

Influência do Direito Tributário da União Europeia na Legislação Tributária dos Estados-membros: o Caso Especial da Tributação Direta

João Sérgio Ribeiro

Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. Mestre em Direito pela London School of Economics and Political Science. Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho. Árbitro do Centro de Arbitragem Tributária. Vice-Presidente da Escola de Direito da Universidade do Minho. Coordenador do Mestrado em Direito dos Negócios Europeu e Transnacional (LL.M. in European and Transglobal Business Law).

Resumo

O artigo que se inicia tem como objetivo familiarizar os leitores com o Direito Tributário da União Europeia e com o modo como tem evoluído e se articula com o Direito Tributário nacional dos vários Estados-membros da União, essencialmente no domínio da tributação direta. Espera-se conseguir instigar os juristas brasileiros a entrarem no debate e partilharem a experiência que têm com um sistema legal federal, propiciando, desse modo, uma troca de experiências enriquecedoras e, eventualmente, inspiração para a resolução de muitos dos problemas que surgem no plano europeu e que têm na sua base um federalismo fiscal inacabado e não assumido.

Palavras-chave: Direito Tributário, União Europeia, Direito Tributário nacional, tributação direta.

Abstract

This article seeks to make the reader familiar both with the European Union Tax Law and the way it has been developing and influencing the Member-States domestic tax law, mainly in the field of direct taxation. We hope to encourage Brazilian lawyers to join the debate and to share their experience in a federal legal system, in order to foster a rewarding exchange of experiences, and eventually help to solve many of the problems that exist at the European level and that can be explained by an incomplete and under denial tax federalism.

Keywords: Tax Law, European Union, domestic Tax Law, direct taxation.

Introdução

A recente crise financeira que se abateu sobre os países da União Europeia trouxe uma importância acrescida às matérias tributárias. Por um lado, porque a única solução imediata para lidar com o problema é um ajustamento pela via tributária. Pois, como se sabe, os Estados que têm o euro como moeda comum há muito que perderam a possibilidade de usar a desvalorização da moeda como instrumento de condução da política financeira. Por outro lado, um ajustamento por via do aumento dos impostos e da redução da despesa pública não é suficiente para

resolver todos os problemas, necessitando a própria União de receitas adicionais não só para levar a cabo as suas cada vez mais numerosas funções, mas também, dada a situação atual, para apoiar os Estados-membros que se encontram em maiores dificuldades. Ora, essas receitas terão obviamente de ter uma origem tributária, desde logo através dos impostos cobrados em cada Estado e subsequentes transferências para a União, ou, como começa a ser delineado¹, por via de tributos próprios como o imposto sobre as transações financeiras que ocorram na União Europeia. Surge-nos óbvio, no entanto, que soluções deste tipo não resolverão o problema, até porque há o perigo de essas transações se deslocarem para outros quadrantes geográficos, frustrando todas as expectativas referentes às receitas a obter.

A solução passa por uma integração fiscal plena, designadamente a nível da tributação do rendimento que permita, eventualmente, alguns mecanismos de redistribuição para alavancar as economias dos Estados-membros mais fragilizados que estão nessa situação não só devido à pretensa prodigalidade de que de forma simplista são acusados, mas porque tiveram de, no âmbito do euro, estar sujeitos a uma política monetária desajustada das suas realidades económicas, sem que tenha havido mecanismos de compensação suficientes para essa clara inadaptação que, como é óbvio, fragilizou as suas economias. Pode, aliás, com muitas vantagens, haver uma inspiração no ordenamento jurídico de outros Estados Federais, pois o Federalismo Fiscal é um dos únicos caminhos que se apresentam para sair de uma crise, que não é propriamente uma crise endémica, mas um problema ligado aos tímidos e pouco consequentes avanços, no sentido de uma integração fiscal mais robusta entre os Estados-membros, sendo o seu caráter incipiente um dos motivos mais fortes para a situação atual.

Verifica-se, por conseguinte, que a solução é tributária, pelo que cada vez se justifica mais o estudo destas questões ao nível da União Europeia. Tentaremos através deste artigo familiarizar o leitor com essa temática. Este exercício será feito ao longo de vários pontos. Num primeiro momento será delimitado o âmbito do Direito Tributário da União Europeia. De seguida, será justificada a escolha da tributação direta para aquilatar a influência do Direito Tributário da União Europeia. Num momento subsequente será dada nota do estado de desenvolvimento alcançado a nível da tributação direta. E, por fim, serão abordados os desenvolvimentos que se espera que ocorram no futuro.

1. Âmbito do Direito Tributário da União Europeia

O Direito Tributário da União Europeia é um ramo do Direito Tributário mais adaptado às questões tributárias que surgem no âmbito da União Europeia. À primeira vista e um pouco na linha da delimitação daquele que é o objeto do Direito Tributário tradicional seria de esperar que o Direito Tributário europeu regulasse os impostos europeus. Verifica-se, todavia, que o âmbito deste ramo de direito é mais alargado, não se reconduzindo unicamente a esse aspeto. Existem duas razões importantes que justificam essa configuração. Desde logo os impostos verdadeiramente europeus, contrariamente ao que poderia ser pensado, são muito poucos e, além disso, têm um peso ínfimo nas receitas da União Europeia.

¹ Previsto para 2014.

Os impostos da União Europeia compreendem unicamente aqueles que são cobrados aos seus funcionários; os direitos aduaneiros da Pauta Comum e as quotizações à produção no setor do açúcar, o que poderá causar alguma surpresa, pois outros impostos que muitas vezes são identificados como consistindo em impostos verdadeiramente europeus, como o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), não o são na realidade, traduzindo-se apenas em impostos harmonizados. Isso sem prejuízo de serem impostos de referência para o financiamento da União Europeia.

O primeiro exemplo que referimos de imposto europeu reporta-se ao imposto sobre o rendimento dos funcionários, que contrariamente ao que seria normal e exetável não são tributados pelo Estado belga, por exemplo, onde a maior parte deles é residente, mas pela própria União Europeia que lhes faz retenções na fonte e aplica taxas progressiva que variam entre os 8% e os 45%².

Os direitos aduaneiros incidem sobre a importação de produtos provenientes de Estados terceiros e são baseados numa Pauta Aduaneira Comum³. Não obstante serem cobrados pelos Estados-membros a favor da União, os Estados retêm 25% desses direitos como compensação dos custos administrativos que têm com a aplicação dessas tarifas.

As quotizações à produção no setor do açúcar⁴ são pagas pelos produtores de açúcar para cobrir as despesas de apoio ao mercado desse produto.

Reforça o caráter residual destes tributos o facto de, apesar de resultarem de uma competência expressamente atribuída à comunidade, esta não ter natureza geral, tendo mais uma finalidade intervencionista que uma finalidade financeira, revelando por conseguinte, apenas uma competência fiscal limitada e condicionada, exclusivamente setorial.

Dissemos, ainda, que para além de serem muito residuais os impostos verdadeiramente europeus tinham um peso ínfimo nas receitas da União Europeia. Atenemos, portanto, nos recursos próprios da União, dos quais faremos um breve enquadramento, para comprovar que, de facto, as receitas que deles advêm são muito pouco significativas.

O sistema de recursos próprios da União Europeia foi introduzido em 21 de abril de 1970, pela Primeira Decisão do Conselho sobre estas matérias, e teve como objetivo assegurar à União uma certa independência financeira. No presente, essa matéria é regulada por uma Decisão do Conselho de 2007⁵, adotada por unanimidade e ratificada por todos os Estados-membros. Essa Decisão identifica os recursos próprios com as quotizações à produção do setor do açúcar, os direitos aduaneiros da Pauta Aduaneira Comum (geridos pelos Estados-membros), uma percentagem do IVA cobrado pelos Estados da União⁶ e uma percentagem do rendimento nacional bruto dos Estados-membros⁷⁻⁸.

² Cf. Regulamento do Conselho (CE, Euratom) nº 723/2004, de 22 de março de 2004, Anexo I, emenda 60.

³ Cf. Regulamento do Conselho (CEE) nº 2658/1987, de 23 de julho.

⁴ Cf. Regulamento do Conselho (CE) nº 1260/2001, de 19 de junho de 2001, que estabelece a organização comum do mercado no setor do açúcar, e alterações subsequentes.

⁵ Cf. Decisão do Conselho 2007/436/CE, de 7 de junho de 2007, sobre o sistema de recursos próprios da União.

⁶ Neste âmbito é aplicada uma taxa uniforme de 0,30%, que incide sobre a base do IVA que está harmonizada na União Europeia. Convém salientar, no entanto, que a base a ter em conta para o efei-

Se atendermos ao peso que cada um desses recursos tem tido, servindo-nos como exemplo do ano de 2011⁹, verificamos que os chamados recursos próprios tradicionais que englobam as quotizações relativas ao setor do açúcar e direitos aduaneiros correspondem apenas a cerca de 14% dos recursos totais da União; os recursos referentes a uma percentagem do IVA cobrado nos Estados-membros correspondem a 12%, e os provenientes da transferência de uma percentagem do Rendimento Nacional Bruto de cada Estado representam cerca de 74% das receitas da União Europeia, sendo os mais relevantes.

Do que foi exposto pode, por conseguinte, ser inferido que de facto os impostos verdadeiramente europeus além de serem poucos, têm um papel modesto nas receitas da União Europeia.

Essa circunstância justifica que o Direito Tributário da União Europeia tenha um âmbito mais alargado, abrangendo não só esses impostos, que na verdade correspondem a uma ínfima parte do seu objeto, mas essencialmente outras matérias, designadamente as que referimos de seguida.

Uma das áreas importantes que pode ser reconduzida ao objeto do Direito Tributário da União Europeia é tributação indireta no domínio dos Estados da União e o avançado esforço de harmonização alcançado a esse nível. Releva também a atenção que é dada à tributação direta e aos esforços que são desenvolvidos no sentido de alcançar uma harmonização semelhante à que já domina nos impostos indiretos, combatendo assim uma série de obstáculos e ineficiências que ocorrem nesse campo de tributação. Destacamos ainda a atenção que, no contexto do Direito Tributário europeu, é dada às convenções sobre dupla tributação e as suas relações com o direito da União Europeia, assim como, de modo crescente, ao enquadramento legal no próprio nível europeu, da cooperação administrativo-tributária entre os Estados-membros¹⁰.

2. Razões para um Especial Enfoque na Tributação Direta

De entre as várias matérias que podem ser reconduzidas ao Direito Tributário da União Europeia, e de que acabámos de dar nota, vamos destacar uma para ilustrar o modo como a influência deste ramo de direito nas normas tributárias dos Estados da União é relevante. Escolheremos a tributação direta, pois é nesse do-

to de aplicação da taxa referida, está limitada a 50% do Rendimento Nacional Bruto de cada Estado-membro. Esta regra tem em vista evitar que os Estados menos prósperos paguem desproporcionadamente face à sua capacidade contributiva, uma vez que o consumo e, portanto, o IVA tendem a representar uma percentagem maior do rendimento nacional bruto de um país menos rico.

⁷ Cf. artigo 2º da Decisão do Conselho 2007/436/CE, de 7 de junho de 2007, sobre o sistema de recursos próprios da União.

⁸ São ainda recursos financeiros da União Europeia as contribuições de países terceiros para certos programas europeus e as multas pagas pelas sociedades pelo incumprimento do direito da União, designadamente das regras da concorrência.

⁹ De acordo com os dados constantes do Orçamento Geral da União Europeia para o ano de 2012, 2012/70/EU, Euratom, de 29 de fevereiro de 2012.

¹⁰ Cf. Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e Diretiva nº 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas.

mínio que a influência é mais peculiar, estando ainda em curso (ajudando a perceber as fases que antecedem uma harmonização sólida como a que existe no domínio da tributação indireta). Além disso, é também aí que persistem os grandes obstáculos ao desenvolvimento do mercado comum, que urge combater e, por conseguinte, onde se espera que os avanços futuros sejam mais relevantes e promissores.

Façamos, porém, antes de mais, uma passagem pelas várias áreas que considerámos como fazendo parte do âmbito do Direito Tributário da União Europeia, para de forma breve justificar a sua menor aptidão (se comparada evidentemente com o domínio da tributação direta) para exemplificar a influência desse ramo de direito na legislação tributária dos Estados-membros.

No domínio dos impostos verdadeiramente europeus não há propriamente uma influência no Direito Tributário, na medida em que coexistem com ele. Digamos que a influência se traduz meramente, no caso específico dos impostos aduaneiros, na impossibilidade de os Estados-membros aplicarem impostos aduaneiros nacionais e de terem de levar a cabo a administração desses tributos. Trata-se, no entanto, de uma influência menor e que já produziu os seus efeitos, pelo que entendemos que não merecerá ser colocada no centro da discussão que se desenvolve.

No que concerne à tributação indireta, as influências foram de facto muito relevantes no passado, mas neste momento há já uma considerável harmonização ou uniformidade a nível europeu. Destacamos a este propósito quer o IVA quer os Impostos Especiais do Consumo. No domínio destes tributos, uma vez que têm na sua base diretivas específicas que tiveram de ser transpostas pelos Estados-membros¹¹, houve já uma grande influência nos direitos nacionais. Verifica-se, com efeito, que a base de cálculo destes impostos é a mesma em todos eles, variando essencialmente as taxas, o que constituiu um avanço considerável em termos de harmonização e um contributo importante para a remoção dos obstáculos à construção do mercado comum. Trata-se, porém, de um domínio em que a influência se fez sentir essencialmente na altura da criação desses impostos, pois no momento atual são aplicados de forma harmonizada, estando a influência que se faz sentir nessas matérias estabilizada. Assim, quando surgem questões envolvendo esses impostos, designadamente a nível do Tribunal de Justiça (TJ), dada a tecnicidade dessas matérias, a abordagem é feita do ponto de vista estritamente técnico. Verifica-se, pois, que neste domínio as questões que se levantam diante do TJ dizem respeito à interpretação ou implementação de normas tributárias propriamente ditas, harmonizadas nos vários Estados-membros, não havendo uma verdadeira contraposição entre direito nacional e direito da União Europeia.

É no domínio dos impostos diretos que a influência do direito da União é mais expressiva, contribuindo para isso a ausência de regras detalhadas sobre as questões tributárias que, como demonstraremos, estão apenas harmonizadas em setores pontuais e muito específicos. A falta de uma harmonização plena exige uma ação

¹¹ Cf. Diretiva do Conselho relativa ao IVA 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (e respetivos atos modificativos) e Diretiva do Conselho relativa ao regime geral dos Impostos Especiais do Consumo 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008.

do TJ, sendo através desta que é exercida uma influência muito relevante no direito nacional dos Estados-membros que, ao ser contraposto aos princípios da União Europeia, implica, em caso de desconformidade, que tenha de ser alterado no sentido de se harmonizar com eles. As questões que se levantam no TJ não são, por conseguinte, de Direito Tributário propriamente dito, como se passa no domínio dos impostos indiretos, mas de direito da União Europeia *tout court*, limitando-se o TJ a testar as normas fiscais dos Estados face aos princípios de direito da União como, por exemplo, o da igualdade no acesso ao mercado comum, o da proporcionalidade, o da não discriminação, o da não restrição, entre outros.

Contrariamente ao que se passa na tributação indireta, no contexto dos impostos diretos a harmonização está ainda a ser construída. Todavia, esse avanço faz-se por uma via *sui generis* - a jurisprudencial - não existindo o apoio de um corpo de normas técnicas robusto e densificado, de fonte europeia, como nos impostos indiretos. Daí que seja especialmente importante a análise da influência do direito europeu nesse domínio, pois permite observar a sua importante influência ainda em curso.

Fazem ainda parte do objeto do Direito Tributário da União Europeia o estudo da sua relação com as convenções sobre dupla tributação, sendo uma área especialmente complicada onde aparentemente haveria uma contraposição entre o direito da União Europeia e esses acordos que, ao integrarem do direito interno dos Estados, propiciariam, eventualmente, que sobre eles se fizesse sentir também alguma influência. Basta lembrar que quando contrapomos os sistemas nacionais e os princípios de direito da União Europeia, tem necessariamente de ser tida em conta a rede de tratados bilaterais celebrados pelo Estado em causa. Pois, antes de determinar se o direito interno se opõe às liberdades fundamentais, é necessário perceber muito bem as consequências das disposições destas convenções, o que quase sempre envolve um estudo muito detalhado desses instrumentos. Verifica-se, porém, que esses tratados dizem essencialmente respeito aos impostos sobre o rendimento, pelo que de certo modo essa temática também se reconduz aos impostos diretos, sendo absorvida por eles. Depois, segundo entendemos, a oposição entre esses tratados e o direito da União Europeia é meramente aparente¹², havendo mais uma relação de complementaridade, não sendo, por isso, um exemplo muito expressivo da influência do Direito Tributário europeu.

Falámos, no domínio do Direito Tributário da União Europeia, ainda da cooperação administrativo-tributária entre os Estados-membros. Trata-se, também aqui, de um mecanismo complementar à aplicação das normas tributárias nacionais, sendo unicamente essa a sua influência, não se opondo verdadeiramente àquelas.

Não obstante tudo o que dissemos, tem, apesar de tudo, havido uma harmonização tímida no domínio dos impostos diretos, sendo esta feita essencialmente pela via jurisprudencial, que com base na oposição frequente entre os princípios de direito da União Europeia e as normas tributárias nacionais, implica muitas vezes

¹² Cf. RIBEIRO, João Sérgio. "Conflito entre convenções sobre dupla tributação e o direito da União Europeia: uma falsa questão?" In: SILVEIRA, Alessandra (coord.). *Direito da União Europeia e transnacionalidade*. Lisboa: Quid Juris, 2010, pp. 123-143.

que estas sejam alteradas, fazendo deste domínio um paradigma da influência do Direito Tributário europeu.

Verifica-se, portanto, que é no campo dos impostos diretos que efetivamente as influências são grandes e dignas de atenção.

Além de tudo, os impostos diretos constituem também o último reduto da muito enfraquecida soberania fiscal, pelo que essas matérias, dada a sensibilidade, ganham uma relevância adicional, concentrando todas as atenções.

Na verdade, a soberania fiscal já não existe com a configuração que tinha em termos clássicos, pois é contornada continuamente, seja através das decisões do TJ, seja através das medidas que a urgência financeira implica. Tem, no entanto, um valor simbólico e, apesar da evidente debilidade, ainda constitui aquela linha ténue que separa a União Europeia de uma verdadeira federação, faltando para que essa linha desapareça apenas dois elementos: (a) a existência de uma soberania fiscal assumida, não bastando ser só de facto, sob pena de os poderes legislativos e executivos da União serem vazios, por faltarem recursos financeiros para lhes dar efetividade¹³; e (b) o fim do domínio por parte dos Estados dos tratados constitutivos da União Europeia sobre os quais têm o poder de emenda ou alteração.

Considerando que união política e a soberania fiscal estão intimamente ligadas, dependendo uma da outra na sua sustentação, para se afirmar cada uma delas é necessário um empenho mais forte dos Estados-membros e não unicamente das instituições da União Europeia. Não há, portanto, dúvidas de que a integração fiscal através de um avanço para um federalismo desse tipo é, segundo entendemos, o passo que falta dar e que tem como contexto privilegiado para se desenvolver os impostos diretos, por ser aí onde, na prática, falta empreender esses desenvolvimentos. Já James Madison¹⁴ tinha plena consciência da importância do federalismo fiscal ao proferir uma frase que lhe é conhecida e que sintetiza as principais ideias até aqui veiculadas: “Federalize-se as suas carteiras e os seus corações e as suas mentes seguirão.”¹⁵

Depois, não se pode esquecer que é no domínio dos impostos sobre o rendimento, ou seja, dos impostos diretos, que pode ser feita alguma da tão necessária redistribuição, estando, por conseguinte, por este e pelos motivos que se têm vindo a enunciar, plenamente justificada a escolha dessa área da tributação para empreender o exercício que propusemos de demonstrar a influência do Direito Tributário da União Europeia nas legislações tributárias nacionais dos Estados-membros.

3. Desenvolvimentos Alcançados no Domínio da Tributação Direta

Não obstante a tributação direta cobrir obviamente tanto a tributação das pessoas físicas como a das pessoas jurídicas, a grande atenção tem sido dada, dentro deste último tipo de pessoas, às sociedades, sendo aí que têm ocorrido os maiores desenvolvimentos. Pois, a harmonização a nível da tributação das pessoas físicas tem sido demasiado incipiente¹⁶.

¹³ O que aliás já se verifica, tendo o problema sido exacerbado com a presente crise financeira.

¹⁴ Quarto Presidente dos Estados Unidos, que esteve no poder entre 1809 e 1817.

¹⁵ “Federalize their wallets and their hearts and their minds will follow.”

¹⁶ Ver, por exemplo, o caso Schumacker C-279/93, de 14 de fevereiro de 1995, <http://curia.europa.eu>.

As maiores evoluções, no plano da tributação das sociedades, devem-se à existência de regras muito distintas nos impostos sobre sociedades dos vários Estados-membros e a conseqüente necessidade de combater esse sério obstáculo ao estabelecimento e funcionamento de um mercado interno¹⁷.

A pouca harmonização que existe é ainda assim tímida e setorial, abrangendo, tal como indicámos, apenas alguns aspetos circunscritos, como o regime da tributação dos dividendos distribuídos entre sociedades mães e afiliadas¹⁸; enquadramento fiscal das fusões, das cisões, da troca de ativos e da permuta de ações¹⁹ e regime fiscal aplicável ao pagamento de juros e *royalties* entre empresas associadas²⁰, para dar alguns exemplos. Contrariamente ao que se passa no domínio da tributação indireta, em que existe uma harmonização considerável.

Para esta diferença a nível da harmonização entre tributação direta e indireta contribui certamente o facto de já no *Tratado que institui a Comunidade Europeia (TCE)*, na disposição que atualmente corresponde ao artigo 113º do *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)*, se prever expressamente a harmonização fiscal nesse contexto, sem que, surpreendentemente, existisse uma disposição paralela no domínio da tributação direta. Neste campo está prevista unicamente uma aproximação de legislações, o que se nos afigura como um impulso insuficiente²¹. Para não falar de esta harmonização pressupor uma decisão por unanimidade²² dos Estados-membros.

Há, porém, mais dois fatores particularmente relevantes para que a harmonização seja pouco significativa. Em primeiro lugar, o facto de através da união económica e monetária, introduzida com o Tratado de Maastricht, a moeda ter deixado de poder ser usada como instrumento de condução da política financeira, não querendo os Estados perder um dos últimos instrumentos financeiros na sua disponibilidade. E, num segundo plano, não menos importante, o facto de os Estados-membros terem uma grande relutância em abdicar do exercício da soberania fiscal, pela carga simbólica e histórica que lhe está associada.

Não se pode negar que a insuficiente harmonização é, como aliás já foi salientado, recorrentemente suplementada pela ação do Tribunal de Justiça (TJ) que faz aquilo a que podemos chamar uma harmonização por vias transversas²³, no senti-

¹⁷ Cf. artigos 3º e 26º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

¹⁸ Cf. Diretiva do Conselho relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mães/afiliadas de Estados-membros Diferentes 2011/96/UE, de 30 de novembro de 2011.

¹⁹ Cf. Diretiva do Conselho sobre fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, alterada pela Diretiva 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005, cuja versão consolidada consta da Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro de 2009.

²⁰ Cf. Diretiva de juros e *royalties* entre empresas associadas 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003.

²¹ Cf. artigo 114º, nº 1 do TFUE. Sobre a debilidade da constituição fiscal europeia, ver NABAIS, José Casalta. "Costituzione europea e fiscalità". In: DI PIETRO, Adriano (coord.). *Per una Costituzione fiscale europea*. Pádua: Cedam, 2008, pp. 379-387. DI PIETRO, Adriano. *Per una Costituzione fiscale europea*. Op. cit., pp. 439 et seq.

²² Cf. artigo 115º do TFUE.

²³ Falamos de vias transversas pois, através da ação do Tribunal de Justiça, poderá ser possível fazer uma verdadeira harmonização das matérias fiscais, contornando a exigência de unanimidade entre os Estados-membros quando estejam em causa matérias tributárias. Ver RIBEIRO, João Sérgio. "Justiça distributiva através dos impostos: perspetiva comparada e comunitária". In: OLIVEIRA, António Cândido de. *Estudos de comemoração do décimo aniversário da licenciatura em Direito da Universidade do Minho*. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 437-440.

do de afastar medidas tributárias que possam contender com as liberdades económicas fundamentais. Compreende-se, porém, que, para que a coordenação entre os impostos sobre sociedades avance de forma considerável e inequívoca, não basta a ação pontual quer do TJ quer da Comissão, a propósito dos casos que vão surgindo e que só de forma colateral produzem efeito a nível das questões tributárias. Pois, sublinhe-se, essa harmonização pela via jurisprudencial tem um papel meramente instrumental relativamente à realização dos objetivos da União Europeia. Conclui-se, deste modo, que a União não dispõe de uma competência de imposição de medidas tributárias *ab initio*, isto é uma soberania tributária plena e assumida, mas apenas um poder tributário de facto que, por ser cada vez maior, deveria ser devidamente assumido.

Torna-se, portanto, necessário que se criem conceitos inovadores e uma verdadeira política dirigida à harmonização dos impostos sobre as sociedades.

Essa necessidade reflete-se, precisamente, na pressão que os empresários europeus têm feito²⁴ para que se avance para um sistema de tributação que tenha como base o lucro consolidado dos grupos europeus de sociedades, tornando assim a tributação daqueles mais eficiente²⁵. Isto é, exige-se que pelo menos se atinja o nível de harmonização que já existe no domínio da tributação indireta, embora no plano teórico seja até concebível um avanço maior. Vejamos no ponto seguinte o que se perspetiva a este respeito.

4. Perspetivas Futuras

Para resolver o problema da falta de coordenação a nível da tributação das sociedades podem ser concebidos dois mecanismos possíveis, um mais radical de suscetibilidade de aplicação mais remota, que se traduziria na criação de um Imposto Europeu sobre Sociedades; e outro mais realista que consistiria na Tributação das Sociedades de Acordo com uma Base Comum Consolidada, já considerado pela Comissão Europeia e materializado numa proposta de diretiva²⁶ que tem em vista a sua implementação²⁷.

4.1. Imposto europeu sobre sociedades

Com efeito, entre as várias propostas para resolver o problema de uma tributação eficiente das sociedades no espaço da União Europeia, consta o projeto de

²⁴ Cf. CREST, Sed. "Why European tax executives are under pressure". *International tax review*. Londres, junho de 2004, pp. 13-20.

²⁵ Cf. Commission of The European Communities. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Committee)*. Luxemburgo: ECSC-EEC-EAEC, 1992, p. 211. Já em 1992 o *Ruding Report* tinha chegado à conclusão de que existia uma necessidade urgente de aproximar as regras de determinação da base fiscal nos vários Estados-membros, para eliminar distorções da concorrência inaceitáveis.

²⁶ COM(2011) 121/4, Proposal for a Council Directive on Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

²⁷ Têm sido considerados para além dos dois a que nos referimos, igualmente a Tributação com Base na Lei da Residência (*Home State Taxation*) e a Base Fiscal Única Harmonizada Obrigatória (*Single Compulsory Harmonised Tax Base*), que não são mais do que variantes da Tributação das Sociedades de Acordo com uma Base Comum Consolidada (*Common Consolidated Base*). Para mais desenvolvimentos, ver RIBEIRO, João Sérgio. *A tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequilibrar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 449 et seq.

criação de um imposto Europeu sobre o rendimento unitário, ou rendimento consolidado, dos grupos e multinacionais dentro da União.

Esta solução simples e direta representa, sem dúvida, a forma suprema de coordenação no que respeita à base legal dos impostos sobre sociedades, dado que não só a base de imposto mas também a própria taxa seria a mesma em todos os Estados-membros. Em consonância com esse *desenho*, o imposto seria administrado (determinado e cobrado) por uma nova autoridade criada no seio dos próprios órgãos da União, que funcionaria como a Administração Tributária da União Europeia.

As receitas desse imposto, por sua vez, seriam usadas para financiar as Instituições Europeias e as suas atividades, sendo o remanescente repartido pelos Estados-membros de acordo com uma determinada fórmula acordada entre eles, à semelhança do que se passa no sistema alemão²⁸.

Este método, apesar de ter potencial para resolver muitos dos problemas atuais com que embate a tributação das sociedades no espaço da União, apresenta um problema muito difícil de contornar.

Não temos em mente a eventual necessidade de chegar a um acordo relativamente à definição da base do imposto (definição de lucro), fixação da taxa, ou mesmo, ainda que as dificuldades aqui possam ser especialmente significativas, a definição dos indicadores objetivos de repartição das receitas dos impostos.

Referimo-nos, sim, ao facto de a transferência do poder de tributar para a União Europeia representar um abdicar da soberania fiscal de cada Estado, o que seria de difícil aceitação. Dado que a criação de um Imposto Europeu sobre as Sociedades representaria claramente um passo no sentido de uma federação²⁹.

4.2. *Base Comum Consolidada* (Common Consolidated Base)

O método da *Base Comum Consolidada* opera através da criação de uma base tributária comum que resulta de um acordo ao nível da União e é aplicada opcionalmente aos grupos ou sociedades que operem em mais de um Estado-membro.

²⁸ Com efeito, a aplicação deste método poderia contar com inspiração, por exemplo, do sistema fiscal alemão ou outros sistemas federais. No âmbito do sistema alemão (que dada a matriz europeia e a relevância que a Alemanha tem no espaço da União Europeia teria grandes possibilidades de servir como modelo) a Federação estabelece as linhas gerais da política de tributação para todos os Estados, cabendo a estes últimos implementar e administrar soluções tributárias no quadro dessas orientações gerais. Existe, portanto, uma interdependência tributária entre os dois níveis de governo (Estado Federal e Estados Federados) que se traduz no facto de as receitas dos impostos mais importantes, como os impostos sobre o rendimento, serem partilhadas no quadro de um sistema tributário integrado, entre Estado Federal e Estados Federados (cf. RIBEIRO, João Sérgio. *Op. cit.*, nota 23, pp. 434-436; 447-449).

²⁹ Cf. Commission of The European Communities. Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market, COM(2001) 582final. Brussels, 2001, p. 377. Disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf. TERRA, Ben J. M.; e WATTEL, Peter J. *European tax law*. Kluwer, 2008, pp. 212-213. LÖDIN, S. O.; e GAMMIE, M. *Home state taxation*. Amsterdã: IBFD Publications, 2001, p. 10. Curiosamente uma proposta belga de 2000 no sentido de criar um imposto europeu foi encarada com repulsa pelos outros Estados-membros, estabelecendo-se a este propósito um paralelo com situações históricas em que certos impostos levaram a conflitos (imposto inglês sobre o chá que levou à independência americana e outros exemplos).

Institui-se, portanto, um sistema paralelo aos sistemas nacionais³⁰ que pode inclusivamente ser materializado num código de imposto sobre sociedades europeu³¹ que coexista com a legislação tributária de cada um dos Estados-membros.

De acordo com este mecanismo, um grupo de sociedades, ou uma sociedade que atue através de sucursais em diversos Estados da União, vê o seu rendimento determinado de forma global³², em conformidade com as regras de determinação da acordada base comum, independentemente da localização das suas atividades e do número de entidades por que opere. Sendo, num momento subsequente, esse lucro dividido pelos Estados onde o grupo ou a multinacional atua, com base numa fórmula de repartição. Cada um desses Estados aplica, então, a sua taxa ao rendimento que lhe é distribuído em razão da aplicação da fórmula³³.

Este método simplifica a vida dos grupos e das sociedades que operem em vários Estados, na medida em que terão de lidar unicamente com um sistema de determinação da base de imposto (caso tenham optado por esse método). Além disso, torna muito mais transparente a competição fiscal entre os vários Estados, dado que para os comparar basta atender às diferentes taxas³⁴.

Esta solução apresenta como desvantagem principal o facto de ser necessário determinar uma nova base de imposto, o que não será fácil devido à necessidade de haver uma decisão unânime por parte de todos os Estados-membros³⁵.

No entanto, as hipóteses de vir a ser implementada com sucesso são grandes, dado que, para além da existência da moeda única, já existe também uma forma comum de determinar lucros para efeitos económicos e contabilísticos, a nível da União - as Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards - IAS*)/Normas Internacionais de Relato Financeiro (*International Financial Reporting Standards - IFRS*)³⁶ - o que representa um grande avanço³⁷. Estas normas, estabelecidas pelo Comité Internacional de Normas Contabilísticas (*International Accounting Standards Committee*), foram adotadas pelos países da União³⁸, que, des-

³⁰ Cf. TERRA, Ben J. M.; e WATTEL, Peter J. *Op. cit.*, p. 213.

³¹ Cf. Commission of The European Communities. *Op. cit.*, nota 29, p. 376.

³² Entende-se que estas regras comuns de determinação da base serão aplicadas pelo Estado da sede do grupo ou da multinacional, cabendo apenas aos restantes Estados onde existam operações desse grupo, ou multinacional, aplicar as suas taxas à porção do lucro consolidado que lhes tiver sido atribuído (cf. Commission of The European Communities. *Op. cit.*, nota 29, p. 375). Adivinha-se que uma solução deste tipo onera especialmente as Administrações Tributárias dos países onde se situem a maioria das sedes dos grupos e das sociedades multinacionais.

³³ Rendimento que passa a constituir a matéria tributável à luz da lei tributária de cada um deles, sendo a taxa de imposto a que consta da própria legislação nacional dos vários Estados.

³⁴ Cf. Company Commission of The European Communities. *Op. cit.*, nota 29, p. 376.

³⁵ Cf. artigo 115º do TFUE.

³⁶ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. "Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS". *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 61 *et seq.*

³⁷ Cf. KLAVER, J. A.; e TIMMERMANS, A. J. Beleidsconcurrentie of beleidscoördinatie bij de EU Belastingpolitiek. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, aflevering 6336, 1999, p. 506. GROSSFELD, Bernhard. "International financial reporting standards: European Corporate Governance". *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. *Op. cit.*, pp. 11 *et seq.*

³⁸ Cf. Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, *Jornal Oficial da União Europeia (J. O.)* nº L 243/1, de 11 de setembro de 2002; Regulamento (CE) nº 1725/2003, da Comissão, de 21 de setembro de 2003, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos

de janeiro de 2005, aplicam essas regras para a consolidação das contas das Sociedades-mãe cotadas na bolsa e que tenham sede na União Europeia³⁹.

Recentemente, em 16 de março de 2011, a Comissão fez uma proposta de diretiva⁴⁰ que tem em vista a implementação deste método⁴¹. Nessa proposta, muitos dos principais obstáculos à implementação da tributação de acordo com a *Base Comum Consolidada* foram ultrapassados, parecendo estar criadas as condições para a implementação prática deste mecanismo, faltando unicamente a sua adoção.

Apesar das vantagens referidas da tributação da *Base Comum Consolidada*, a sua implementação prática levanta alguns problemas. A principal fonte desses problemas reside precisamente na necessidade de chegar a um consenso acerca de vários elementos. Atentemos nesses elementos e na forma como se lidou com eles no texto da *proposta de diretiva*.

Em primeiro lugar, apresentava-se, tal como referido anteriormente, necessário um acordo acerca da base tributária, isto é, acerca da forma de determinação do lucro global a distribuir pelos diversos países, o que não se traduz numa tarefa fácil, pois é necessário criar uma forma de determinação do lucro que seja aceita pelos vários Estados envolvidos.

De facto, na *proposta de diretiva* consagrou-se uma forma de determinação do lucro tributável a ser seguida pelos sujeitos passivos que optarem por este regime de tributação. Criou-se, portanto, um sistema de tributação das sociedades único⁴² a aplicar àquelas que por ele optem⁴³.

Em segundo lugar, impunha-se também que os Estados acordassem em relação aos fatores de repartição, chegando, assim, a uma fórmula predeterminada e automática. Esta questão surgiu como sendo especialmente problemática, pois, os vários Estados envolvidos procuram normalmente, como é óbvio, que esses fatores de repartição lhes permitam conservar a base de imposto e o mesmo volume de receitas que atualmente possuem no âmbito da tributação das sociedades a nível interno⁴⁴.

Ofereciam-se dois modelos de fórmulas de repartição: as simples e as complexas⁴⁵. As simples baseiam-se unicamente num fator⁴⁶; enquanto as complexas incluem dois ou mais fatores.

do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, *J. O.* nº L 261/1, de 13 de outubro de 2003; Regulamento (CE) nº 707/2004, da Comissão, de 6 de abril de 2004, que altera o Regulamento (CE) nº 1725/2003 que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, *J. O.* nº L 111/3, de 17 de abril de 2004.

³⁹ Cf. TERRA, Ben J. M.; e WATTEL, Peter J. *Op. cit.*, nota 29, p. 583.

⁴⁰ Doravante *proposta de diretiva*.

⁴¹ Cf. COM(2011) 121/4, Proposal for a Council Directive on Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

⁴² Ver artigos 9º e ss. da *proposta de diretiva*.

⁴³ Cf. artigo 6º da *proposta de diretiva*.

⁴⁴ Cf. LODIN, S. O.; e GAMMIE, M. *Op. cit.*, nota 29, p. 46.

⁴⁵ Cf. HUSTON, J. W. "Allocation of Corporate Income for Purposes of Taxation". *Illinois Law Review* 725, XXVI, 1932, p. 735.

⁴⁶ Como, por exemplo, bens corpóreos.

Convém dizer que o uso de fórmulas simples já foi testado nos Estados Unidos e se revelou inadequado⁴⁷, tendo sido no seguimento dessa experiência que passaram a ser usadas fórmulas complexas. Foi certamente por esta razão que, no contexto da *proposta de diretiva* que institui a *Base Comum Consolidada*, se optou por uma fórmula complexa de três fatores que tem em conta as vendas, os salários e o número de empregados, e os ativos⁴⁸, que é precisamente a fórmula mais utilizada nos Estados Unidos.

Finalmente, teria de haver acordo quanto aos elementos relevantes para estabelecer a conexão entre o sujeito passivo⁴⁹ abrangido pela *Base Comum Consolidada*, e cada um dos ordenamentos jurídicos que iria tributar uma porção do rendimento global⁵⁰. Relativamente ao conceito de estabelecimento estável (enquanto elemento de conexão), não se levantaram grandes problemas, pois este conceito tem vindo a ser seguido, de uma forma mais ou menos generalizada, tal como é concebido nos termos da *Convenção Modelo da OCDE*, tendo a *proposta de diretiva* ido nesse sentido⁵¹. Porém, no que respeita à questão de determinar se uma dada sociedade é ou não subsidiária, ou seja, se pertence ou não a um certo grupo de sociedades, os problemas surgem. Pois, ainda não existe uma aceção de *grupo de sociedades* homogêneas em relação à qual os Estados tenham manifestado o seu acordo. Debatem-se a este respeito as noções jurídicas e económicas de grupo⁵². Na *proposta de diretiva* ancorou-se o conceito de grupo num teste assente na propriedade e no controlo, na medida em que é exigido um direito de propriedade que se eleve a mais de 75% do capital da sociedade e um direito a exercer mais de 50% dos direitos de voto ou um direito a mais de 75% dos direitos que permitam obter lucro⁵³.

Esta aceção de grupo perfila-se como uma solução para superar um dos problemas mais complexos com que se debatia a implementação deste modo de tributação quando foi considerado nos momentos iniciais da sua afirmação.

A *proposta de diretiva* apresenta, sem dúvida, potencial para remover alguns dos mais importantes obstáculos colocados pela descoordenação a nível da tributação das sociedades.

Destacamos a redução dos custos administrativos e de cumprimento a suportar pelas sociedades, dado que está pensado um conjunto único de regras para o cálculo da matéria tributável e um sistema de balcão único para a entrega de declarações tributárias. Salientamos, neste contexto, a possibilidade de serem afastados os preços de transferência, atualmente aplicáveis às operações dentro do mesmo grupo, e umas das maiores dificuldades das empresas, mas também os méto-

⁴⁷ Cf. EDMISTON Kelly. *Single-factor sales apportionment formula in Georgia: what is the net revenue effect?* Atlanta: Georgia State University, 2003, *Report* nº 88, pp. 1-15.

⁴⁸ Cf. artigo 86º da *proposta de diretiva*.

⁴⁹ Isto é, a sociedade multinacional operando através de estabelecimentos estáveis ou de subsidiárias.

⁵⁰ Cf. RUSSO, Antonio. "Formulary apportionment for Europe: an analysis and a proposal". *Intertax* n. 1, v. 33, 2005, pp. 18-19.

⁵¹ Cf. artigo 5º da *proposta de diretiva* que segue muito de perto o artigo 5º da *Convenção Modelo da OCDE*. Ver RIBEIRO, João Sérgio. "Outline of Article 5 of the OECDE Model Convention". *Jurisprudencia* 1 (115), 2009, pp. 295-312.

⁵² Cf. RIBEIRO, João Sérgio. *Op. cit.*, nota 27, pp. 435-441.

⁵³ Cf. artigo 54º da *proposta de diretiva*.

dos da subcapitalização e da imputação do lucro sobre sociedades não residentes (*vulgo* CFC).

A compensação de perdas dentro do mesmo grupo é, no âmbito da *proposta de diretiva*, automaticamente considerada, ficando, na mesma linha, ultrapassadas situações complexas como o problema da comunicabilidade e transferência de prejuízos entre sociedades do mesmo grupo, ou entre sucursais e a empresa multinacional que representam⁵⁴.

O fim da aplicação do princípio da independência (*arm's length principle*) dentro do mesmo grupo ou entre sociedades e suas sucursais permite, de certo modo, eliminar alguma elisão fiscal que frequentemente se consegue através da exploração desse princípio.

Apesar de toda a simplificação implícita nas soluções trazidas pela *proposta de diretiva*, há dificuldades que se advinham, sendo a sua adoção difícil no curto prazo. Pois, como se sabe, esta proposta tem de ser debatida e aceite pelos Estados-membros no Conselho, após parecer do Parlamento Europeu, existindo questões relativamente às quais, pelo facto de contenderem com a soberania fiscal dos Estados, o acordo não será certamente fácil. Salientamos, retomando algumas das ideias já avançadas, o acordo relativamente à forma de determinação do lucro e à delimitação do conceito de grupo, mas sobretudo - e aqui é que as dificuldades serão por certo de monta - no que concerne, não tanto à fórmula, mas ao peso que cada um dos seus elementos terá, pois esse aspeto, sim, terá um impacto significativo nas receitas de cada Estado.

Conclusões

- O Direito Tributário da União Europeia abrange: (i) a tributação indireta e a avançada harmonização alcançada a esse nível; (ii) a tributação direta e os esforços que são desenvolvidos no sentido de alcançar uma harmonização semelhante à que já domina nos impostos indiretos; (iii) as convenções sobre dupla tributação e as suas relações com o direito da União Europeia; e (iv) o enquadramento legal no próprio nível europeu, da cooperação administrativo-tributária entre os Estados-membros.

- É no domínio dos impostos diretos que a influência do direito da União é mais expressiva, contribuindo para isso a ausência de regras detalhadas sobre as questões tributárias que estão apenas harmonizadas em setores pontuais e muito específicos.

- Para resolver o problema da falta de coordenação a nível da tributação direta, essencialmente no domínio da tributação das sociedades, podem ser concebidos dois mecanismos possíveis, um mais radical de suscetibilidade de aplicação mais remota, que se traduziria na criação de um Imposto Europeu sobre Sociedades; e

⁵⁴ O que pode levar, por exemplo, a que, contrariando o espírito do Mercado Único, os investimentos sejam essencialmente feitos em países grandes, de modo a que, devido à sua base fiscal mais alargada, isto é, mais lucro, permitam mais oportunidades para deduzir perdas (cf. LODIN, S. O.; e GAMMIE, M. *Op. cit.*, p. 31, nota 29). Sobre a dedução de prejuízos de subsidiárias e os agudos problemas que o atual sistema levanta, ver Acórdão Marks & Spencer (C-446/03), de 13 de dezembro de 2005, <http://curia.europa.eu>.

outro mais realista que consistiria na Tributação das Sociedades de Acordo com uma Base Comum Consolidada, já considerado pela Comissão Europeia e materializado numa proposta de diretiva que tem em vista a sua implementação.

- Apesar de toda a simplificação implícita nas soluções trazidas pela proposta de diretiva, há dificuldades que se advinham, sendo a sua adoção difícil no curto prazo. Pois, como se sabe, esta proposta tem de ser debatida e aceite pelos Estados-membros no Conselho, após parecer do Parlamento Europeu, existindo questões relativamente às quais, pelo facto de contenderem com a soberania tributária dos Estados, o acordo não será certamente fácil.