabelecimento estável: breve delimitação do conceito;
i) Critérios para a existência de um estabelecimento estável; ii) Estabelecimento está-

Assim, este princípio foi introduzido no seio da União Europeia no artigo 43.º (em conjugação com o artigo 48.º) TCE e também na CMOCDE, no seu artigo 24.º, sendo que o n.º 3 respeita especificamente à matéria dos estabelecimentos estáveis.

Na União Europeia, enquanto espaço geográfico em que a integração é bastante mais vincada, este princípio assume uma importância extraordinária enquanto elemento acessório de garantia das liberdades, nomeadamente da liberdade de estabelecimento, entendendo-se hoje que esta passa também pela escolha da forma jurídica apropriada para o desenvolvimento da actividade, como mais à frente se verá.

Serão então analisados os dois preceitos já citados numa tentativa de delimitação do seu âmbito de aplicação.

Para tal, em primeiro lugar será feita uma breve delimitação de conceito de estabelecimento estável, sem grandes preocupações de esgotar o conceito, distinguindo a figura de outras, em particular da de subsidiária, que apresenta neste tema grande relevância, como objecto de comparação com a situação da sucursal.

Em seguida, serão analisadas as consequências de uma situação triangular e os possíveis modos de resolver as múltiplas tributações que podem ocorrer, no caso de não haver na Convenção celebrada uma cláusula que especificamente resolva a questão, como é muitas vezes o caso.

Finalmente será feito um estudo detalhado (quanto possível neste âmbito) sobre o princípio, quer no seio da União, quer no seio da OCDE.

2 — ESTABELECIMENTO ESTÁVEL: BREVE DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

A existência de um conceito de estabelecimento estável é comum, quer ao Direito Fiscal Internacional, quer às ordens jurídicas internas de cada Estado, não sendo no entanto o seu significado unívoco. De facto, embora a designação seja a mesma, nem sempre os critérios para o reconhecimento de tal entidade coincidem, variando conforme a ordem jurídica que o contempla. Assim e a título de exemplo, há a notar diferenças no período mínimo de duração da “instalação fixa”, ou no elenco de situações enquadráveis no conceito de estabelecimento estável ⁽³⁾.

A correcta determinação do âmbito da expressão tem particular relevância no Direito Fiscal Internacional se se tomar em consideração que, sendo o estabelecimento estável uma entidade jurídica não autónoma da empresa a que está associado, a utilização deste expediente implica uma situação de dupla tributação jurídica ⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Cfr., *inter alia*, o disposto no artigo 5.º da Convenção Modelo OCDE e o artigo 5.º do CIRC.

⁽⁴⁾ Esta é identificável através da “regra das 4 identidades” que dispõe que existe dupla tributação jurídica quando se tributa o mesmo rendimento, relativamente à mesma pessoa, ao mesmo hiato temporal e ao mesmo imposto (ou semelhante). Esta deve ser evitada por respeito à regra *non bis in idem*.

Cumpra também referir a existência da dupla tributação económica que difere da primeira por não existir nesta a identidade da pessoa tributada, sendo assim facilmente admitida e praticamente inevitável.

vel real vs. estabelecimento estável pessoal; iii) O estabelecimento estável e outras entidades; 3 – O estabelecimento estável nos ADT's: situações triangulares; i) A obtenção de rendimento passivo de um terceiro Estado por um estabelecimento estável; 4 – Princípio da não discriminação; i) A igualdade de tratamento entre estabelecimentos estáveis e subsidiárias na UE; ii) A igualdade de tratamento entre estabelecimentos estáveis e subsidiárias na CMOCE; 5 – Conclusão; 6 – Lista de abreviaturas.

1 – INTRODUÇÃO

Com este trabalho ⁽¹⁾ pretende-se, como o próprio título assim o indica, efectuar uma análise do princípio da não discriminação e as suas consequências no âmbito do Direito Fiscal Internacional, situando-se a atenção especificamente nos problemas envolvendo estabelecimentos estáveis, enquanto entes desprovidos de personalidade jurídica, e situações triangulares em que essas entidades estejam envolvidas.

O problema central da questão passa pela incapacidade legal das sucursais (estabelecimentos estáveis) reclamarem os benefícios decorrentes dos ADT's, nas situações em que recebam rendimentos provenientes de investimento passivo, celebradas entre o Estado onde se situam e o referido Estado terceiro, em virtude de, segundo a doutrina do Direito Internacional Público, aquelas apenas se aplicarem aos residentes dos respectivos estados ⁽²⁾.

Estando em causa o desenvolvimento do comércio internacional e a crescente globalização, importa garantir que as decisões dos operadores económicos não sejam influenciadas por medidas fiscais adoptadas internamente pelos diversos Estados na cena internacional. O objectivo será então, atingir a neutralidade fiscal.

Tendo os impostos um papel fundamental na vida dos Estados modernos porquanto representam uma importante fonte de receitas, vital à boa administração dos mesmos, não devem ser susceptíveis de influenciar decisões meramente económicas, que podem passar, e passam muitas vezes, pela forma jurídico-societária através da qual se vai investir num outro Estado.

Sem a proibição de discriminação, na parte que respeita aos estabelecimentos estáveis, o investimento no estrangeiro com este veículo acarretaria grandes desvantagens, dado que sendo tratado como não residente ser-lhe-iam negados muitos benefícios concedidos a residentes tornando assim muito onerosa esta forma de investimento por um excessivo agravamento da carga tributária global suportada pelo contribuinte.

⁽¹⁾ Efectuado por motivos de avaliação da Pós-Graduação Avançada em Planeamento Fiscal leccionada pelo Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, no ano lectivo 2005/2006.

⁽²⁾ Está a referir-se à Teoria da Relatividade dos Tratados prevista na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados.

visto que o Estado do estabelecimento estável (adiante designado Estado EE) vai tributar os rendimentos obtidos pelo estabelecimento estável que a ele sejam imputados por virtude de estar fisicamente situado naquele Estado e os rendimentos serem aí percebidos, sendo que posteriormente, também o Estado da residência da sociedade “principal” (adiante designado Estado R) vai tributar os rendimentos dessa sociedade, nos quais se inclui os rendimentos do estabelecimento estável ⁽⁵⁾, havendo assim sobreposição de tributação sobre o mesmo rendimento, que deverá, à luz das regras estabelecidas na Convenção Modelo OCDE ⁽⁶⁾ (adiante designada CMOCDE) ser aliviada ⁽⁷⁾, quer pelo método do crédito quer pelo método da isenção.

i) Critérios para a existência de um estabelecimento estável

Seguindo o disposto na CMOCDE, existem três critérios para que se possa falar da existência de um estabelecimento estável:

- a) a existência de uma instalação;
- b) essa instalação ser fixa;
- c) o exercício das actividades através dessa instalação fixa.

Em seguida a CMOCDE apresenta uma lista de exemplos (artigo 5.º, n.º 2) e excepções (artigo 5.º, n.º 4), de situações possíveis de configurarem um estabelecimento estável. Coloca-se a questão de como entender esta enumeração.

Na esteira de Alberto Xavier entendemos tratar-se aqui de uma mera enumeração exemplificativa pelo que qualquer situação que se considere contida nos artigos citados tem sempre de preencher a definição geral disposta no artigo 5.º, n.º 1, CMOCDE. Trata-se portanto de presunções elidíveis da existência, no Estado EE, de um estabelecimento estável ⁽⁸⁾.

No que respeita ao critério a) importa referir a total irrelevância do direito ⁽⁹⁾ que a sociedade a que pertence o estabelecimento estável tenha sobre o local da instalação, podendo mesmo esta situar-se em edifícios de outras empresas. O ponto essencial é que o espaço esteja à disposição da empresa que detém o estabelecimento estável. Assim, no caso de um vendedor que se desloca regularmente às instalações de um cliente importante, no exercício da sua actividade, por não ter esse espaço à sua disposição, não se pode considerar a existência, nesse espaço, de um estabelecimento estável da empresa para a qual o vendedor trabalha.

⁽⁵⁾ Isto partindo do pressuposto que o Estado R adopta, na tributação, o princípio do *world wide income*, como é o caso da grande maioria dos Estados.

⁽⁶⁾ Pese embora o facto de esta revestir a natureza jurídica de uma mera recomendação, a grande maioria dos Membros da OCDE segue, no essencial, o Modelo.

⁽⁷⁾ Ou, idealmente, anulada.

⁽⁸⁾ No mesmo sentido veja-se o § 12 dos Comentários ao artigo 5.º CMOCDE.

⁽⁹⁾ Mesmo que não exista qualquer direito. Pense-se no caso em que o espaço é utilizado ilegalmente.

Quanto ao critério *b*), não é, de facto, necessário que a instalação seja fixa no sentido de imóvel, porquanto há actividades que pela sua natureza nunca poderiam ser levadas a cabo através de um estabelecimento estável se esse fosse o critério. A instalação ser fixa significa que deve existir um todo coerente dentro do qual se desenvolva a actividade, sendo que esse espaço é que deve ser fixo. Daqui resulta que mesmo que a actividade se desenrole num espaço geográfico limitado, a falta de coerência comercial implica a não existência de instalação fixa.

Deste critério resulta também que a actividade a desenvolver não deve ter carácter temporário mas sim permanente ⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾.

Relativamente ao critério *c*) cumpre desde logo notar que a actividade a desenvolver através do estabelecimento estável não tem de contribuir para os lucros da empresa no sentido de uma actividade lucrativa.

Para efeitos de contabilização do prazo de duração do estabelecimento estável cumpre notar que o período durante o qual a empresa procede à instalação do estabelecimento estável não deve ser contabilizado, desde que essa actividade seja substancialmente diferente daquela levada a cabo pela empresa.

Quanto ao disposto no n.º 4 do artigo 5.º CMOCDE soi referir que se trata essencialmente de actividades preparatórias que, não sendo o cerne da actividade da empresa, não deverão ser tributadas no Estado EE enquanto rendimento afecto a um estabelecimento estável.

Para finalizar resta dizer que, como estatui o artigo 5.º, n.º 7, CMOCDE, a existência de uma subsidiária num segundo Estado, não faz desta um estabelecimento estável da sua sociedade-mãe. Isto decorre simplesmente da distinção que adiante será feita entre sucursal e subsidiária. Esta última, sendo uma entidade dotada de personalidade jurídica não pode obviamente constituir um estabelecimento estável, visto que a este, por definição, lhe falta a qualidade de pessoa (colectiva no caso).

ii) Estabelecimento estável real vs. estabelecimento estável pessoal

Neste ponto cumpre fazer uma breve referência à distinção possível entre estabelecimento estável real e pessoal.

O primeiro tem sido tratado até agora, sendo que se compreende aqui os casos em que a actividade é desenvolvida através de uma instalação fixa ⁽¹²⁾.

Ao segundo referem-se os n.ºs 5 e 6 do já citado artigo 5.º CMOCDE. Como resulta da própria letra do conceito não há aqui nenhum edifício, mas sim um repre-

⁽¹⁰⁾ Ou pelo menos um certo grau de permanência, visto que não se exige que a instalação perdure no tempo com carácter definitivo.

⁽¹¹⁾ Quando se refere o carácter permanente da actividade não se quer dizer que a mesma não possa ter interrupções, mas tão-somente que deve ser levada a cabo com regularidade.

⁽¹²⁾ Designa-se de estabelecimento estável real por referência à expressão “*res*”, que significa “coisa”, que exprime a ideia de uma instalação física.

sentante no Estado EE da empresa do Estado R, constituindo este, para efeitos tributários um estabelecimento estável.

Visam-se aqui os agentes dependentes, como sejam aqueles que agem por conta da empresa do Estado R e que estão habilitados a celebrar contratos que vinculem a supra-mencionada empresa.

O n.º 6 do mesmo artigo delimita pela negativa o conceito de estabelecimento estável pessoal ao excluir aqueles agentes que sejam independentes da empresa quer jurídica quer economicamente e que ajam no âmbito normal da sua actividade quando actuam por conta da empresa ⁽¹³⁾.

iii) O estabelecimento estável e outras entidades

Esta distinção é da maior importância porquanto visa delimitar o conceito por oposição a entidades semelhantes, mas cujas diferenças implicam modos de tributação efectiva completamente distintos, senão mesmo opostos.

Assim cumpre distinguir o estabelecimento estável enquanto entidade desprovida de personalidade jurídica e como tal inseparável da sociedade que o detém ⁽¹⁴⁾, das subsidiárias, sendo estas sociedades juridicamente independentes, posto que dotadas de personalidade jurídica, da sociedade que nela detém participações ⁽¹⁵⁾.

Para o presente trabalho, que visa analisar a situação do estabelecimento estável nos Acordos para evitar a Dupla Tributação (adiante ADT's), esta distinção assume um enorme destaque visto que, por regra, no Direito Fiscal Internacional, os ADT's apenas se aplicam aos residentes dos Estados Contratantes ⁽¹⁶⁾ sendo que apenas preenchem essa qualidade aqueles detentores de personalidade jurídica. Assim, encontram-se, à partida, excluídos do âmbito da convenção os estabelecimentos estáveis ⁽¹⁷⁾. Por ser de vital importância voltar-se-á a este ponto mais tarde.

3 — O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NOS ADT'S: SITUAÇÕES TRIANGULARES

Segundo Alberto Xavier, “designam-se pela expressão situações triangulares (*Dreiecksverhältnisse*) aqueles casos que envolvem três Estados, em razão de o beneficiário do rendimento não receber directamente os juros, dividendos ou *royalties*,

⁽¹³⁾ Uma boa forma de se distinguir entre agente dependente e agente independente passa pela percepção de qual a entidade que suporta o risco da actividade, numa dada relação jurídica. Se for a empresa, estaremos perante um agente dependente, sendo um agente independente no caso de ser o próprio a suportar o risco da actividade desenvolvida.

⁽¹⁴⁾ É, nas palavras do ilustre Alberto Xavier, “um caso típico de património autónomo de Direito Tributário”.

⁽¹⁵⁾ Ainda que detenha a totalidade do capital da “sociedade-filha”.

⁽¹⁶⁾ Cfr. artigo 1.º CMOCDE.

⁽¹⁷⁾ Cfr. também neste ponto o disposto no artigo 3.º CMOCDE.

por tê-los atribuído a um estabelecimento estável localizado em terceiro Estado". Estamos então em presença de três Estados, sendo eles o Estado R, o Estado EE e o Estado da fonte do rendimento (adiante designado Estado F).

O problema que esta situação levanta prende-se, desde logo, com o facto de ao estabelecimento estável ⁽¹⁸⁾ ser imputado rendimento passivo, proveniente do Estado F, que vai ser aí tributado por via de retenção na fonte com base no facto de o rendimento aí ter sido originado, sendo também tributado no Estado EE porquanto este rendimento é imputável ao estabelecimento estável ⁽¹⁹⁾, e ainda tributado no Estado R por força da tributação da empresa aí residente, sendo que os rendimentos do estabelecimento estável, por não ser entidade independente, incluem-se também no seu rendimento tributável.

Assim seria necessário a aplicação da rede de ADT's celebrados entre estes países para eliminar a dupla tributação. Para que tal fosse possível tornar-se-ia necessário que o estabelecimento estável pudesse invocar os ADT's celebrados pelo Estado EE, o que como já foi dito, não será à primeira vista possível pelo facto de estes apenas se destinarem a residentes, não possuindo o estabelecimento estável essa qualidade.

Como resultado teríamos que só seriam aplicáveis os ADT's R-F e R-EE subsistindo, portanto, situações de dupla tributação que não são convenientemente dissipadas, quer por medidas unilaterais internas, quer pelo regime do procedimento amigável previsto no artigo 25.º CMOCDE.

Sendo necessária a aplicação do ADT EE-F para evitar a situação descrita no parágrafo anterior ⁽²⁰⁾, cumpre explicar de que modo tal poderá acontecer, visto que a grande maioria da doutrina entende que os estabelecimentos estáveis não estão abrangidos pelo âmbito pessoal dos ADT's ⁽²¹⁾ ⁽²²⁾.

Cumpre, antes de mais notar que existem países que, em alguns ADT's, incluem cláusulas que especificamente prevêm o direito dos estabelecimentos estáveis de invocar os benefícios resultantes dos mesmos, não sendo, no entanto, esta a regra.

Este problema de aplicação do ADT EE-F foi também tomado em consideração no Relatório da OCDE sobre Situações Triangulares de 1992, do qual resulta ser esta a melhor forma de obrigar o Estado F a restringir as suas taxas de retenção na fonte de acordo com o ADT EE-F. A situação seria ainda mais favorável no caso de não haver ADT R-F visto que o estabelecimento estável seria tratado da mesma forma que empresas residentes no Estado EE. No entanto, a maioria dos membros da OCDE opôs-se a esta solução por ser contrária aos princípios que regem a aplicação dos Tratados.

Não obstante é reconhecida na doutrina a necessidade de proteger os estabelecimentos estáveis de situações de dupla tributação, pois que de outro modo poder-se-ia tornar

⁽¹⁸⁾ Através do qual a sociedade residente no Estado R exerce a sua actividade no Estado EE.

⁽¹⁹⁾ Cfr. artigo 7.º, n.º 1, 2.ª parte, CMOCDE.

⁽²⁰⁾ Neste sentido, Prats, *Intertax*, 1994, p. 481.

⁽²¹⁾ Parte-se aqui e em todo o trabalho, do pressuposto que os ADT's celebrados entre os diversos Estados seguem o disposto na CMOCDE.

⁽²²⁾ Tal como este é definido pelos artigos 1.º e 3.º CMOCDE.

menos atractiva a utilização deste expediente por oposição à utilização de subsidiárias, sendo que a escolha da entidade a utilizar nestes casos não deve ficar dependente da concessão ou não de vantagens fiscais, como foi já referido ⁽²³⁾ pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (adiante TJCE) em diversos acórdãos.

Da leitura do artigo 1.º CMOCDE resulta que deve haver uma especial conexão entre a pessoa que requer a aplicação do ADT e o Estado que se encontra vinculado a esse ADT. Assim este artigo enfatiza dois aspectos essenciais: "Pessoa" e "Residência".

Ao arripio da posição assumida neste trabalho, de que o estabelecimento estável não se enquadra só por si no âmbito pessoal dos ADT's, importa dar relevo a uma ideia que tem surgido na doutrina internacional ⁽²⁴⁾ que aponta para a possibilidade de incluir o estabelecimento estável no artigo 3.º, n.º 1, CMOCDE e como tal, conceder-lhe, de pleno direito, os benefícios decorrentes dos ADT's ⁽²⁵⁾.

A questão surge, tendo em atenção que os Comentários a este artigo apontam para uma interpretação bastante lata do termo ⁽²⁶⁾ levando autores como Michael Lang e Bernd Langoth a admitirem a possibilidade de inclusão desta entidade sem personalidade jurídica no âmbito pessoal dos ADT's.

i) A obtenção de rendimento passivo de um terceiro Estado por um estabelecimento estável

Esta é a típica situação triangular envolvendo um estabelecimento estável. Numa situação como esta torna-se importante analisar a perspectiva dos três Estados envolvidos no que respeita aos seus direitos de tributação.

Começamos então por atentar na acção do Estado F. Este irá, desde logo, sujeitar o rendimento obtido pelo estabelecimento estável a retenção na fonte (assumindo que há uma norma jurídica na ordem interna que habilita tal tributação ⁽²⁷⁾) respeitando claro o limite da sua competência tributária eventualmente imposto em ADT.

No entanto, esta situação levanta logo um problema visto que o estabelecimento estável está situado num Estado diferente da empresa a que pertence, que é o de saber qual o ADT aplicável ao caso, se o R-F ou o EE-F.

Como já se explicou, o ADT EE-F não será aplicável visto que o estabelecimento estável não é residente. Resta então a aplicação do ADT R-F sendo que a taxa

⁽²³⁾ Embora num contexto puramente "europeu".

⁽²⁴⁾ Embora ainda com poucos adeptos.

⁽²⁵⁾ Note-se que mesmo no âmbito da OCDE esta não é a posição oficial. De outro modo não se entenderia a subsistência do artigo 24.º, n.º 3.

⁽²⁶⁾ Cfr. § 2 dos Comentários ao artigo 3.º

⁽²⁷⁾ Convém não esquecer que as normas contidas na CMOCDE são apenas distributivas de competência. Quer isto dizer que apenas regulam a competência e a medida da competência tributária de cada Estado relativamente aos demais. As normas da CMOCDE não implicam tributação efectiva. As normas que habilitam a tributação terão que ser buscadas na ordem interna. Quer isto dizer que se a CMOCDE atribuir o direito de tributar a um determinado Estado, mas este, na sua legislação interna não possuir nenhuma norma que possibilite a tributação esta não irá ocorrer.

de retenção na fonte a aplicar pelo Estado F apenas está sujeita aos limites estabelecidos naquele ADT. Não obstante tem havido alguma dificuldade em aceitar as limitações constantes deste ADT por parte do Estado F visto que o rendimento fica efectivamente afecto ao estabelecimento estável situado no Estado EE e não no Estado R. Contudo, do ponto de vista do contribuinte (estabelecimento estável) esta será a única hipótese, pois de outra maneira ficaria totalmente desprotegido contra várias pretensões tributárias simultâneas. Não deve esquecer-se que, sendo o estabelecimento estável uma extensão não autónoma da sociedade que o detém, a aplicação do ADT R-F não é assim tão descabida.

No respeitante à actuação do Estado R temos que este poderá também tributar o rendimento originado no Estado F, não esquecendo contudo que é este Estado que deve, por via da regra, eliminar a dupla tributação, conforme o disposto no artigo 23.º CMOCE.

O Estado R estará assim perante duas obrigações de aliviar a dupla tributação. Quer por via do ADT R-EE, quer por via do ADT R-F. Duas opções são aqui possíveis. Ou se entende que os dois ADT's devem ser aplicados em conjunto querendo isto dizer que o Estado R apenas tem que aliviar a dupla tributação por respeito ao ADT R-EE visto que no tocante ao imposto pago no Estado F, este já teria sido tomado em consideração aquando da concessão de um crédito ou isenção pelo imposto pago pelo estabelecimento estável no Estado EE, que já incluía o rendimento obtido no Estado F, visto que este faz parte do rendimento colectável do estabelecimento estável no Estado EE. O problema desta solução coloca-se no caso de o Estado R não conseguir aliviar a dupla tributação devido à diferença do montante de imposto pago no Estado F e o crédito concedido pelo Estado EE.

Contudo, uma corrente doutrinária distinta, invocando o princípio da relatividade dos Tratados (28), opõe-se àquela ideia visto que com ela se pretende que um determinado ADT tenha efeitos em Estados que dele não são parte.

Seguindo esta ideia, estaremos perante uma situação em que o Estado R terá que conceder um duplo alívio da tributação ocorrida quer no Estado F, quer no Estado EE.

Se a isto juntarmos o facto de também o Estado EE ser implicado na tarefa de evitar a dupla tributação (29) temos que o rendimento passa a ser livre de imposto.

É obviamente perceptível que a consequência desejada pela aplicação do ADT não é esta. Apenas se pretende que o sujeito passivo apenas uma pretensão tributária e não que estas fiquem esvaziadas de conteúdo por uma múltipla aplicação de sistemas de crédito e isenção.

Para além do problema de como aplicar os vários ADT's com ligação ao caso, surge também a questão de saber através de que método é que o Estado R vai aliviar a tributação entretanto sofrida.

(28) Inserido no artigo 34.º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados e que exprime a ideia de que os Tratados apenas vinculam as partes que nele participam.

(29) Traz-se aqui à colação o artigo 24.º, n.º 3, CMOCE.

A questão ganha particular acuidade visto que, como se demonstrará em seguida, nenhum dos métodos está totalmente apto a eliminar a situação de dupla-tributação existente. Consciente desta situação, a OCDE já em 1992 no seu Relatório sobre Situações Triangulares alertou para a necessidade de também o Estado F contribuir para a eliminação da dupla tributação.

Os métodos de eliminação da dupla tributação à disposição, neste caso do Estado R, são o método da isenção⁽³⁰⁾ ou o método da imputação ou do crédito⁽³¹⁾.

No que respeita ao imposto pago no Estado F, o Estado R concederá um crédito de imposto que, no entanto, não poderá ser superior ao imposto devido nesse Estado relativamente àquele rendimento. Quer isto dizer que se no Estado F o montante do imposto devido for superior àquele devido no Estado R, a dupla tributação não será totalmente evitada.

No tocante ao imposto pago sobre os rendimentos do estabelecimento estável no Estado EE, o Estado R pode utilizar o método do crédito ou da isenção.

Aplicando o método da isenção, o Estado R isenta os lucros do estabelecimento estável que incluem, como atrás se referiu, aqueles com origem no Estado F. Como também já se referiu *infra*, havendo Estados que entendem, neste caso, aplicar os dois ADT's em causa (R-EE e R-F) em conjunto, não estando como tal obrigados a aliviar por duas vezes a dupla tributação relativamente ao mesmo rendimento. Quer isto dizer que a parte do lucro do estabelecimento estável que respeita a rendimento com origem no Estado F não vai agora ser considerado pelo Estado R. Daqui poderá surgir novamente o problema se houver divergência entre o montante de imposto pago no Estado F e o crédito concedido no Estado EE, subsistindo assim uma situação de dupla tributação.

Optar pelo método do crédito pode também não resolver completamente a situação. Novamente o problema surge na diferença entre o montante de imposto cobrado e o crédito que é possível conceder por força da segunda parte do artigo 23.º-B, n.º 1. Novamente temos, pelo menos, uma parte do rendimento sobre o qual incidiu mais do que um fenómeno tributário.

Para finalizar esta análise estará agora em foco a actuação do Estado EE.

Uma vez que o estabelecimento estável está situado no Estado EE e que aí aufere rendimento (passivo) não há dúvida que este Estado tem o direito de tributar esse rendimento como prescreve genericamente o artigo 7.º CMOCDE.

No que respeita à eliminação da dupla tributação relativamente ao montante já retido na fonte no Estado F importa notar que o ADT F-EE não é aplicável porquanto o estabelecimento estável, não tendo personalidade jurídica, não é residente e como tal não pode pretender a aplicação daquele ADT. Existem, ainda assim, Estados que prevêem na sua ordem jurídica interna medidas unilaterais para eliminar a dupla tributação que contemplam os estabelecimentos estáveis. Não obstante esta situação

⁽³⁰⁾ Cfr. artigo 23.º-A CMOCDE.

⁽³¹⁾ Cfr. artigo 23.º-B CMOCDE.

não é a regra e como tal, na maioria dos casos subsistiria uma situação indesejável aos olhos da OCDE dificultando-se o comércio internacional.

Para fazer face a esta situação, que foi particularmente salientada a partir de 1992 com o Relatório OCDE sobre Situações Triangulares, foi introduzida na CMOCDE uma previsão normativa constante do artigo 24.º, n.º 3, que consagra o princípio da Não Discriminação relativamente aos estabelecimentos estáveis. Assim a generalidade dos ADT's passaram a dispor de um instrumento jurídico que permite fazer face a muitos dos problemas levantados pela falta de capacidade dos estabelecimentos estáveis em invocar os benefícios decorrentes dos mesmos.

Também no âmbito da União Europeia (adiante designada UE) existem previsões, *maxime* os artigos 43.º e 48.º do Tratado da Comunidade Europeia (adiante designado TCE), que impedem restrições à constituição, nomeadamente de sucursais, por nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro.

Estamos assim em presença de dois mecanismos que, ao consagrar o Princípio da Não Discriminação, reservam, para o estabelecimento estável, tratamento idêntico ⁽³²⁾ àquele dado a empresas em condições semelhantes.

Em que condições esse tratamento é concedido é matéria a tratar em seguida.

4 – PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

i) A igualdade de tratamento entre estabelecimentos estáveis e subsidiárias na UE

a) Não discriminação com base na nacionalidade

O TCE contem no seu artigo 93.º uma norma tendente à harmonização da fiscalidade indirecta, como acontece hoje com o IVA sendo este o único imposto harmonizado. Contudo no que se refere à tributação directa não há nenhuma referência expressa, podendo ainda assim retirar-se da letra do artigo 94.º esse intuito. É aliás com esta base, que se negociam e implementam directivas que versam sobre a tributação directa na UE, como seja o caso da Directiva Mães-Filhas, da Directiva Juros e *Royalties*, entre outras.

No entanto, quer as Directivas já em vigor, quer quaisquer outras tentativas de harmonização esbarram sempre no mesmo obstáculo que é a exigência de unanimidade na aprovação das propostas. Assim se justifica que a harmonização no campo da fiscalidade directa seja parca. Esta dificuldade é também patente na demora na aprovação de Directivas que implicam múltiplas negociações para se chegar a um consenso sobre um número relativamente reduzido de disposições.

Não obstante, o TJCE afirmou já em vários acórdãos ⁽³³⁾, que, o facto de não

⁽³²⁾ O tratamento terá que ser não menos favorável.

⁽³³⁾ Cfr., *inter alia*, acórdãos *Schumacker*, *Wielockx*, *Futura Participations*, *Saint-Gobain*, *Verkoijen*...

haver ainda harmonização na área da tributação directa não significa que os Estados-Membros não estejam vinculados às regras comunitárias sobre as quais as suas medidas fiscais tenham impacto, como é o caso, nomeadamente, da liberdade de estabelecimento.

Na análise do princípio da não discriminação na UE a primeira norma a salientar é a que consta do artigo 12.º TCE que proíbe toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. Contudo a aplicação desta norma é precedida pela aplicação do artigo 43.º juntamente com o artigo 48.º no caso do direito de estabelecimento através de estabelecimentos estáveis, visto que estas disposições são mais específicas que a primeira, aplicando-se o princípio de que *lex specialis, lege generali derogat*.

Cumpra ainda salientar que esta proibição de discriminação abrange, não só a discriminação directa em razão da nacionalidade, mas também qualquer discriminação indirecta, resultando de qualquer outro critério que conduza ao mesmo resultado. Exemplo de outro critério com relevância para o caso é o da residência (limitada ainda assim ao território dos Estados-Membros).

Por mais de uma vez, problemas respeitantes ao direito de estabelecimento foram levados à apreciação do TJCE, sendo que o primeiro dos casos a levantar o problema foi o *Avoir Fiscal* julgado em 1986, sendo que o TJCE sustentou a posição de que a diferença de tratamento relativamente ao estabelecimento estável não seria justificada em face do artigo 43.º (então artigo 52.º) TCE ⁽³⁴⁾.

Marcando a sua posição em 1986, apenas em 1999 o TJCE voltou a repetir a referência à liberdade de escolha da forma jurídica apropriada à prossecução da sua actividade por um nacional de um Estado-Membro no território de um outro Estado-Membro. Tal referência foi então feita no caso *Compagnie de Saint-Gobain* em que a questão de fundo se prendia com a igualdade de tratamento de sucursais e subsidiárias. Neste acórdão o TJCE refere que também constituirá infracção da liberdade de estabelecimento, a discriminação respeitante ao estabelecimento secundário ⁽³⁵⁾.

Assim entende-se que o direito de estabelecimento previsto no TCE implica a liberdade de escolha entre o estabelecimento estável, enquanto entidade dependente, e uma subsidiária, enquanto entidade independente da sociedade residente no Estado R. No concernente ao Direito Fiscal, isto implica que sejam proibidas todas as normas que levem o contribuinte a optar por uma específica forma de exercer o seu direito de estabelecimento unicamente com a intenção de se furtar à aplicação de um regime fiscal menos favorável. Como tal, no que respeita aos impostos directos, impõe-se uma igualdade no tratamento entre estabelecimento estável e subsidiárias, no sentido de um tratamento não menos favorável do primeiro.

⁽³⁴⁾ Nas palavras do acórdão: "*The second sentence of the first paragraph of Article 52 expressly leaves traders free to choose the appropriate legal form in which to pursue their activities in another Member State and that the freedom of choice must not be limited by discriminatory tax provisions*".

⁽³⁵⁾ A doutrina entende que a segunda frase do artigo 43.º TCE se refere ao estabelecimento secundário.

Do que até agora se escreveu resulta claro que a norma em evidência nesta matéria será o artigo 43.º TCE (36). Cumpre então proceder a uma análise mais detalhada da mesma.

O primeiro parágrafo do supra-citado artigo refere-se à “nacionalidade” enquanto elemento de conexão decisivo nesta situação. É desde logo de salientar uma diferença relevante entre o elemento de conexão constante desta previsão e aquele normalmente utilizado pelas normas fiscais, sendo que nestas se utiliza normalmente o elemento “residência”. A justificação para tal é simples. Desde logo o artigo 43.º prende-se com uma das liberdades fundamentais e não especificamente com matéria fiscal (37), sendo que para além do mais, se pretende com esta formulação baseada na nacionalidade, impedir o acesso às liberdades fundamentais (38) (excepto no que respeita à liberdade de circulação de capitais) a nacionais de Estados-não-Membros que possam eventualmente ter residência em um qualquer Estado-Membro.

Visto que o artigo 43.º TCE se refere unicamente às pessoas singulares importa chamar à colação o disposto no artigo 48.º TCE que estende a aplicação daquele artigo às “sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro...”. Estabelece-se aqui uma ficção de nacionalidade com respeito ao local de incorporação e da localização da “sede social, administração central, ou estabelecimento principal...”.

Temos então liberdade de estabelecimento, quer no que respeita ao estabelecimento principal (39), quer relativamente ao estabelecimento secundário (40). Prevê-se então explicitamente que o direito de estabelecimento inclui a liberdade de manter mais do que um estabelecimento dentro do espaço comunitário. Para aquilo que interessa ao presente trabalho este artigo importa para as sociedades comunitárias o direito de constituição de agências, sucursais ou subsidiárias noutro Estado-Membro, nas mesmas condições em que o fazem as sociedades desse mesmo Estado-Membro.

Assumindo como certo, depois da exposição feita, que o Direito Comunitário impõe a igualdade de tratamento entre um estabelecimento estável e uma subsidiária (41), cabe perguntar se qualquer diferença no tratamento constituirá uma discriminação proibida pelo TCE, em linha com aquilo que vem sendo afirmado pelo TJCE em vária e constante jurisprudência.

O significado daquilo que se entende por discriminação não vem contido no TCE, entendendo-se como tal, o tratar de forma diferente situações idênticas, de forma

(36) Sem esquecer a importância do disposto no artigo 48.º TCE.

(37) Sem embargo dos profundos reflexos que aquela previsão tem no campo do Direito Fiscal.

(38) Importa salientar que autores como Bernd Langoth defendem, ainda assim, o acesso a estas liberdades fundamentais por nacionais de Estados terceiros que tenham concluído com Estados-Membros ADT's, por via do disposto no artigo 24.º, n.º 1. Cfr. “*Triangular Tax Cases*”, pp. 44-46.

(39) Artigo 43.º, § 1, 1.ª frase.

(40) Artigo 43.º, § 1, 2.ª frase.

(41) Nas condições acima referidas.

idênticas situações diferentes e ainda o tratar de forma diferente situações diferentes, desrespeitando a medida da diferença.

Na situação em apreço, se forem aplicadas diferentes regras unicamente em razão da nacionalidade do sujeito passivo (poderá haver diferença de tratamento desde que esta se baseie em razões justificativas de fundo), estaremos perante um caso de discriminação, passível de acção contenciosa contra o Estado-Membro por ela responsável.

Por regra, esta discriminação traduz-se numa desigualdade de tratamento pela negativa, quer isto dizer que o que sucede é que se trata o não nacional de uma forma mais desvantajosa e não que se trate o nacional de forma preferencial. Resumidamente, a acção do Estado-Membro considerada discriminatória incide sobre a entidade não nacional. Ao nível da entidade nacional não há qualquer diferença de tratamento, não havendo aqui nenhum benefício para além do normal para esta entidade.

Daqui se retira a importante conclusão que o tratamento a dar a nacionais e não nacionais não tem de ser exactamente o mesmo. Pode haver diferenças, desde que essas diferenças não se traduzam num tratamento prejudicial do não residente. Sendo este o âmbito da proibição, nada impede a discriminação positiva de um não residente, traduzida num tratamento mais benéfico desta entidade em comparação com aquele dado aos nacionais desse Estado. A isto acresce que a proibição de discriminação incide sobre os elementos essenciais do imposto como sejam a taxa, sendo toleráveis diferenças de tratamento no que respeita às obrigações acessórias e ao modo de cobrar o imposto ⁽⁴²⁾.

Este é o âmbito do princípio da não discriminação contido no artigo 43.º, n.º 1, TCE.

No entanto fica por saber o que são situações idênticas para que se possa determinar o objecto da comparação quando haja que saber se se está, ou não, perante uma situação discriminatória ⁽⁴³⁾.

Situações comparáveis serão, por conseguinte, aquelas substancialmente comparáveis. Recorrendo à expressão utilizada por Ana Paula Dourado ⁽⁴⁴⁾, importa aqui um juízo de substância sobre a forma no sentido de que deve relevar a situação do contribuinte como um todo e a sua situação perante a obrigação de pagar imposto e não a análise de elementos concretos predefinidos (embora estes sejam importantes como indicadores).

Desde logo a comparação deve ser feita entre duas sociedades estrangeiras, sendo que a sociedade A actua no Estado EE por intermédio de um estabelecimento estável e a sociedade B actua nesse mesmo Estado por intermédio de uma subsidiária. Não estando aqui envolvidos investidores estrangeiros a diferença está na forma pela qual estas empresas vão actuar no Estado EE, sendo que a sociedade A optou por um ente desprovido de personalidade jurídica e como tal tratado como não residente e a sociedade B optou por um entidade dotada dessa personalidade jurídica sendo tratada como

⁽⁴²⁾ Assim são aceitáveis a exigência de declarações diferentes ou de cobrança de imposto por retenção na fonte para não residentes, entre outros.

⁽⁴³⁾ Isto porque o conceito de discriminação é essencialmente relativo.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. Ana Paula Dourado, "*From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case...*".

residente no Estado EE. Cumpre notar que esta situação implica necessariamente a consideração da existência de uma Cláusula da Nação Mais Favorecida no Direito Comunitário, que pela sua relevância não poderá ser objecto de tratamento adequado nesta sede.

A outra comparação possível, à partida, é aquela estabelecida entre uma sociedade residente no Estado EE e que aí desenvolve a sua actividade e uma sociedade não residente que desenvolve a sua actividade no Estado EE através de um estabelecimento estável.

Já no caso *Avoir Fiscal* o TJCE entendeu que o objecto de comparação adequado deve ser aquele descrito em segundo lugar e não o que envolva dois investidores estrangeiros. O que está em causa é a comparação com o tratamento concedido a um nacional a operar nesse país. Não obstante, a primeira situação é também relevante visto que vários Estados arguíram, com respeito a esta situação, que o investidor estrangeiro poderia, na sua esfera de liberdade, ter optado por investir no Estado EE através de uma subsidiária sendo esta considerada residente. Esta argumentação não procedeu e o TJCE esclareceu, e bem, que a liberdade de estabelecimento no Estado EE implica também a liberdade do meio jurídico adequado para o fazer. Como tal, essa liberdade não pode ser posta em causa por medidas (fiscais) discriminatórias.

Assim, pese embora a comparação não assente num critério uniforme e seja feita de forma casuística, tem normalmente assentado na diferença de tratamento entre sociedades residentes e não residentes.

No caso *Commerzbank AG* o TJCE utilizou esse critério chegando à conclusão que a concessão de certas vantagens fiscais a companhias residentes, não sendo as mesmas vantagens concedidas a não residentes, constituía uma atitude discriminatória por parte da Administração Fiscal do Reino Unido.

Também no caso *Royal Bank of Scotland*, estando em causa a taxa de imposto aplicável aos lucros obtidos na Grécia por uma sucursal de um banco com sede no Reino Unido, o TJCE voltou a analisar a (eventual) identidade de situações entre esta acima descrita e aquela de um banco com sede na Grécia.

Ainda como exemplo do critério seguido pelo TJCE pode apontar-se o acórdão *Saint-Gobain*. Aqui a comparação foi feita entre o estabelecimento estável alemão da sociedade francesa e sociedades alemãs, incluindo-se nestas, subsidiárias alemãs de sociedades não residentes. Neste caso o TJCE referiu-se explicitamente a liberdade de escolha do estabelecimento secundário, utilizando uma conjugação dos dois critérios acima descritos.

b) Não discriminação com base na residência

Até agora a análise do princípio da Não Discriminação no âmbito da UE tem-se centrado no elemento de conexão nacionalidade, pois é este o elemento previsto nas normas jurídicas do TCE, pelas razões que já acima se expuseram.

No entanto a grande maioria dos Estados na cena Mundial adopta como critério de conexão em matéria fiscal a residência ao invés da nacionalidade. Assim a dife-

renciação nas legislações nacionais é feita por relação ao Estado-Membro da residência, como resulta claro dos acórdãos até agora referidos.

Este facto poderia levar a pensar que já que o TCE proíbe discriminações com base na nacionalidade mas nada diz por respeito à residência e tendo também em conta que o elemento de conexão relevante é a residência, a grande maioria das situações que envolvem discriminação não estariam abrangidas pela proibição constante do TCE.

Obviamente não poderia ser esta a solução. A ser assim, bastava a adopção pelo Estados de um elemento de conexão distinto daquele utilizado no TCE e este ficaria esvaziado de conteúdo.

Neste sentido tem sido a actuação do TJCE ⁽⁴⁵⁾ que tem entendido que a proibição de discriminação abrange tanto a discriminação directa, em razão da nacionalidade, como a discriminação indirecta, assente em qualquer outro critério de diferenciação, sendo que esta se traduz no reconhecimento de que a adopção de critérios diferentes da nacionalidade correm o risco de levarem ainda assim a uma discriminação proibida dado que, a grande maioria das vezes, os não residentes de um Estado-Membro são também não nacionais desse Estado.

Cumprir notar que sendo esta argumentação válida para a generalidade dos agentes, “mais válida” será para as pessoas colectivas visto que o critério decisivo é a residência ⁽⁴⁶⁾.

c) Será qualquer discriminação proibida?

Na sequência do que já atrás se escreveu, nem toda a discriminação é proibida pelo TCE. Assim aquelas situações que não impliquem um agravamento do encargo fiscal por relação aos residentes em situações idênticas serão à partida permitidas, até porque é naturalmente assumido que surgem diferenças inevitáveis no tratamento de residentes e de não residentes. Neste ponto tomo como objectivo a delimitação daquelas medidas que são potencialmente discriminatórias.

No que respeita à tributação directa, um tratamento discriminatório pode provir, segundo Sabine Kristen ⁽⁴⁷⁾ de medidas relativas, quer à base tributável, à taxa de imposto, aos créditos fiscais concedidos e ainda aos procedimentos. A análise destas medidas será feita, tendo em conta a jurisprudência do TJCE na matéria.

Assim no caso *Royal Bank of Scotland* o TJCE, considerando que os métodos de determinação da base tributável eram idênticos para residentes e não residentes, entendeu estar-se perante situações similares e como tal reputou injustificada e como tal discriminatória a diferença existente na taxa de imposto a aplicar ⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁵⁾ Cfr., *inter alia*, acórdão *Commerzbank*, § 14.

⁽⁴⁶⁾ De forma pouco rigorosa poder-se-á dizer que a residência é a nacionalidade das pessoas colectivas.

⁽⁴⁷⁾ Cfr. *Equal treatment of permanent establishments and subsidiaries?*

⁽⁴⁸⁾ A taxa era, no caso, de 40% para o estabelecimento estável (não residente) e de 35% para a sociedade grega aí residente.

Já no caso *Avoir Fiscal* em que se discutia a concessão de um crédito a um estabelecimento estável de um outro Estado-Membro que não a França. O TJCE entendeu que, não havendo distinção na legislação fiscal francesa na tributação dos lucros, quer da entidade residente quer da não residente, não haveria nenhuma razão que objectivamente justificasse o tratamento diferenciado na altura da concessão do crédito, pelo que a recusa “francesa” foi entendida como contrária ao direito de estabelecimento e nessa medida, discriminatória. Aqui o tribunal refere-se pela primeira vez à diferença do estatuto jurídico da entidade em causa, sendo essa a razão que servia de base à diferença de tratamento imposta pela Administração Francesa. Convém ressaltar que a França utiliza no seu sistema tributário o princípio da territorialidade ao invés da maioria dos Estados desenvolvidos pelo que não haveria diferença de tratamento entre residentes e não residentes.

Também o caso *Saint-Gobain*, envolvendo a comparação entre um estabelecimento estável e uma subsidiária residente no Estado EE, implicava a negação pelo Estado EE de um crédito pelo imposto pago no Estado F, de origem em participações sociais detidas pelo estabelecimento estável em sociedades daquele Estado. Novamente o TJCE voltou a considerar que o estabelecimento estável estava em situação comparável a uma subsidiária alemã e que, como tal, lhe devia ter sido concedido o crédito relativamente ao imposto já pago.

No que respeita aos procedimentos cumpre referir o caso *Futura* em que a legislação do Luxemburgo sujeitava a dedução de perdas de entidades não residentes, nomeadamente, ao facto de os livros da contabilidade serem guardados e conservados no Luxemburgo durante o ano fiscal em que as perdas teriam ocorrido. Mais uma vez o TJCE considerou esta medida como contrária à liberdade de estabelecimento.

d) Justificação para o tratamento discriminatório

Por regra, detectando uma provisão discriminatória na legislação de um qualquer Estado-Membro, o TJCE em conformidade com a jurisprudência que vem estabelecendo, condena o comportamento por desconformidade com o Direito Comunitário pela violação do princípio da não discriminação. Contudo esta não é uma atitude automática. Quer isto dizer que, do simples facto de se verificar uma situação de tratamento diferenciado não decorre imediata e necessariamente a violação do princípio objecto de estudo, havendo que apurar-se da eventual existência de justificação para tal tratamento.

Com efeito o próprio TCE e o TJCE em alguma jurisprudência admitem situações justificativas para a diferença de tratamento. Nesta matéria os grandes percursores são os próprios Estados-Membros⁽⁴⁹⁾ que são confrontados com situações proibidas nas suas legislações internas, avançando com diversos justificativos na

(49) Por regra o Estado EE.

esperança de não perder receitas fiscais. Ainda assim, quase sempre o TJCE desconsidera esses argumentos acabando por atribuir razão ao contribuinte numa perspectiva bastante ampla do direito de estabelecimento, como irá ser demonstrado em seguida.

Não obstante o TJCE não ter assumido uma posição definitiva na matéria a doutrina internacional tem apontado em primeira linha, como justificativo, os motivos que venham expressamente previstos no TCE ⁽⁵⁰⁾. O Tratado ao estabelecer uma regra inclui também excepções que permitem afastar essa regra.

Para além destes aponta-se também como possíveis justificações no âmbito da discriminação indirecta aquelas assentes na denominada *rule of reason* ⁽⁵¹⁾.

De qualquer forma uma medida que seja à partida restritiva, para que assim não seja considerada deve, (1) ser aplicada de forma não discriminatória, (2) ser justificada pelo interesse público, (3) ser adequada a alcançar o objectivo que tem em vista e (4) ser proporcional ⁽⁵²⁾ a esse objectivo na medida em que a restrição consista no estritamente necessário para o alcançar.

Na tentativa de salvaguardar as disposições nacionais, quando objecto de litigância no TJCE, os Estados Europeus têm esgrimido uma série de argumentos ⁽⁵³⁾, sendo que aquele tribunal rejeitou praticamente todos. Contudo, estas rejeições anteriores não implicam uma rejeição definitiva dos argumentos em face do carácter aberto dos mesmos.

Assim no caso *Avoir Fiscal* foi arguido o risco de evasão fiscal, no caso *Saint-Gobain* a perda de receita fiscal no Estado EE, a necessidade de manter a progressividade do sistema fiscal no caso *Biehl*, a existência de taxas de imposto mais baixas noutros Estados-Membros, o estado incompleto de harmonização da legislação sobre tributação directa novamente no caso *Avoir Fiscal*, a efectividade da supervisão fiscal no caso *Vestergaard*, a ausência de um tratamento recíproco num ADT de novo no caso *Saint-Gobain*, no caso *Asscher* o facto de a discriminação ser diminuída por efeito da aplicação de um ADT e ainda o argumento de que outras vantagens fiscais serviriam de contrapartida para a discriminação sofrida pelo contribuinte no caso *Commerzbank*.

De todos os argumentos aqui enumerados o TJCE não aceitou um único indeferindo sempre as pretensões dos Estados-Membros que neles se baseassem.

Ainda dentro deste conceito da *rule of reason*, o TJCE reconheceu, em abstracto, algumas medidas susceptíveis de justificação. Assim se passou, no caso *Futura* em que o TJCE parece ter admitido o princípio da territorialidade ⁽⁵⁴⁾, relativamente à prevenção de situações de evasão fiscal o TJCE admite essa possibilidade mas unicamente

⁽⁵⁰⁾ Artigos 30.º, 39.º, n.ºs 3 e 4, 45.º, 46.º, n.º 1, 55.º e 58.º, n.º 1, alínea b).

⁽⁵¹⁾ Esta regra surge pela primeira vez no caso *Dassonville*.

⁽⁵²⁾ De forma mais precisa, deve a restrição obedecer ao princípio da proibição do excesso.

⁽⁵³⁾ Por sinal recorrentes em vários acórdãos.

⁽⁵⁴⁾ Ainda que o tenha rejeitado em casos posteriores como nos casos *XY* e *Bosal*.

em situações em que a medida tenha como objectivo único a prevenção de esquemas totalmente artificiais para contornar a legislação fiscal interna. Sendo esta a justificação admitida, a mesma foi já rejeitada, em casos em que estava em causa a criação de uma subsidiária noutro Estado-Membro, como aconteceu no caso *ICI*, tal como aconteceu no caso *Lankhorst* em que a sociedade-mãe, por qualquer motivo, estava sediada noutro Estado-Membro, ou ainda o estabelecimento da sociedade-mãe ou de uma subsidiária noutro Estado-Membro como sucedeu no caso *XY*.

Tendo em conta todas estas recusas, no seio da tributação directa, o argumento “de peso” baseia-se na coesão do sistema fiscal nacional, visto que foi o único que até hoje foi acolhido pelo TJCE, no caso *Bachmann*.

Neste caso o Sr. *Bachmann*, de nacionalidade alemã auferia os rendimentos do trabalho na Bélgica, sendo que entretanto contribuía para um fundo de pensões na Alemanha. O problema fundava-se no facto de as autoridades belgas não permitirem a dedução das contribuições efectuadas na Alemanha com o argumento de que quando essas pensões fossem pagas ao Sr. *Bachmann* não iria haver tributação das mesmas na Bélgica. Fundando-se a admissibilidade das deduções desta contribuições feitas na Bélgica no diferimento da tributação para o momento em que aquelas fossem percebidas pelo sujeito passivo, permitir essas mesmas deduções no caso apresentado equivaleria, aos olhos da Administração Fiscal Belga, a esvaziar de conteúdo o mecanismo da dedução, pondo assim em causa a coerência do seu sistema fiscal. O TJCE considerou neste caso que ainda que houvesse uma discriminação relativamente aos cidadãos belgas, essa discriminação estava justificada.

Ao contrário do que vem sendo hábito na jurisprudência do TJCE, tal solução não se voltou a repetir ao arrepio da insistência dos Estados-Membros no argumento.

Conclui-se então que o TJCE tem vindo a afunilar o critério, apertando os requisitos⁽⁵⁵⁾, exigindo que a referida coerência se verifique, por relação ao mesmo contribuinte como sucedeu nos casos *ICI*, *Metallgesellschaft* e *Bosal*⁽⁵⁶⁾, relativamente ao mesmo imposto, como aconteceu nos casos *Asscher*, *Baars* e *Verkooijen* e presumindo a existência de um vínculo directo entre o que se deixa de tributar e o benefício obtido como ficou definido nos casos *Danner*, *Bosal* e *Skandia*.

Ainda nesta matéria parece importante salientar a opinião do Advogado-Geral Piores Maduro no caso *Marks & Spencer* quando afirma⁽⁵⁷⁾ que estes critérios, para avaliação da coerência fiscal são demasiado rígidos, deixando pouco espaço de manobra aos Estados-Membros que a pretendam invocar. Em seguida, o Advogado-Geral Piores Maduro propõe como critério de avaliação o da finalidade da regulamentação em causa, atentando-se assim no fim e lógica do regime.

⁽⁵⁵⁾ Tal sucedeu nos casos *ICI*, *Metallgesellschaft*, *Bosal*, *Danner*, *Lankhorst*, *Asscher*, *Baars* e *Verkooijen*.

⁽⁵⁶⁾ Sendo que nestes estava em causa a situação de sociedades-mães e suas afiliadas.

⁽⁵⁷⁾ Na senda da opinião da Advogada-Geral J. Kokott nas conclusões apresentadas no caso *Maninen*.

ii) A igualdade de tratamento entre estabelecimentos estáveis e subsidiárias na CMOCDE

A CMOCDE tem, à semelhança daquilo que já vimos no Direito Comunitário, também preocupações com o resultado negativo do facto de, sendo os ADT's bilaterais, daí resultarem diferenças de tratamento injustificadas que afectem os contribuintes. Como tal consta também do elenco da CMOCDE um artigo que lida com a não discriminação⁽⁵⁸⁾ e que será o alvo de atenção neste ponto do presente trabalho.

A previsão a que nos referimos é, especificamente, o artigo 24.º CMOCDE.

Sendo um artigo extenso, cumpre desde logo fazer uma distinção inicial que assenta no facto de nos n.ºs 1 e 2 do referido artigo o elemento de conexão a ter em linha de conta ser a nacionalidade, ao passo de que nos n.ºs 3, 4 e 5 o elemento de conexão relevante é a residência.

Pode então dizer-se que esta norma apresenta dois objectivos essenciais. O primeiro prende-se com o combate à discriminação, por um Estado Contratante de nacionais de outro Estado Contratante. O segundo será evitar a discriminação por um Estado Contratante de residentes de outro Estado Contratante, quer no caso de estabelecimentos estáveis que uma empresa detenha noutro Estado Contratante, impondo-se que a tributação deste não seja menos favorável do que aquela levada a cabo para uma empresa desse Estado Contratante que prossiga a mesma actividade, quer no caso do pagamento de juros e *royalties* pagos por uma empresa de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, exigindo-se aqui que estes sejam dedutíveis para a determinação do lucro tributável da empresa, como se tivessem sido pagos a um residente do Estado Contratante em que se situa a empresa, quer ainda no caso de empresas cujo capital seja detido por residentes no outro Estado Contratante, sendo que neste caso não deve existir nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas previstas para empresas similares no Estado Contratante em que se situa a referida empresa.

a) O artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE

No âmbito deste estudo a regra mais importante contida na CMOCDE será, em particular, o artigo 24.º, n.º 3, visto que diz respeito à específica situação de discriminação de estabelecimentos estáveis, nomeadamente em situações triangulares.

Embora estejam inseridos no mesmo artigo, esta previsão difere bastante daquela contida no n.º 1 do mesmo preceito.

Como já foi apontado pode verificar-se uma disparidade na escolha do elemento de conexão relevante nas duas situações. A justificação para a escolha da residência como critério relevante justifica-se com o intuito de evitar a discriminação com base no local de situação efectiva da empresa, desconsiderando a sua "nacionalidade".

⁽⁵⁸⁾ Inserida em 1963.

Além desta diferença, também o resultado em que se traduz a não discriminação diverge entre os dois preceitos. Enquanto que no primeiro caso se profere uma "tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa", no segundo caso "apenas" se exige que a tributação do estabelecimento estável não seja, no Estado EE, menos favorável do que a das empresas residentes do Estado EE que exerçam as mesmas actividades.

A doutrina⁽⁵⁹⁾ aponta, ainda na análise da estrutura do artigo 24.º, n.º 3, a diferença existente entre a primeira e a segunda frase do referido preceito, encontrando na primeira um critério de comparação objectivo⁽⁶⁰⁾ utilizando uma empresa residente do Estado EE que nele desenvolva as mesmas actividades e na segunda frase um critério subjectivo⁽⁶¹⁾ por respeito às pessoas residentes no Estado EE e às suas deduções pessoais.

Estas diferenças ora enunciadas assumem particular relevância no momento de saber se certo tratamento fiscal pode ou não ser negado a um estabelecimento estável, dependendo de se enquadrar ou não na previsão contida na segunda frase do artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE.

Para finalizar a análise da disposição torna-se também relevante referir que este número apenas concede protecção a empresas que detenham o estabelecimento estável no Estado EE e não a pessoas singulares que possam estar nessa situação, mas que não possuam uma empresa.

Terminada que está a incursão pela estrutura da norma, é agora tempo de atentar no princípio de não discriminação aí contido.

Como resulta claro o alvo do princípio aqui enunciado é o estabelecimento estável da empresa residente no Estado R.

O termo empresa é por diversas vezes utilizado na CMOCDE, sendo que, ainda assim a interpretação do conceito foi remetida para aquilo que as legislações internas dos Estados Contratantes dispusessem sobre o termo⁽⁶²⁾.

Deixando a interpretação do termo para o Estado Contratante que aplica o ADT, cedo se percebeu que nem todos os Estados entendiam o conceito da mesma forma, havendo situações em que a disparidade de legislações resultava em que relativamente ao mesmo caso um dos Estados considerava a entidade como empresa para efeitos de aplicação do ADT e o outro Estado assim não o fazia.

Assim a questão colocou-se por respeito à actividade desenvolvida pela empresa, como por exemplo no caso de empresas cujos rendimentos tivessem origem em bens imóveis e ainda no caso de agentes independentes. A opinião dominante era a de que independentemente das considerações das legislações internas estes casos não estariam abrangidos pela proibição de discriminação de estabelecimentos estáveis⁽⁶³⁾.

(59) Nomeadamente Gregor Zorman in *Permanent Establishments in International Tax Law*, p. 279.

(60) Nas palavras mais elucidativas do Autor: "business related taxation criteria".

(61) "person related taxation criteria".

(62) Cfr. artigo 3.º CMOCDE e § 4 dos Comentários.

(63) Neste sentido também o Tribunal Constitucional Austríaco em VfGH 15.3.1990, B 758 f/88.

No entanto a questão sofreu já actualizações e pelo menos no que respeita aos agentes independentes deve considerar-se que estão também abrangidos pela proibição de discriminação em virtude da supressão do artigo 14.º CMOCDE, inserindo-se estes, hoje em dia, no artigo 7.º, considerando-se que não havia razão para distinguir entre a tributação de profissionais independentes dispendo de uma instalação fixa no Estado EE, da tributação das empresas residentes no Estado R com estabelecimento estável no Estado EE.

Problemas relevantes se levantam também no que toca à consideração das *partnerships* devido às diferenças de tratamento dado pelos Estados, sendo que nem todos as consideram como entidades tributáveis.

Prevedo este artigo uma cláusula de não discriminação de estabelecimentos estáveis num ADT respeitante ao rendimento e ao património, cumpre perguntar se o âmbito do princípio se restringe aos impostos que sobre eles incidam ou se, contrariamente, abarca todos os tributos devidos pela instalação fixa no Estado EE.

A esta questão responde o n.º 6 do artigo 24.º CMOCDE com a regra de que a proibição de discriminação abrange todo e qualquer imposto, independentemente da sua natureza ou denominação. Para além do mais este princípio abrange mesmo aqueles impostos cobrados que não tenham correspondência no Estado R.

Sendo esta a regra não poderíamos deixar de referir que, restringindo o âmbito da não discriminação aos impostos sobre que incidem as regras distributivas de competência da CMOCDE, vários Estados se reservam o direito não aplicar este artigo em toda a sua extensão (64).

b) Determinação de uma situação discriminatória

Para que se determine que a prática de um qualquer Estado põe em causa a actividade levada a cabo por um estabelecimento estável no Estado EE, por via de uma discriminação relativamente a empresas desse Estado a operar no mesmo ramo de actividade, torna-se necessário determinar o objecto de comparação com a situação da instalação fixa.

Ao contrário do que acontece nos n.ºs 1 e 2 do artigo 24.º CMOCDE, no n.º 3 a comparação não é feita entre nacionais mas (1) empresas residentes do Estado EE que (2) nele desempenham a mesma actividade (65).

No entanto, Vogel admite a hipótese de a comparação ser feita não com uma empresa independente dotada de personalidade jurídica residente no Estado EE, mas sim com uma entidade do Estado EE com uma estrutura societária idêntica àquela da empresa detentora do estabelecimento estável. Esta comparação valeria sobretudo para o regime da tributação de grupos que é um regime eminentemente interno. Neste caso, adoptar como critério de comparação uma empresa independente inviabilizaria

(64) Tal é o caso da Grécia, da Irlanda, do Luxemburgo e do Reino Unido.

(65) Ou estejam presentes no mesmo sector de actividade.

o raciocínio porquanto a situação não seria sequer comparável. Cumpre referir analiticamente um caso que se debruçou sobre o assunto julgado num Tribunal de Nova Iorque em que a recorrente pretendia a comparação da situação do seu estabelecimento estável com uma hipotética sociedade de Nova Iorque que exercesse a sua actividade nesse Estado, sendo que o Tribunal não considerou tal hipótese.

Voltando à delimitação do objecto da comparação há que separar os dois elementos: (1) empresa residente no Estado EE; (2) levando a cabo a mesma actividade.

Quanto ao primeiro ponto, cumpre por ora referir que embora a comparação se faça, não significa que se esteja perante situações idênticas. Longe disso. A nível jurídico ressalta logo a já várias vezes referida diferença no que concerne à falta de personalidade jurídica do estabelecimento estável, não faltando esta na subsidiária que serve de termo de comparação. Também no campo fiscal surgem diferenças, nomeadamente no que respeita ao facto de a subsidiária estar, por regra, implicada a uma obrigação fiscal ilimitada ao invés do que se passa com o estabelecimento estável, ao qual é imputada uma obrigação fiscal limitada. Outras diferenças podem ser apontadas como o facto de a distribuição de dividendos pela subsidiária para a sociedade-mãe estar genericamente sujeita a retenção na fonte enquanto que no caso do estabelecimento estável tal não acontece pois que se entende que nem sequer há distribuição de dividendos, visto que não há personalidade jurídica autónoma, mas apenas um fluxo financeiro do estabelecimento estável para a sociedade-mãe.

Relativamente à actividade levada a cabo pela empresa objecto de comparação importa salientar a importância deste elemento de análise relativamente à nacionalidade, porquanto ele permite estabelecer melhor a relação visto que estarão envolvidos, nas duas situações, os mesmos impostos sobre a actividade desenvolvida e em especial os mesmos impostos sobre os lucros dessa actividade ⁽⁶⁶⁾.

Sendo esta a finalidade da comparação deve levar-se também em consideração, para além da actividade desenvolvida, outros elementos que influenciem o encargo fiscal. Assim, por regra, este encargo depende também da forma jurídica sob a qual se constitui a empresa, visto que a mesma actividade pode ser desenvolvida de várias formas sendo que a cada uma delas podem corresponder obrigações fiscais distintas.

Na comparação que se faça para aferir de uma eventual discriminação deve, por conseguinte, entrar-se também em linha de conta com o *status* fiscal das entidades.

No “silêncio” do artigo 24.º, n.º 3, pode pensar-se que a comparação deve ser feita com uma empresa residente que leve a cabo a sua actividade unicamente dentro do mesmo território do estabelecimento estável.

Outros elementos têm sido apontados pela Doutrina ⁽⁶⁷⁾ como a extensão do elemento “desempenhando as mesmas actividades”, querendo significar “nas mesmas circunstâncias” alargando-se assim este critério.

⁽⁶⁶⁾ Cfr. o § 21 dos Comentários ao artigo 24.º

⁽⁶⁷⁾ Nomeadamente por Van Raad.

O que importa contudo reter é que para além dos elementos expressamente previstos na letra do artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE, resulta da leitura e interpretação dos Comentários ao mesmo artigo que outros elementos devem ser tomados em consideração aquando da realização da comparação.

Determinado o objecto da comparação o próximo passo na análise de uma potencial situação discriminatória prende-se com saber se o tratamento fiscal concedido ao estabelecimento estável é efectivamente menos favorável que aquele outro concedido à empresa contra-parte na comparação.

Assim dispõe o artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE na parte em que se refere que “a tributação (...) não será nesse outro Estado menos favorável...”.

Novamente cumpre aqui notar uma diferença entre esta disposição e aquela contida no n.º 1 do mesmo artigo, em que se estatui que o tratamento não pode ser diferente ou mais gravoso.

No que concerne a provisão relativa ao estabelecimento estável, temos que esta tem sobretudo preocupações com o resultado final em termos da quantidade de imposto pago. O que releva nesta sede é que o montante de imposto pago pelo estabelecimento estável não seja superior ao montante pago pela empresa objecto de comparação. Temos então que não há qualquer referência a outros elementos do imposto ou a requerimentos conexos.

Como tal, a diferença permitida no contexto da tributação centrar-se-á em grande parte nas obrigações acessórias da obrigação de pagar imposto em virtude do especial estatuto do estabelecimento estável enquanto entidade não residente. Nesta medida poderão ser diferentes, a título meramente exemplificativo, os prazos, as modalidades de liquidação e cobrança, as declarações utilizadas, etc. ...

Quanto ao tratamento menos favorável detectado, importa estabelecer aqui uma comparação com o já estudado princípio da não discriminação no TCE, no sentido de averiguar se esse tratamento menos favorável pode, à luz da CMOCDE, ser justificado e como tal, conforme ao princípio da não discriminação.

Como resulta do anteriormente exposto, no TCE admitem-se justificações expressas para tratamentos discriminatórios, tendo o TJCE aceite, para além desses, admitido justificações baseadas na *rule of reason*. Assim pode concluir-se que a proibição constante do TCE é uma proibição relativa na medida em que aceita derrogações.

Cumpre saber se o mesmo se passa nos ADT's concluídos à semelhança da CMOCDE.

Torna-se então vital atentar na letra do instrumento jurídico relevante nesta sede ⁽⁶⁸⁾.

Da leitura do preceito resulta que ele não inclui uma referência expressa à proibição de discriminação, proibindo somente um tratamento menos favorável. Assim, parece que se deve entender que, ao contrário daquilo que se passa no TCE, não se deve considerar as justificações que impliquem um tratamento fiscal menos favorável

(68) O já referido artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE.

para o estabelecimento estável, dentro do âmbito que atrás se determinou. Esta posição vale para a primeira frase do n.º 3 que se prende com critérios objectivos concernentes à actividade desenvolvida.

A seguir-se esta posição, a única excepção admitida respeita aos elementos subjectivos descritos na segunda frase do mesmo artigo que não implicam discriminação pelo facto de essas deduções serem recusadas a estabelecimentos estáveis de empresas residentes no Estado R. A justificação desta excepção será posteriormente analisada.

Temos então que o tratamento fiscal concedido às sucursais não pode ser menos favorável.

No entanto este princípio é por vezes de difícil concretização em virtude do facto de os Estados disporem de muito mais normas para a tributação de residentes do que para a tributação de não residentes. Sendo estas em número reduzido torna-se por vezes demasiado complicado (por falta de previsão legal, indispensável em Direito Fiscal) conferir ao não residente um tratamento que não seja menos favorável em comparação com um residente.

Para além do mais, nem sempre é claro quando é que se pode dizer que uma regra encerra um tratamento menos favorável ou não. É óbvio que diferenças na taxa de imposto aplicável aos lucros, sendo esta mais elevada para o não residente, constitui um caso de tratamento menos favorável e como tal de discriminação proibida⁽⁶⁹⁾.

Já no caso de os rendimentos serem tributados com uma taxa progressiva, coloca-se a questão de saber se deve ser considerado todo o rendimento independentemente da proveniência para determinar a taxa a aplicar⁽⁷⁰⁾.

Importa ainda referir que mesmo nos Comentários, onde este problema é claramente identificado, por vezes a OCDE deixa a questão em aberto optando por não tomar posição, aconselhando os Estados Contratantes a clarificarem nos ADT's concluídas, as implicações do princípio da não discriminação em situações específicas como aquelas aí referidas.

Não obstante releva nesta sede fazer uma única referência aos problemas levantados pelas denominadas "situações triangulares", no caso em que sejam atribuídos a um estabelecimento estável dividendos de participações que este detenha em sociedades de terceiros Estados.

Nos Comentários a questão não é resolvida sendo que a OCDE opta por recomendar aos Estados Contratantes que clarifiquem a situação nos seus ADT's. Quanto a possíveis soluções para o caso veja-se o que já se escreveu sobre o tema no início do trabalho.

Importa finalmente, uma referência à segunda frase do artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE, na qual se estatui que as "... deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos

⁽⁶⁹⁾ Tal era o caso da Bélgica que aplicava a taxa de 43% a não residentes e de 39% a residentes.

⁽⁷⁰⁾ Um elenco mais detalhado de situações que poderão apresentar dificuldades de avaliação na tentativa de se perceber se são ou não menos favoráveis pode ser vista nos Comentários ao artigo 24.º, § 23 e segs., que não importa aqui reproduzir.

fiscais atribuídos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos [seus] próprios residentes” não podem ser estendidas, por interpretação do preceito, aos residentes de outro Estado Contratante.

De acordo com os Comentários a ideia subjacente a esta disposição é evitar que se obtenham vantagens superiores às dos residentes graças à acumulação de benefícios concedidos, quer pelo Estado R em virtude da legislação interna, quer (em situação hipotética) do Estado EE por força da igualdade de tratamento.

Uma última nota para referir que estando esta disposição inserida no n.º 3 do artigo 24.º poder-se-á entender que a mesma regra não se aplica em relação às situações previstas nos restantes números do mencionado artigo. Para tal, países como o Reino Unido, os EUA e o Canadá colocam frequentemente esta menção num número autónomo para que abranja também as restantes disposições do artigo 24.º CMOCDE.

5 — CONCLUSÃO

De tudo quanto se escreveu facilmente se retira que, embora tanto o artigo 43.º TCE e o artigo 24.º, n.º 3, CMOCDE consagrem o princípio da não discriminação relativamente aos estabelecimentos estáveis, não deixa de ser verdade que as duas previsões apresentam características distintas como foi sendo patenteado no estudo.

Cumprido desde logo, a título exemplificativo, chamar a atenção para o facto da proibição de discriminação na CMOCDE ter como alvo apenas medidas fiscais, sendo que no TCE poderão ser sancionadas, pelo carácter discriminatório, qualquer medida que tenha por efeito a restrição da liberdade de estabelecimento. Também no que toca às justificações admitidas para práticas discriminatórias, seguindo a posição que aqui se verteu, existe diferença de regimes entre os dois normativos.

Num estudo de 2001 ⁽⁷¹⁾ a Comissão põe em evidência uma série de disparidades entre os dois preceitos alertando para a necessidade de adaptação da CMOCDE, no sentido da conformidade com o Direito Comunitário.

Com efeito, é comumente reconhecido na doutrina internacional o carácter incongruente dos vários números do artigo 24.º CMOCDE, havendo mesmo autores que propugnam a total reformulação do mesmo.

Da análise da evolução do princípio em ambas as sedes, facilmente se retira que o avanço no Direito Comunitário tem suplantado, de longe, as conquistas em sede de OCDE. Com o seu intenso labor jurisprudencial o TJCE tem contribuído para uma melhor compreensão e aplicação do princípio à tributação directa, sendo esta uma área que continua na esfera de competência dos Estados-Membros sendo difícil à Comissão “patrocinar” qualquer avanço nesta área.

No entanto através de comunicações a Comissão lá vai deixando a sua marca fazendo notar que no que toca à relação entre ADT’s e Direito Comunitário é ainda

⁽⁷¹⁾ “*Comission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market*”.

importante avançar no que respeita, à necessidade de assegurar o princípio da igualdade de tratamento, às cláusulas LOB ⁽⁷²⁾, aos casos triangulares visto que a própria OCDE nos Comentários à Convenção Modelo se resguarda na solução destes casos e ainda ao controverso problema da cláusula da nação mais favorecida.

Importa, para finalizar, notar que o conceito em análise não é entendido da mesma forma pelas duas fontes de Direito em presença.

Nos casos debatidos no TJCE envolvendo tributação directa o que estava em causa não era uma violação *stricto sensu* do princípio da não discriminação, mas sim a violação das liberdades consagradas no Tratado. Daqui resulta, como atrás se disse, que o princípio da não discriminação é, no TCE, instrumental em relação às liberdades aí consignadas.

Temos como resultado deste entendimento, a compreensão de um princípio da não discriminação contido no TCE, que é mais flexível e coerente do que aquele contido nos ADT's, devendo os Estados-Membros contribuir também para a agilização do princípio nos ADT's que celebram, nomeadamente entre si. O grande passo nesse sentido seria dado pela negociação de um ADT multilateral que envolvesse os 25 membros da União. No entanto tal situação parece altamente improvável em face das matérias em causa e da unanimidade exigida para estas matérias.

6 — LISTA DE ABREVIATURAS

- ADT — Convenção para evitar a Dupla Tributação
- CMOCDE — Convenção Modelo OCDE
- Cfr. — confrontar
- Estado EE — Estado do estabelecimento estável
- Estado — Estado da fonte
- Estado R — Estado da residência
- EUA — Estados Unidos da América
- IVA — Imposto sobre o Valor Acrescentado
- n.º — número
- OCDE — Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- TCE — Tratado da Comunidade Europeia (Tratado de Roma)
- TJCE — Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
- UE — União Europeia

⁽⁷²⁾ São medidas para evitar a concorrência fiscal prejudicial (outro dos temas que envolve grande preocupação para a OCDE) normalmente usadas nos ADT's concluídos pelos EUA e que se traduzem na restrição dos benefícios concedidos pelas convenções àquelas entidades que efectivamente apresentem um vínculo real ao Estado Contratante. Procura-se assim, a substância económica na relação.