

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA (\*)

**António Carlos dos Santos**

Doutor em Direito (Louvain-la-Neuve, Bélgica). Professor associado da Universidade Europeia (Laureate) de Lisboa. Professor visitante do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa e do Instituto Europeu, da mesma faculdade. Membro do Centro de Investigação SOCIUS/ Instituto Superior de Economia e Gestão (Portugal). E-mail: acs@ual.pt.

Autor convidado.

“Num mundo onde tudo tem, e deve ter, um preço, os poderosos do mundo mendigam-nos a única coisa que ainda é gratuita: a confiança”

(A. B. Boncompain)

### 1. EXISTE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA?

Analisar a questão das hesitações da política tributária europeia pressupõe, antes de mais, que a União Europeia (UE) esteja dotada de uma verdadeira política tributária que não se cinja aos direitos aduaneiros. Ora se, como afirma Dominique BERLIN, só é possível levar a cabo uma política fiscal num território onde o poder político possua uma competência exclusiva nesta matéria, a UE está longe de preencher tal requisito.<sup>1</sup>

De facto, a política fiscal em sentido estrito nunca integrou a lista das competências da União, estando esta organização supraeuropeia bem longe de possuir uma competência exclusiva em

---

<sup>1</sup> BERLIN, D. (2012), *Politique fiscale*, vol. I, Bruxelles: Éditions de l'Université, I.E.E., p. 7 e ss.  
Revista *Argumentum* – RA, Marília/SP, V. 16, pp. 403-416, Jan.-Dez. 2015.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

matéria fiscal no espaço normalmente considerado como seu território.<sup>2</sup> Aliás, nem sequer existe, em rigor, um território da UE para efeitos fiscais e mesmo aduaneiros (como não existe para efeitos monetários ou de liberdade de circulação de pessoas), que coincida com o território político da União definido pelo Tratado (TFUE), pois continuam a existir no seio deste diversos tipos de fronteiras (não só as fiscais e aduaneiras, mas também as monetárias inerentes à área do euro ou as de Schengen que delimitam o espaço da livre circulação de pessoas).<sup>3</sup> Em sede fiscal, *a priori*, os verdadeiros detentores do poder de tributar ou não tributar nos seus territórios são os Estados Membros (EM), poder este que a maioria dos autores continua a designar por soberania fiscal.<sup>4</sup> A União dispõe de competências subsidiárias que apenas se tornam próprias mediante o instituto da preempção nos casos de recurso a formas de harmonização fiscal.<sup>5</sup> É, na realidade, difícil falar de um sistema fiscal europeu ou mesmo de uma política fiscal europeia em sentido clássico, uma vez que a UE quase não dispõe de impostos próprios. Estamos perante uma política fiscal (e, acrescente-se, um direito fiscal europeu) sem fins reditórios nem redistributivos, uma política fiscal não baseada no princípio da capacidade contributiva e que, apenas de forma indireta ou subalterna, se dirige a fins de estabilização económica ou de desenvolvimento. Numa palavra:

---

<sup>2</sup> A repartição de competências entre a União e os Estados Membros (EM) é hoje definida, em termos genéricos, pelos artigos 4.º e 5.º do Tratado da União Europeia (TUE) tendo em conta um princípio da especialidade (ou da atribuição expressa ou implícita de competências) e o princípio da subsidiariedade. O artigo 3.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) define o elenco das competências *exclusivas* da União (de onde consta a União aduaneira e, conseqüentemente a definição dos direitos aduaneiros, consagrados numa Pauta Aduaneira Comum, mas não a fiscalidade ou a política fiscal), enquanto o artigo 4.º do mesmo TFUE define a lista das competências *partilhadas* entre a UE e os EM (de onde também não consta a política fiscal). Aliás, a fiscalidade não é sequer mencionada no art. 5.º deste mesmo tratado que se refere à competência (*complementar*) da União para desenvolver ações destinadas a apoiar, coordenar ou completar a ação dos EM, salvo no que toca à cooperação administrativa que abrange igualmente a cooperação fiscal. É no capítulo sobre “*Disposições Fiscais*” do TFUE (artigos 110.º a 113.º, em especial neste último) que se encontram expressamente estabelecidos os fundamentos da *harmonização fiscal* relativa aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos e é no capítulo genérico sobre “*A aproximação de legislações*” do mesmo tratado que encontramos a base legal para a harmonização da tributação direta (artigo 114.º) ou para a eliminação de disparidades fiscais que falseiam as condições de concorrência no mercado interno (artigos 116.º e 117.º).

<sup>3</sup> O âmbito de aplicação territorial dos Tratados é especificado no artigo 355.º do TFUE (art. 52.º, n.º 2 do TUE). Fácil é, porém, verificar que, por exemplo, este espaço territorial não coincide com o território da União definido pela Diretiva de Consolidação do IVA.

<sup>4</sup> Para uma defesa do modelo comunitário como distinto e autónomo do modelo federal, vide, CHALTIÉL, F. (2000), *La souveraineté de l'État et l'Union européenne, l'exemple français. Recherches sur la souveraineté de l'État membre*, Paris: L.G.D.J. Uma reavaliação do tema à luz da falecida constituição europeia pode ser vista in ANIDO, Miguel A. Caamaño (2007), *Constitución Europea y Poder tributario. Un nuevo reparto de la soberanía fiscal*, Valencia : tirant lo blanch.

<sup>5</sup> O princípio da preempção opera, nos planos lógico e cronológico, antes do princípio do primado do direito da União, significando que os EM ficam precludidos de legislar numa determinada matéria porque a competência para tal é ou passou a ser da União. Por exemplo: a partir do momento que as alíquotas do IVA passaram a ser objeto de uma harmonização fiscal (de baixa intensidade) e, neste quadro, foi abolida a possibilidade de os EM possuírem taxas agravadas, nenhum EM pode voltar a reintroduzi-las.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

de um política fiscal não financeira, que não responde às finalidades normalmente apontadas aos impostos e aos sistemas fiscais nacionais, mas que visa essencialmente salvaguardar a neutralidade impositiva num mercado concorrencial.

### 2. EXISTE UMA FISCALIDADE EUROPEIA? OU, PELO MENOS, UM IMPOSTO EUROPEU?

A ausência de um sistema fiscal e de uma verdadeira política fiscal europeia é, porventura, o resultado da primeira grande hesitação da União. De há muito que se fala na possibilidade de criação de um verdadeiro imposto europeu, não tendo faltado, até à data de hoje, candidatos para o efeito, do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ao imposto sobre as sociedades ou aos impostos sobre a energia.<sup>6</sup> Há uns anos, a ex-Comissária Schreiber tentou fazer avançar esse dossier, mas não o conseguiu, acabando por postergar a questão para as *Perspetivas Financeiras* de 2014-2020. A realidade aponta, porém, para o esmorecimento de tal desiderato, se não mesmo para a sua entrada no panteão das ideias mortas. De facto, as *Perspetivas Financeiras* atualmente em vigor não retomaram o tema.<sup>7</sup> E mesmo que a Comissão tenha, de forma aliás muito tímida, ligado inicialmente a reforma do IVA à construção de um novo recurso próprio, de facto, tudo indica que o IVA enquanto imposto europeu não veja a luz do dia nos próximos tempos. Bem pelo contrário, as notícias que nos vão chegando de Bruxelas apontam frequentemente para impasses nos dossiês fiscais, se não mesmo para uma lógica de renacionalização de políticas europeias.

Este é um domínio normalmente descurado pelos defensores da superação da atual crise através de um salto em frente rumo ao federalismo político, partindo da constituição de um governo económico e de um reforço do federalismo financeiro ou orçamental.<sup>8</sup> De facto,

---

<sup>6</sup> Acerca do tema, vide, do autor (2009), “Sobre o imposto europeu”, ISEG/Comissão Europeia, *Reformar o Orçamento, Mudar a Europa*, Lisboa, 2009, pp. 73-85.

<sup>7</sup> As *Perspetivas Financeiras* (PF), também conhecidas por *Quadro Financeiro Plurianual* (QFP), representam um programa plurianual de despesas que traduz em termos financeiros, para o respectivo período de vigência (no caso o período 2014-2020), as prioridades políticas da União, fixando os montantes dos limites máximos anuais das dotações para autorizações por categoria de despesa e do limite máximo anual das dotações para pagamentos. Nelas se definem os fundos estruturais, o fundo de coesão, os programas comunitários, a Política Agrícola Comum (PAC) e os respectivos envelopes financeiros, ficando balizados os orçamentos anuais da União. As PF acompanham a execução da chamada *Estratégia 2020*, lançada em 3 de Março de 2010 pela Comissão na sua Comunicação *Europa 2020 – Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo*, e formalmente aprovada pelo Conselho Europeu em 17 de Junho do mesmo ano.

<sup>8</sup> Sobre o tema, cf. CABRAL, Nazaré C. (2013), *A Teoria do Federalismo Financeiro*, Coimbra: Almedina; ANDERSEN, G (2010), *Una introducción comparada al federalismo fiscal*, Madrid: Marcial Pons; e Revista *Argumentum* – RA, Marília/SP, V. 16, pp. 403-416, Jan.-Dez. 2015.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

qualquer estratégia para incrementar esse passo no plano da União implicaria agir, não apenas pelo lado do controlo ou da racionalização dos défices e da dívida dos Estados Membros (EM), mas também pelo lado do reforço do Orçamento da União, com criação de impostos próprios e de um sistema fiscal próprio, sem os quais, aliás, dificilmente se pode falar de federalismo financeiro e menos ainda de verdadeira cidadania europeia.<sup>9</sup> Mais: uma estratégia deste tipo, que olha apenas para um dos braços dos instrumentos financeiros do orçamento europeu, o da despesa pública, dificilmente seria compatível com a criação de condições para financiar, no plano da União, a coesão económica, social e territorial exigida pelos Tratados, coesão sem a qual, numa União Económica e Monetária (UEM) imperfeita, assimétrica, não ótima, os EM menos desenvolvidos se arriscam a constituir num enorme *Mezzogiorno*, um lugar de exportação de mão de obra barata, de cérebros e de recursos para os países do centro, em particular para a potência nuclear, a Alemanha, que parece cada vez mais assumir uma vocação imperial.

Agir do lado dos impostos tem, porém, um preço político que a União não está em condições de pagar: exigiria, em nome do princípio do autoconsentimento da tributação,<sup>10</sup> um reforço acentuado dos poderes do Parlamento Europeu, a transformação deste num parlamento de tipo federal, com duas câmaras, uma, representando um (ainda inexistente) “povo europeu”, outra, os EM em pé de igualdade, bem como a existência de verdadeiros partidos europeus e de debates políticos a nível europeu.<sup>11</sup> E não está em condições de dar esse salto, pois, entre outras coisas, falta, não apenas uma maior homogeneidade económica entre os EM, como, sobretudo, o cimento social e humano que permitiria dar esse passo: a *confiança* que está na base das modernas instituições, sejam elas o contrato social, a moeda fiduciária ou o mandato representativo.<sup>12</sup> Confiança que não nasce de geração espontânea nem do facto de, no plano

---

MIGNOLET, M. (éd.): *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, Bruxelles: De Boeck. Sobre o federalismo financeiro na Europa, vide ainda a síntese do autor (2013), “A experiência europeia de federalismo financeiro”, in *Anuário Janus, As incertezas da Europa*, UAL: Observare, pp. 122-123.

<sup>9</sup> Cf. do autor (2014) “Cidadania europeia, contribuinte europeu. Uma relação com futuro?”, in HORVATH, E. & CONTI, J. M. & SCAFF, F. F. (orgs), *Direito Financeiro, Económico e Tributário. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*, São Paulo: IPM/ Quartier Latin, pp. 87-99.

<sup>10</sup> Uma visão das diferenças deste princípio quando aplicado pela União e pelos EM, pode ver-se em GONZÁLEZ, F. M. Carrasco (2005), *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Valencia: tirant lo blanch, em especial, pp. 69 e ss.

<sup>11</sup> HEISBOURG, F. (2013), *La fin du rêve européen*, Paris : Éd. Stock, p. 153, sintetiza a situação europeia do seguinte modo : « Federalismo impossível, instituições contestáveis, mas também um povo por encontrar. Sessenta anos de construção europeia não permitiram criar um “patriotismo constitucional” europeu, para retomar a fórmula do politólogo alemão Jürgen Habermas, forjar um *povo europeu* como existe um povo brasileiro, americano, indiano”.

<sup>12</sup> Sobre o tema da confiança é útil a leitura de FINURAS, Paulo (2013), *O Dilema da Confiança – Teorias, estudos e interpretações*, Lisboa: Sílabo e de MARQUES, Rafael (2012), “Por uma Sociologia da

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

geográfico, todos sermos europeus. Confiança que deveria ser construída todos os dias entre povos que, *malgré tout*, têm muitas diferenças, linguísticas, culturais, históricas, religiosas, políticas, jurídicas, sociais, civilizacionais e, obviamente, económicas. Diferenças estas que se alargaram, em 2004, com o ingresso dos países do antigo bloco de Leste, de Chipre e de Malta e que se aprofundam, dia a dia, nestes “anos de chumbo” em que vivemos, para tomar de empréstimo uma expressão de Eduardo Paz Ferreira.<sup>13</sup> A Europa não é um dado, é uma construção política e social quotidiana que a dura realidade da crise e os impasses da resposta à crise demonstram ser muito frágil. Neste contexto, a tragédia grega (e o drama dos refugiados) são apenas os casos mais visíveis de uma realidade “titanic”.

### 3. UM DIREITO FISCAL DE REGULAÇÃO ECONÓMICA

Não existe, pois, nem uma política nem um direito fiscal europeu no sentido próprio, clássico, dos termos. Assim sendo, quando falamos de política ou de direito fiscal europeu, como tradução jurídica daquela política, de que é que estamos a falar?

Estamos essencialmente a falar de uma política e de um *direito de regulação económica* aplicados à fiscalidade dos EM. O seu objectivo principal é contribuir para a integração económica, em particular para o desenvolvimento do mercado interno num ambiente concorrencial. De forma complementar, estamos hoje a falar também da consolidação da União Económica e Monetária, do seu contributo para certas políticas transversais (como a política de ambiente) e, de acordo, com o Relatório Monti de 2010 (que, no essencial, não se afasta das preocupações deste ex-comissário nos anos noventa), do apoio à *Estratégia 2020*.<sup>14</sup> Neste quadro, a Comissão defende um aligeiramento da pressão fiscal como forma de eliminar entraves ao emprego, à atividade das empresas e ao crescimento, e de reduzir as distorções do mercado (de trabalho) induzidas pela concorrência fiscal que tende a transferir a pressão fiscal dos fatores móveis de produção para os fatores não móveis.

No plano da fiscalidade, não sendo viável, nem desejável, a unificação ou uniformização fiscal (circunscrita aos direitos aduaneiros), a *harmonização fiscal* surge como a via mais poderosa para levar a cabo uma política fiscal europeia. Mas, propositadamente ou não, os Tratados restringem o recurso a esta forma de intervenção, que até hoje quase se cingiu à

---

Confiança: Debates preliminares”, in FERREIRA, J. M. Carvalho (2012), *Sociedade de Confiança, A Construção Social da Confiança em Portugal*, Lisboa: Clássica Editora, pp. 13-82.

<sup>13</sup> FERREIRA, E. Paz (2013), *Crónicas de Anos de Chumbo (2008-2013)*, Lisboa: Edições 70.

<sup>14</sup> Sobre o tema, vide MARQUES, Paulo (2011), *Entre a estratégia de Lisboa e a Europa 2020 – Para onde caminha o Modelo Social Europeu?*, Cascais: Principia.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

tributação do consumo (IVA e impostos especiais de consumo). Acresce que o conhecido processo de decisão por unanimidade em matéria fiscal não favorece os processos de harmonização fiscal, gerando, além do mais, enormes dificuldades para a construção de uma resposta rápida a situações de crise. Os “mercados”, expressão abstrata e aparentemente neutra que oculta jogos de poder, processos de decisão económica por entidades concretas (em particular, grandes empresas e instituições financeiras, os chamados investidores institucionais) com decisivas repercussões na esfera política e social, decidem à velocidade da luz.<sup>15</sup> Os EM respondem à velocidade do som e a União arrasta-se a passo de caracol, não apenas por dificuldades do quadro jurídico de decisão, mas também, há que frisá-lo uma vez mais, por interesses muito divergentes e por falta de confiança entre os EM, os seus representantes políticos e os altos quadros das administrações nacionais.

Este pano de fundo permite talvez compreender melhor o nó górdio da política e do direito fiscal europeu, os seus ziguezagues e hesitações, se não mesmo os seus paradoxos.

Limitar-nos-emos aqui, para dar conta deste facto, a três recentes exemplos.

### 4. AINDA O TEMA DA CONCORRÊNCIA (OU GUERRA) FISCAL

#### 4.1 Os instrumentos de regulação da concorrência fiscal

O primeiro tópico diz respeito ao sempre eterno tema da *concorrência fiscal prejudicial*, reflexo de outras formas de concorrência entre jurisdições.<sup>16</sup> Passado um longo período em que a concorrência fiscal (CF) era acarinhada por contribuir para a liberdade de circulação de capitais, após Maastricht, ela começou a levantar problemas a partir do momento em que os EM passaram a temer que dela derivasse a erosão das suas bases tributárias. O primeiro sinal de alarme havia sido dado pelo *Relatório Ruding* que defendia, sem êxito, o estabelecimento

---

<sup>15</sup> De forma incisiva e mesmo provocatória, WRISTON, Walter B. (1994) chega mesmo a afirmar (em o *Crepúsculo da Soberania*, Ed. Makron) que os mercados constituem as únicas máquinas eleitorais e que se permanecerem independentes dos políticos e das regulamentações concretizarão, pela primeira vez na história, a vontade popular.

<sup>16</sup> SANTOS, A. C. (2009), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles / Paris : Bruylant / L.G.D.J. ; (2012), « A Europa perante a concorrência fiscal : guerra e paz ? », in TÔRRES, Heleno T. (coord) (2012), *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. VI, São Paulo : Quartier Latin, 251-276; KIEKEBELD, Ben J. (2004), *Harmful Tax Competition in the European Union, Code of Conduct, countermeasures and EU law*, EFS/ Kluwer; SCHÖN, Wolfgang (ed. 2003), *Tax Competition in Europe*, Amsterdam: IBFD; PINTO, Carlo (2003), *Tax Competition and the EU Law*, The Hague: Kluwer; SILVEIRA, R. Maito (2011), *Tributação e Concorrência*, São Paulo: Quartier Latin; PRIETO, J. Ramos (dir. 2014), *Competência Fiscal y Sistema Tributário: Dimensión Europea e Interna*, Cizur Menor: Aranzadi; MÁQUEZ, Patricia L. (2010), *La Competencia Fiscal Desleal en los Estados Miembros de la Unión Europea*, Cizur Menor: Aranzadi.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

de uma taxa mínima de tributação em sede de impostos sobre as sociedades.<sup>17</sup> Uma vez assente, na segunda metade dos anos noventa do século passado, a urgência de afrontar o problema, a União, em articulação com a OCDE, procurou separar a concorrência fiscal tida por benéfica da concorrência fiscal percebida como prejudicial, cingindo o problema à tributação direta, como se a harmonização dos impostos indiretos os tornasse inaptos para promoverem formas nefastas de concorrência fiscal. Em seguida, a UE olhou para a caixa das ferramentas disponíveis para atacar este novo problema e encontrou essencialmente quatro. A primeira era a política de *harmonização fiscal*, embora em relação à sua utilização de forma sistemática, dificilmente os EM se poriam de acordo. Mesmo assim ela foi prosseguida com a aprovação da Diretiva da Poupança, que implicou um alargamento da troca de informações e uma superação do sigilo bancário, a que, porém, não aderiram na época a Áustria, a Bélgica e o Luxemburgo.<sup>18</sup>

O segundo instrumento era o recurso ao *princípio da não discriminação*: trata-se, porém, de um instrumento de aplicação casuística que implica a mediação judicial e que deixava de fora a chamada discriminação inversa, uma forma de discriminação desfavorável aos residentes, e que se tem revelado um forte instrumento de concorrência fiscal.<sup>19</sup>

O terceiro era o recurso ao instituto dos *auxílios de Estado*, previsto nos artigos 107.º a 109.º do TFUE.<sup>20</sup> Nos anos setenta, o Tribunal de Justiça havia esclarecido que este instituto também se aplicava à tributação, ainda que o número de vezes que a ele recorreu em sede tributária tenha sido, até finais dos anos noventa, muito diminuto. Tinha, para a UE, a vantagem do controlo dos auxílios tributários ser essencialmente efetuado pela Comissão, mas a desvantagem desta instituição não possuir meios suficientes para o efeito e deste regime ser também, apesar da existência de princípios gerais e de normativos de enquadramento, de aplicação casuística.

---

<sup>17</sup> Cf. (1992), *Rapport du Comité de Réflexion des Experts Indépendants sur la fiscalité des entreprises*, Luxembourg : OPOCE

<sup>18</sup> Diretiva do Conselho de 3 de Junho de 2003 relativamente à tributação dos rendimentos da poupança de juros (2003/48/CE), a qual foi objeto de recentes alterações pela Diretiva 2014/48/UE, de 24 de Março de 2014. Sobre o tema, vide VANISTENDAEL, F. (ed. 2015), *The EC Interest Savings Directive*, Amsterdam: EATLP/IBFD.

<sup>19</sup> Cf., a título de exemplo de uma aplicação deste princípio, CASAIS, J. M. Iglesias, *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Cizur Menor: Thomson / Aranzadi. Ver igualmente VANISTENDAEL, F. (ed. 2006), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam: EATLP/IBFD.

<sup>20</sup> A bibliografia sobre o tema é hoje muito vasta. Ver do autor (2003), *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra: Almedina. Ver ainda CASADEVALL, J. de Juan (2011), *Ayudas de Estado e Imposición Directa en la Unión Europea*, Cizur Menor: Aranzadi; SALVINI, Livia (a cura di, 2007), *Aiuti di Stato in Materia Fiscale*, Padova: CEDAM; LUJA, Raymond (2003), *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, Antwerp: Intersentia; BERNABEU, B. Perez (2008), *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia Comunitaria. Concepto y Tratamiento*, Valência: tirant lo blanch

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

O quarto seria a aplicação dos procedimentos previstos nos referidos *artigos 116.º e 117.º* do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), os quais permitiam adotar diretivas, por maioria (de acordo com o processo legislativo ordinário), para eliminação de distorções legislativas, regulamentares ou administrativas entre os EM, mas que até então (nem até agora) nunca havia sido acionado em matéria fiscal. De novo surge o dilema da confiança. Os EM dificilmente estariam dispostos a aceitar a utilização de um mecanismo que amanhã se poderia virar contra eles. Se, mesmo numa democracia nacional, é preciso muita solidez política para ter confiança nos opositores, por maioria de razão, a existência de confiança é crucial para se acreditar na boa fé dos Estados concorrentes.

No final foi criado um novo instrumento, à margem dos Tratados, para combater a concorrência fiscal prejudicial, um instrumento de natureza política, insindicável pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ), o *Código de conduta* (CC) sobre a fiscalidade direta das empresas, onde se definiram os critérios que permitiriam designar uma determinada medida como potencialmente prejudicial e se estabeleceu um procedimento de revisão dessas medidas pelos pares e onde se previa uma dupla obrigação política para os EM, a de não introduzirem novas medidas prejudiciais e a de eliminarem as que viessem a ser consideradas como tal. Este mecanismo implicou a criação de um grupo sob a égide do Conselho, que funcionava (e funciona ainda) segundo o modelo do antigo Comité Monetário e que, com base no chamado “método aberto de coordenação”, toma decisões por consenso.<sup>21</sup> Na prática, a criação deste Código foi um sucedâneo do mecanismo do art. 116.º do TFUE e uma antecâmara da aplicação do regime dos auxílios de Estado às medidas fiscais prejudiciais. Apesar dos campos e condições de aplicação dos regimes do Código de Conduta e dos auxílios de Estado serem muito diferentes, a verdade é que, na prática, eles se recobrem substancialmente. A prova é que, até há bem pouco tempo, apenas um regime tinha sido considerado como prejudicial, sem que, simultaneamente tivesse sido considerado como auxílio de Estado – o regime maltês das *International Trading Companies e das Companies*

---

<sup>21</sup> O chamado *método aberto de coordenação* foi instituído no âmbito da política do emprego e do Processo do Luxemburgo e definido como instrumento da Estratégia de Lisboa (2000). Ele apresentava-se como um novo quadro de cooperação entre os EM a favor da convergência das políticas nacionais (entre outras, as políticas de emprego, proteção social e educação), tendo por objetivo a concretização de certos objetivos comuns. No âmbito deste método intergovernamental, em que o Parlamento Europeu e o Tribunal de Justiça ficam de fora, os EM são avaliados pelos outros EM (*peer pressure*), reservando-se para a Comissão uma mera função de vigilância.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

*with Foreign Income* - e que, simetricamente, muito poucos regimes que caíam sob a alçada do regime dos auxílios de Estado não haviam sido simultaneamente considerados como regimes fiscais prejudiciais. Um dos raros exemplos é o do regime da isenção luxemburguesa a favor das chamadas *holding* 1929.

Deste facto decorre o seguinte: a análise das medidas fiscais efetuada pelo Grupo do Código de Conduta permitiu que a Comissão poupasse a investigação de regimes que poderiam ser considerados como auxílios (alguns dos quais, note-se, eram ilegais, pois não tinham sido notificados à Comissão) e, sobretudo, que fosse alargado o *critério da seletividade* (central em sede de auxílios sob forma fiscal) para poder fazer entrar no conceito de auxílios de Estado medidas que até então não eram consideradas como tal. <sup>22</sup>

### 4.2 Breve balanço

O preço a pagar por este exercício foi contudo grande. A utilização de mecanismos de *soft law*, como o Código de Conduta e de mecanismos de controlo administrativo como o regime dos auxílios de Estado, gera problemas de insegurança jurídica. As medidas consideradas como prejudiciais passam a ser analisadas à luz das novas orientações da Comissão sobre auxílios de Estado tributários e estas, caso não tenham sido objeto de recusa por parte dos EM, tornam-se juridicamente vinculativas. Ou seja, o que nasce como *soft law* converte-se em *hard law*, sem verdadeira decisão política, com prejuízo da segurança jurídica. O alargamento da noção de seletividade, de que deriva um maior controlo da Comissão sobre os auxílios tributários, foi, aliás, de tal modo extenso que, em certos casos, o TJ viu-se obrigado a conter o enorme poder - um poder quase discricionário - que daí resultou para a Comissão. Esse facto é visível, por exemplo, no modo, não isento de críticas, como o TJ, em 2006, reanalisou a questão da seletividade regional, primeiro no caso dos Açores, e, mais tarde, de modo porventura mais realista, no caso *UGT /La Rioja*. <sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Sobre o tema, ALDESTAM, Mona (2005), *EC State Aid Rules Applied to Taxes – An Analysis of the Selectivity Criterion*, Uppsala: Iustus Förlag.

<sup>23</sup> Quanto à decisão relativa aos Açores, cf., do Autor (2008), “O estranho caso do conceito comunitário de autonomia suficiente em sede de auxílios de Estado sob forma fiscal (Comentário ao acórdão do TJCE de 6 de Setembro de 2006 relativo à insuficiente autonomia da Região Autónoma dos Açores)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º1, Primavera 2008, p. 235-258. Quanto ao caso La Rioja, cfr. o acórdão de 11 de setembro de 2008, nos processos apensos C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e Outros* contra *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e Outros*. Distinto é, porém, o caso *Gibraltar*, onde o Tribunal de Justiça, em acórdão de 15 de Novembro de 2011, nos processos apensos C-106/09P e C-107/09P, anulou o acórdão do Tribunal Geral proferido de 18 de Dezembro de 2008, nos processos apensos T-221/04 e T-215/04, tendo, no final,

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

Sublinha-se que tudo isto se passa à margem de definição político-legislativa, tendo, em parte, como objetivo superar constrangimentos jurídicos e encurtar tempos de decisão. Note-se ainda que a Comissão Europeia tem muitas vezes defendido um escrutínio mais rigoroso dos auxílios tributários, considerados, em regra, como auxílios ao funcionamento das empresas. Com isso, pretende a Comissão reforçar o uso deste instrumento (um instrumento de aplicação casuística) como forma de regular a concorrência fiscal. Mas esse desiderato pode implicar uma perda de neutralidade quanto à forma dos auxílios, na medida em que os auxílios positivos (subvenções, garantias, etc.), não sejam objeto de idêntico escrutínio. A ser assim, a Comissão acabaria por privilegiar os auxílios positivos, ou seja, as formas de auxílio mais utilizadas pelos EM com maiores recursos financeiros. Esta quebra de neutralidade no tratamento dos auxílios de estado com base na sua forma não se afigura um bom caminho.

### 5. AVANÇOS NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Um segundo exemplo de hesitações da União nesta matéria prende-se com o processo de harmonização fiscal, como o destino incerto de dois projetos de diretiva avançados pela Comissão bem demonstra.

O primeiro é o *projeto da Diretiva sobre a Matéria Coletável Comum Consolidada (MCCC)* em sede de impostos sobre as sociedades.<sup>24</sup> Apresentado em março de 2010, este projeto – que não comporta qualquer harmonização de taxas nem sequer a introdução de uma taxa mínima de imposto sobre as sociedades - arrisca-se a não sair do campo das intenções, ou na melhor das hipóteses, a ser aprovado ao abrigo da cooperação reforçada, na expectativa de que, uma vez aprovada a diretiva, esta funcione no futuro como uma estrela à volta do qual gravitaria a evolução dos impostos sobre as sociedades dos EM não aderentes. A sua não aprovação até agora devido à forte oposição de alguns EM, como a Irlanda, a suspeição de muitos outros e recentes orientações de reformas da tributação de empresas em diversos EM representa já um revés da política fiscal europeia. Mas este revés será ainda maior caso o relançamento deste projeto operado pela Comissão em 2015 (em moldes mais recuados)

---

considerado o projeto legislativo da reforma fiscal das sociedades de Gibraltar um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum.

<sup>24</sup> *Proposta de directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)* (COM(2011) 121 final, 16.3.2011. Sobre a preparação da diretiva, vide LANG, M. et al. (ed.) (2008), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Wien: E&Y/ Linde. Sobre o texto da proposta, vide, do autor (2011), “A nova proposta de diretiva sobre a matéria coletável comum consolidada em sede de imposto sobre as sociedades”, *TOC*, *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 136, 2011, pp. 40-44.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

continue a não ser objeto de consenso. Na melhor das hipóteses, pode prever-se que a sua aprovação seja feita apenas por alguns EM, o que, sendo um pequeno passo positivo, não deixaria de significar um passo mais no sentido de uma Europa de geometria variável, introduzindo no espaço europeu novas fronteiras fiscais.<sup>25</sup>

A mesma questão põe-se relativamente à taxa, inspirada na célebre “*taxa Tobin*”, sobre as transações financeiras. Esta taxa (na realidade, um imposto) foi proposta pela Comissão para estancar a especulação financeira, na sequência das medidas de política fiscal tardiamente avançadas (a partir de outubro de 2008) pelo Conselho para combater a crise.<sup>26</sup> Ela obteve no Conselho ECOFIN a concordância de 11 EM (Portugal, Alemanha, França, Áustria, Bélgica, Eslovénia, Estónia, Grécia, Itália, Espanha e Eslováquia), número que permitiria a sua aprovação ao abrigo da cooperação reforçada. Em 28 de setembro de 2011, a Comissão avançou com uma proposta de diretiva que previa a tributação das transações de ações e obrigações e também de produtos derivados, aplicando alíquotas de, respetivamente, 0,1% e 0,01% e a sua entrada em vigor em 1 de janeiro de 2014. Ora alguns dos EM que inicialmente deram o sim à medida têm vindo a pôr dúvidas, a criar obstáculos, se não mesmo a modificar as suas posições, facto que se tornou patente com a divulgação, em 16 de abril de 2013, de um relatório elaborado por técnicos dos EM aderentes à proposta.

Tudo indica que a União, neste domínio, se prepare para colecionar mais uma derrota. As pressões da indústria financeira (e dos EM oponentes como o Reino Unido, onde se situa o maior *off-shore* financeiro da Europa, a *City* de Londres)<sup>27</sup> são muitas e muito fortes. A probabilidade de uma das poucas medidas de regulação até hoje aprovadas e que estavam previstas nos planos europeus anti-crise, desde 2010, é cada vez menor. A entrada plena do setor financeiro na co-governança das democracias, de que lucidamente falava o historiador e analista político Pacheco Pereira num artigo publicado no diário *Público*, está, de há muito, presente nos meandros da governança portuguesa e, acrescente-se, da União Europeia.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Vide a Comunicação da Comissão de 17 de Junho de 2015 intitulada *Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários* [COM (2015) 302 final].

<sup>26</sup> *Proposta de Diretiva do Conselho sobre um sistema comum de imposto sobre as transações financeiras e que altera a Diretiva 2008/7/CE*, COM(2011) 594 final, de 28.09.2011.

<sup>27</sup> Vide PEILLON, V. & MONTEBOURG, A. (2011), *La Cité de Londres, Gibraltar et les Dépendances de La Couronne: des centres offshore, sanctuaires de l'argent sale, Rapport d'information commun sur les obstacles au contrôle et à la répression de la délinquance financière et du blanchissement des capitaux en Europe*, Paris : Assemblée Nationale Française.

<sup>28</sup> PEREIRA, J. Pacheco (2014), “Só com os criminosos pobres é que não se pode comer à mesa”, *Público* de 21 de junho.

### 6. O IVA: DO PRINCÍPIO DO DESTINO AO PRINCÍPIO DO ...DESTINO

O terceiro caso remete-nos para o IVA, exemplo paradigmático de défice de confiança entre Estados e entre administrações fiscais que, em boa verdade, têm um importantíssimo papel na preparação e construção da decisão política. De facto, as administrações fiscais nacionais são muito fechadas e ciosas das suas prerrogativas, das suas práticas e dos seus poderes, facto comprovado por quem quer que seja que tenha participado em qualquer reunião de qualquer grupo fiscal na União. Não foi, por certo, por falta de ideias e projetos que, em sede de IVA, se tornou impraticável a passagem do princípio do destino para o princípio da origem, que era, como se sabe, o projeto originário da Comunidade, mas sim, em última instância, por falta de confiança entre administrações fiscais e entre governos.<sup>29</sup> Pelo menos, dois aspetos inquinaram este objetivo político: o facto de os EM passarem a depender mais uns dos outros para cobrarem parte substancial da sua receita de IVA e a impossibilidade de se porem de acordo sobre a criação de um sistema de compensação que garantisse ao EM do destino a afetação das receitas a que tinha direito como Estado onde se daria o consumo dos bens.

A verificação deste facto, ao fim de 15 longos anos de regime “transitório”, e o reconhecimento pela Comissão e pelo próprio Parlamento Europeu que a passagem para o princípio da origem era *politicamente* (note-se: não tecnicamente) *irrealizável* implicou um volte-face, no sentido de procurar-se uma solução pragmática e politicamente viável baseada no princípio do destino, melhorando aspetos do regime atual, tornando-o, no dizer da Comissão, mais simples, mais robusto e eficiente, mais adaptado ao mercado único.<sup>30</sup> A reforma do IVA é, não só uma exigência dos operadores económicos que, perante um sistema comum de IVA fragmentado por 28 sistemas nacionais, pretendem uma diminuição dos custos de cumprimento, de exigências burocráticas nas trocas intraeuropeias, a resolução de problemas como a regulação das operações em cadeia ou os depósitos em consignação, entre outros, mas do interesse dos próprios EM, confrontados, por um lado, com uma obsoleta

---

<sup>29</sup> Sobre o tema, ver, por todos, BASTO, J. G. Xavier de (1991), *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Lisboa: Ministério das Finanças, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164; SANTOS, A. Carlos dos (1993), “Integração Económica e Abolição das Fronteiras Fiscais: Do princípio do destino ao princípio da origem?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 372, pp. 11-92; PALMA, Clotilde C. (1998), *O IVA e o Mercado Interno – Reflexões sobre o Regime Transitório*, Lisboa: Ministério das Finanças, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal n.º 178; e GASSEN, Valcir (2013), *Tributação na Origem e Destino*, São Paulo: Saraiva.

<sup>30</sup> Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA - *Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único* COM(2011) 851 final de 6.12.2011.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

solução ligada à tributação das entidades públicas<sup>31</sup> e apanhados, por outro, nas malhas de sistemas sofisticados de fraude carrossel que funcionam como verdadeiros “buracos negros” sugadores de receitas.<sup>32</sup> Mas a prática mostra que mesmo este caminho não é fácil. Os interesses e objetivos dos EM e dos operadores económicos não são necessariamente convergentes, os dos EM também não, tal como os interesses das pequenas empresas não são os mesmos das grandes empresas transnacionais e, conseqüentemente, será incerto o destino final deste exercício. Uma solução equilibrada, técnica e politicamente viável não será fácil, como o demonstra a evolução dos trabalhos no seio do *VAT Expert Group*, criado expressamente para assessorar a Comissão nesta tarefa. A própria Comissão reconhece isso, ao prever que muitas propostas apenas poderão ter lugar eventualmente a médio prazo. No imposto mais harmonizado da União, um falhanço mais constituiria uma séria derrota e um descrédito acrescido do projeto europeu.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

O destino de todas estas propostas está fortemente condicionado pelo ambiente de crise, pelas novas fronteiras que se constroem entre Norte e Sul, entre Centro e Periferia e pelas fraturas políticas, sociais e culturais que elas geram, pelas incertezas sobre o futuro do euro, da UEM e da própria Europa como espaço de democracia, de solidariedade, de desenvolvimento, de direitos humanos, onde seja possível a construção de uma casa habitável comum.

O aprofundamento da União Económica e Monetária não é, quanto a mim, possível num contexto de enorme concorrência fiscal, nem num quadro de crescente divergência entre os grandes princípios que decorrem dos Tratados e das Cartas de Direitos e a dura realidade dos Estados submetidos a políticas de austeridade que visam satisfazer essencialmente o interesse dos credores, sobretudo dos chamados investidores institucionais (entidades financeiras, *hedge funds*, etc.) que apostaram na especulação e permanecem imunes a qualquer risco que, no final, recai quase exclusivamente sobre os cidadãos/ contribuintes dos EM intervencionados.

---

<sup>31</sup> Sobre o tema, PALMA, Clotilde C. (2010), *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra: Almedina.

<sup>32</sup> Acerca do tema, cf., entre outros, do autor (2008) “Sobre a “fraude carrossel” em IVA: nem tudo que luz é ouro”, AFP/ IDEFF-FDL, *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008, pp. 23-83.

## HESITAÇÕES E IMPASSES DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA EUROPEIA

Este cenário não aponta para nada de bom. De facto, se tudo continuar como até agora (e nada indica que haja grandes mudanças), o futuro da União não será, infelizmente, particularmente risonho.

(\*) Com pequenas alterações e atualizações, este texto tem por base uma comunicação apresentada pelo autor em 29 de abril de 2013 no Colóquio Internacional organizado pelo Tribunal de Contas português em parceria com outras instituições sobre o tema *Políticas Orçamentais em Contexto de Crise*.