

Fiscalidade internacional – Notas soltas

Os debates de Seul confirmaram a amplitude deste fenómeno crescente a que se apelidou de *não civismo fiscal internacional*. A resposta a este problema, que comporta múltiplas facetas, deve ser não apenas nacional, mas também internacional.

Por Manuel Faustino

Em 14 e 15 de Setembro de 2006, realizou-se em Seul, Coreia do Sul, a terceira reunião do Fórum da OCDE sobre administração fiscal, durante a qual directores-gerais e subdirectores-gerais das autoridades fiscais de 35 economias se debruçaram sobre o tema «Mudanças na evolução e nas reformas das administrações fiscais e acções a desenvolver para responder aos desafios colocados pelo não civismo fiscal num contexto internacional.»

Ao nível das mudanças na evolução e nas reformas das administrações fiscais, reafirmou-se que a principal função das autoridades fiscais é a de gerir de modo eficaz a aplicação e o respeito pela legislação fiscal. Isto significa cobrar os impostos e taxas legitimamente devidos segundo a legislação nacional, com respeito integral pelos direitos dos contribuintes. Nesse contexto, o maior desafio que se coloca às administrações fiscais é o de reduzir o *gap* entre os impostos e taxas devidos e os efectivamente arrecadados. Para isso, o sistema de administração fiscal deve ser eficaz e racional, oferecendo um serviço de qualidade aos contribuintes e outros intervenientes, arrecadando as receitas públicas previstas na lei para financiar os serviços públicos de que o país necessita.

No plano da luta contra a fraude fiscal (*tax non-compliance*) salientou-se que a aplicação dos direitos fiscais internos é hoje mais difícil porque a liberalização do comércio e

dos movimentos de capitais e os progressos tecnológicos abrem a um número cada vez maior de contribuintes as portas do mercado mundial. Este ambiente económico mais aberto é certamente propício aos negócios e ao crescimento mundial, mas pode também incluir estruturas à margem da regulamentação fiscal e esquemas e práticas, da parte de contribuintes nacionais e estrangeiros, que favoreçam a não observância dos direitos fiscais internos.

Os debates de Seul confirmaram a amplitude deste fenómeno crescente a que se apelidou de *não civismo fiscal internacional*. A resposta a este problema, que comporta múltiplas facetas, deve ser não apenas nacional, mas também internacional.

Devem, assim, promover-se iniciativas nacionais, regionais e multilaterais para melhorar o respeito pelo direito fiscal no quadro dos acordos bilaterais existentes, incluindo a detecção de fraudes internacionais. Foram, neste contexto, identificados quatro domínios em que devem ser intensificados os trabalhos ou promovidas novas iniciativas sob a égide da OCDE:

- I) Continuação da actualização do inventário dos esquemas fiscais agressivos, a fim de identificar as respectivas tendências e as medidas que permitirão contrariá-las;
- II) Análise do papel dos intermediários (por exemplo gabinetes de contabilidade e jurídicos, outros consultores fiscais e as instituições financeiras) no *não civismo*

fiscalidade



Manuel Faustino

- Membro do Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (GECTOC)
- Técnico/consultor do Banco de Portugal

fiscal e na promoção de mecanismos inaceitáveis de minimização do imposto, no quadro de um estudo que será concluído em 2007;

- III) Elaboração mais dirigida das linhas directrices sobre o governo da empresa de 2004, a fim de estabelecer a conexão que existe entre fiscalidade e governo;
- IV) Formação mais intensiva dos funcionários das administrações fiscais em matéria de fiscalidade internacional e deslocação de funcionários para outras administrações.

Os progressos serão avaliados na próxima reunião do Fórum que se realizará na África do Sul em finais de 2007, princípios de 2008, esperando-se que, contrariamente ao que sucedeu em 2006 em que primou pela ausência, e porque Portugal é membro de pleno direito da OCDE, a administração fiscal portuguesa, a quem estes problemas não são, decerto, estranhos, se faça representar ao mais alto e adequado nível.

Harmonização fiscal negativa – Jurisprudência do TJCE

A «agressividade» da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em matéria de tributação directa, continua na ordem do dia. Três acórdãos recentes podem considerar-se, nesse sentido, exemplares.

O Acórdão do TJCE (Segunda Secção), de 26 de Outubro de 2006, proferido no processo C-345/05, acolheu a posição da Comissão das Comunidades Europeias que pretendia ver declarado que Portugal, ao manter em vigor disposições fiscais que subordinam o benefício da exclusão da tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar à condição de que os ganhos (melhor, valor de realização) sejam reinvestidos na aquisição de imóveis situados em território português, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados em matéria de livre circulação de trabalhadores, de liberdade de estabe-

lecimento e de livre circulação de capitais. Consequentemente, e em termos práticos, a decisão em causa declara incompatível, sem necessidade de analisar as restantes liberdades, com a livre circulação de trabalhadores o disposto no artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, na medida em que condiciona a delimitação negativa da incidência ali prevista a reinvestimento realizado em imóveis situados em território português. O Governo, entretanto, está autorizado, na Lei do Orçamento do Estado para 2007, a «responder» a esta violação interna do direito comunitário. *En passant*, não sofrerá do mesmo mal o artigo 38.º do Código do IRS quando condiciona o regime de neutralidade que ali consagra a que a transmissão dos activos empresariais individuais se efectue para uma sociedade, constituída ou a constituir, com sede ou direcção efectiva em território português?

O Acórdão do TJCE (Grande Secção), de 30 de Janeiro de 2007, proferido no processo C-150/04, acolheu a posição da Comissão das Comunidades Europeias que pretendia ver declarado que a Dinamarca, ao adoptar e manter em vigor um regime de seguros de vida e de pensões que prevê que o direito de deduzir e o direito de excluir do rendimento colectável as contribuições efectuadas para aqueles instrumentos apenas são concedidos às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas na Dinamarca, quando nenhuma redução fiscal dessa natureza é concedida às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados membros, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados em matéria de livre prestação de serviços, livre circulação de trabalhadores, liberdade de estabelecimento e livre circulação de capitais. O Tribunal, embora admitindo a prevalência de medidas nacionais susceptíveis de perturbar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE, na condição de prosseguirem um objectivo de interesse geral, de serem adequadas a

garantir a realização deste e de não irem além do que é necessário para atingir o objectivo que prosseguem, considerou neste caso que os argumentos com que a Dinamarca defendeu a sua posição (eficácia dos controlos fiscais, prevenção da evasão fiscal e coerência do sistema fiscal) não procediam e que, consequentemente, as disposições nacionais postas em crise violavam as liberdades fundamentais resultantes do Tratado CE. *En passant*, estará o artigo 14.º do nosso Estatuto dos Benefícios Fiscais imune a esta decisão?

Por último, uma referência ao Acórdão do TJCE (Terceira Secção), de 15 de Fevereiro de 2007, proferido no Processo C-345/04 e que tem a originalidade de ter por autora uma sociedade portuguesa e por réu o Ministério das Finanças da República Federal da Alemanha. A sociedade portuguesa, que realizou manifestações artísticas de carácter equestre na Alemanha em 1996, foi ali, naturalmente, objecto de retenção na fonte a título de imposto sobre sociedades sobre os correspondentes rendimentos auferidos (os dados do processo indiciam que não foi considerada a existência de um estabelecimento estável da sociedade portuguesa na Alemanha). Tal tributação não terá, *prima facie*, violado a convenção sobre dupla tributação internacional entre Portugal e a Alemanha, face ao disposto no n.º 2 do seu artigo 17.º.

Todavia, e com base na própria legislação alemã, a empresa portuguesa requereu às autoridades fiscais alemãs o reembolso do imposto pago por retenção na fonte. Confrontou-se, porém, com uma dupla exigência: o reembolso estava sujeito à condição de os custos de exploração ou despesas profissionais terem uma relação económica com as receitas e deviam ser superiores a metade destas. A questão chegou ao TJCE a título prejudicial, colocada pelo tribunal alemão de recurso, tendo por base a alegação da autora de que, não obstante as despesas por ela suportadas com uma relação económica directa com as receitas auferidas na Alemanha não ultrapassarem 50 por cento dessas receitas, ela teria suportado outras despesas gerais que, adicionadas às ante-



riormente mencionadas, ultrapassariam o limiar dos 50 por cento das receitas. Entendeu aqui o tribunal alemão que a diferença de tratamento existente na determinação dos rendimentos tributáveis entre um contribuinte residente, integralmente sujeito a imposto, e um contribuinte não residente, sujeito apenas parcialmente a imposto, suscitava dúvidas sobre a compatibilidade do direito interno alemão sobre a matéria e o artigo 59.º do Tratado CE (artigo 49.º após a alteração) sobre a livre prestação de serviços. A decisão do TJCE foi a de que o artigo 59.º do Tratado CE não se opõe a uma legislação nacional que sujeita o reembolso do imposto sobre sociedades retido na fonte sobre as receitas auferidas por um contribuinte parcialmente sujeito a imposto na condição de as despesas profissionais que esse contribuinte, para esse efeito, pede que sejam tidas em conta terem uma relação económica directa com as receitas auferidas no âmbito de uma actividade exercida no território do Estado membro em causa, na medida em que sejam consideradas como tais todas as despesas indissociáveis dessa actividade, independentemente do lugar ou do momento em que essas despesas foram efectuadas. Em contrapartida, o referido artigo opõe-se a essa legislação nacional na medida em que sujeita o reembolso do referido imposto a esse contribuinte à condição de essas mesmas despesas profissionais

serem superiores e metade das receitas. E, nesta base, a administração fiscal alemã vai ter de reembolsar a sociedade portuguesa do imposto que, a título de imposto sobre as sociedades, lhe foi retido na Alemanha. *En passant*, caberá agora perguntar o que deverá fazer tal sociedade junto das autoridades fiscais portuguesas se, reportando-se a obtenção das receitas que sofreram retenção na fonte a 1996, aquela, cumprindo a legislação interna, incluiu na sua declaração de rendimentos do mesmo exercício os proventos auferidos fora do território nacional e, no quadro estabelecido pela convenção para evitar a dupla tributação internacional vigente entre Portugal e a Alemanha, invocou, e efectivamente aproveitou, a seu crédito a retenção de imposto sofrida na Alemanha.

Iniciativas (recentes) da Comissão das Comunidades Europeias em matéria de fiscalidade directa

Em 19 de Dezembro de 2006, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou três propostas em matéria de fiscalidade directa, sob a forma de Comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu: «Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados membros no mercado interno» [COM(2006) 823 final]; «O tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiriço» [COM(2006) 824 final]; «Tributação à saída e necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados membros» [COM(2006) 825 final]. O objectivo destas iniciativas é o de garantir a conformidade dos sistemas fiscais nacionais, neste caso na sua vertente de tributação directa, com o direito comunitário. Não se trata, pois, de iniciativas tendentes, em última análise, a substituir os sistemas fiscais nacionais por um sistema comunitário uniforme, mas assegurar que esses sistemas possam funcionar harmoniosamente em conjunto.

A primeira das mencionadas comunicações, partindo da constatação de que a interacção de múltiplos sistemas fiscais nacionais

coloca problemas para o mercado interno e de que um contribuinte, pessoa singular ou colectiva, que se encontre numa situação transfronteiras, pode ser objecto de discriminação ou de dupla tributação ou pode deparar-se com custos adicionais de cumprimento de legislação fiscal, com os inerentes efeitos dissuasores ao trabalho ou ao investimento noutros Estados membros, propõe três princípios fundamentais para a coordenação dos sistemas fiscais, tendo em vista um tratamento fiscal e coordenado:

- 1) Eliminar a discriminação e a dupla tributação;
- 2) Impedir a não tributação involuntária e os abusos;
- 3) Diminuir os custos de cumprimento da legislação associados ao facto de se estar sujeito a vários sistemas fiscais.

Cada um destes princípios é a seguir desenvolvido. Apoiando-se na jurisprudência do TJCE, a Comissão afirma a existência de muitos aspectos das regras dos Estados membros que entram em contradição com os Tratados e que, por isso, são factores de discriminação fiscal. Entende, por isso, ser necessária uma orientação sobre os princípios decorrentes da jurisprudência e a forma como se aplicam aos principais domínios da fiscalidade directa, assim se promovendo uma maior segurança jurídica em benefício dos contribuintes, das autoridades fiscais e dos tribunais nacionais. Tal desiderato não se conseguirá de forma coerente ou óptima através de medidas unilaterais, pois estas não raro vão no sentido de eliminar as vantagens nacionais ou de aplicar a situações nacionais as exigências aplicáveis às situações transfronteiras em circunstâncias em que tal não seria desejável em termos de política fiscal. No que se refere à dupla tributação no mercado interno, cuja eliminação está expressamente prevista no artigo 293.º do Tratado CE, considera a Comissão tratar-se de um importante obstáculo às actividades e ao investimento transfronteiras na União Europeia. A sua eliminação é, por isso, um objectivo e um princípio de base de qualquer solução coordenada. A descoordenação

entre sistemas pode, noutro plano, dar origem a lacunas propiciadoras de situações de não tributação involuntária e também ser propícia a abusos. Ambos são igualmente prejudiciais para os interesses do mercado interno porque afectam a equidade e o equilíbrio dos sistemas fiscais dos Estados membros. Coordenação no plano legislativo e cooperação no respeitante à aplicação da legislação são os elementos essenciais à resolução deste problema. Por último, a existência de múltiplos sistemas fiscais é sinónimo de conjuntos múltiplos de requisitos de cumprimento da legislação. Acções específicas para minimizar o problema, como a relativa aos preços de transferência, estão já a ser desenvolvidas, mas torna-se necessário examinar de modo mais geral a forma de diminuir os custos de cumprimento da legislação num contexto transfronteiras e simplificar os procedimentos para os contribuintes, incluindo as PME e os particulares, designadamente através do reforço da cooperação administrativa entre os Estados membros.

Na segunda das referidas comunicações está em causa uma matéria muito sensível e que o recentemente decidido pelo TJCE caso *Marks & Spencer* veio colocar na ordem do dia. É o problema do tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras. Nesta comunicação, a Comissão convida os Estados membros a consagrarem mecanismos que permitam às empresas compensar prejuízos realizados noutros Estados membros. Na maior parte dos Estados os prejuízos internos podem ser compensados com lucros realizados no mesmo Estado membro. Em contrapartida, esta compensação não é geralmente prevista para perdas incorridas noutros Estados membros. Tal situação configura-se, na óptica da Comissão, como uma lacuna legislativa que obstaculiza o investimento noutros Estados e se reflecte negativamente na competitividade internacional das empresas europeias. A Comissão propõe soluções que permitam aos Estados membros prever a compensação de prejuízos transfronteiras realizados:

A «agressividade» da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em matéria de tributação directa, continua na ordem do dia. Três acórdãos recentes podem considerar-se, nesse sentido, exemplares.

- No âmbito de uma empresa (por exemplo, prejuízos realizados por uma sucursal ou por um estabelecimento estável da empresa situado noutro Estado membro);
- No âmbito de um grupo de empresas (por exemplo, prejuízos realizados por uma filial noutro Estado membro).

Na terceira das comunicações referidas é analisada a tributação à saída e a necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados membros e nela a Comissão convida-os a coordenarem as suas disposições legislativas internas em matéria de tributação à saída. Impostos à saída são cobrados por diversos Estados membros sobre as mais-valias consideradas realizadas no momento em que um contribuinte transfere o seu domicílio fiscal ou os seus activos num Estado membro. Na sua comunicação, a Comissão examina os meios de adaptar os regimes nacionais de tributação à saída aplicáveis às pessoas singulares e às pessoas colectivas de forma a torná-los compatíveis com a legislação comunitária. Propõe igualmente orientações visando torná-las compatíveis entre si a fim de suprimir a dupla tributação ou a não tributação involuntária, bem como evitar abusos e a erosão da base tributável.

O que tudo parece evidenciar a particular pressão que, não obstante a reiterada afirmação de que a tributação directa é da soberana competência dos Estados membros, a Comissão vem recorrentemente efectuando, provavelmente como um meio indirecto de minimizar os efeitos negativos que a regra da unanimidade ainda vigente provoca na ausência de harmonização comunitária dos sistemas fiscais. ★

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2007)