

Carlos Augusto Rodrigues
Jurista

Globalização, União Europeia e Direito Tributário

**“Uma análise sob a perspectiva dos Preços de Transferência
e o Princípio da não Discriminação na União Europeia”**

*Com “PRÓLOGO” do Professor Doutor Antonio López Díaz da Faculdade de Direito
da Universidade de Santiago de Compostela em Espanha*

Colecção Ratio Iuris



LEGIS EDITORA

OFERTA
BGUPT

Carlos Augusto Rodrigues
Jurista

Globalização, União Europeia e Direito Tributário

“Uma análise sob a perspectiva dos Preços de Transferência
e o Princípio da não Discriminação na União Europeia”

*Com “PRÓLOGO” do Professor Doutor Antonio López Díaz, da Faculdade
de Direito da Universidade de Santiago de Compostela em Espanha*

COLECÇÃO Ratio Iuris

2008

LEGIS EDITORA



Colecção:
Ratio Iuris

- 1 – *Notas práticas sobre heranças* - Fernando Correia Gomes
- 2 – *Teoria da Integração Económica Internacional e o Modelo de Integração do Espaço Europeu*
- Graça Enes Ferreira
- 3 – *Morosidade da Justiça - Como podem ser indemnizados os injustiçados por causa da
lentidão dos tribunais à luz da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e da Legislação
Nacional* - Jorge de Jesus Ferreira Alves
- 4 – *Tantos condenados por crimes... prescritos* - Carlos de Azevedo Teixeira
- 5 – *"Globalização, União Europeia e Direito Tributário"*
*"Uma análise sob a perspectiva dos Preços de Transferência e o Princípio da não Discriminação na União
Europeia"* - Carlos Augusto Rodrigues

Título da obra: GLOBALIZAÇÃO, UNIÃO EUROPEIA E DIREITO TRIBUTÁRIO

"UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NA UNIÃO EUROPEIA"

Edição: Legis Editora, Lda - Apartado 5450 - 4024 Porto Codex

E-mail: legis@legis.pt

Sítio na web: www.legis.pt

© Autor : Carlos Augusto Rodrigues

Depósito Legal: 267 521/07

I.S.B.N.: 978-972-8082-98-7

Data de Edição: Janeiro de 2008

Se pretender receber informações sobre os nossos livros ou comprá-los directamente bem como propor a edição de algum livro, escreva-nos para:

LEGIS EDITORA

Apartado 5450

4024 PORTO CODEX Tel. 220156971

e-mail: legis@legis.pt

ou então pelo sítio www.legis.pt.

Nota: Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida por qualquer processo electrónico, mecânico ou fotográfico, incluindo, fotocópia, xerocópia ou gravação, sem autorização prévia da editora.

Exceptua-se desta proibição a transcrição de curtas passagens para efeito de apresentação crítica ou debate dos textos desta obra, que porém não revistam carácter antológico ou similar. Os infractores incorrem em procedimento judicial.

• Direitos desta obra reservados para todos os países por Carlos Augusto Rodrigues e Legis Editora

NOTA PRÉVIA

Este trabalho, agora publicado, tem como apoios intelectuais fulcrais para a sua concepção todo o saber e experiência acumulado ao longo do percurso académico, embora breve, que nos últimos anos percorri, e que se deve sobretudo, não à minha modesta capacidade, mas a todos aqueles que ao longo desse percurso foram referências e, por que não dizer marcos, balizadoras do mesmo.

Entre todos eles, e que foram já muitos, permitam-me que destaque aqui algumas pessoas que, quer pelo seu saber, quer pela sua nobreza de seres “HUMANOS”, têm de mim um respeito perene.

Assim, à Prof., Mestre em Direito, Dr.^a Luzia Marques Cabral Pinto, ao Prof., Mestre em Direito, Dr. Carlos Abreu Amorim, ao Prof. Doutor João Pacheco de Amorim, ao Prof. Dr. Mário Frota, ao Professor Doutor Manuel da Costa Andrade, à Professora Doutora Amelia Paz González Méndez e ao Professor Doutor Antonio López Díaz, estes dois últimos ilustres mestres na Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela em Espanha, o meu Bem-hajam.

E por último à Elsa, sem cujo apoio e incentivo incondicionais não teria sido possível chegar até aqui.

Porto, Outubro de 2007
Carlos Augusto Rodrigues

PRÓLOGO

O traballo que temos nas mans, realizado por CARLOS AUGUSTO RODRIGUES no marco dos seus estudos de Doutoramento na Universidade de Santiago de Compostela, e do que tiver a honra de ser orientador, aborda, segundo reza o seu título, un dos grandes problemas da globalización económica como son as relacións económicas entre empresas vencelladas e que dan lugar ós comunmente denominados prezos de transferencia.

Sendo este un tema con longa tradición e recorrente nos estudos que teñen que ver coas operacións económicas internacionais, neste traballo pretendese aprofundar, tal como se fai ver no acertado subtítulo, nas especialidades que o proceso de integración europeo introduce nesta materia, especialmente dende o punto de vista das liberdades básicas conformadoras da esencia da Unión Europea.

Cando un se achega ó fenómeno dos prezos de transferencia no marco das relacións económicas internacionais advirte rapidamente que as cousas teñen mudado moito nun período relativamente curto de tempo. En efecto pódese dicir que estas operacións entre entidades vencelladas veñen tradicionalmente rexidas polo principio de *at arm's length* que busca ofrecer solucións xurídicas para as devanditas operacións que se aproximen ó que serían as operacións levadas a cabo entre partes independentes, gravando cada Estado a parte que lle corresponde do beneficio da entidade. Esta solución común e tradicional é debedora do seu tempo e responde ó contexto no que fronte á normalidade das relacións entre partes independentes, estas operacións entre operadores vencellados supoñían unha excepción que se trataba de reconducir á regra xeral. Hoxe a realidade é moi diferente ata o punto de poder afirmar que a maioría das grandes operacións internacionais responden ós caracteres propios dos prezos de transferencia por desenvolverse entre partes que non se comportan de xeito independente. Pensamos, por iso, que é o momento de buscar novas solucións que superen os principios tradicionais que pretenden reconducir estas operacións, especialmente dende o punto de vista da súa tributación, ó esquema de operación entre partes independentes.

Neste contexto o sistema tradicional de gravame das operacións entre entidades vencelladas con arreglo ó principio de *arm's length* complica cada vez mais o mercado internacional, de xeito moi especial, cando se trata de operacións que carecen de referentes de mercado cos que poder acreditar se os axentes se com-

portan ou non de forma independente, ou, o que é o mesmo, acreditar que o valor da operación é un valor de mercado. Máis aló das dificultades administrativas, xérase unha incerteza de cara ó custo fiscal definitivo das operacións que condiciona enormemente o bo desenvolvemento das mesmas.

Se nos centramos xa no espazo da Unión Europea, un tratamento tributario desta natureza, ademais de xerar as dificultades económicas e comerciais xa apuntadas, pode xerar moi serios inconvenientes e en algúns casos restriccións inxustificadas a algunha das liberdades básicas e configuradoras do proceso de integración europeo como a libre circulación de capitais, a libre prestación de servizos ou a liberdade de establecemento.

É neste contexto no que se debe enmarcar a preocupación da Unión Europea por ofrecer unha solución aceptable á problemática derivada dos prezos de transferencia o que a levou a constituír o "Forum sobre prezos de transferencia" como lugar de debate e estudo co obxecto de elevar novas propostas para unha regulación axeitada dos mesmos no ámbito comunitario.

Neste eido téñense logrado avances importantes e moi significativos en cuestións como o procedemento amistoso para a resolución dos conflitos que poidan xurdir con ocasión da aplicación das normas relativas a prezos de transferencia. Disciplínase así ese procedemento amistoso que, si ben xa estaba previsto no modelo OCDE, carecía do desenvolvemento concreto que garanta a súa efectividade para o logro da súa finalidade última, que é evitar calquera dobre imposición con ocasión das correccións dos prezos entre partes vencelladas. Tamén no eido do intercambio de información e asistencia mutua entre os Estados membros se ten avanzado na súa utilización coa finalidade de evitar os efectos perniciosos da aplicación das normativas nacionais sobre prezos de transferencia.

Nembargantes, a pesar dos logros obtidos no ámbito europeo a través desta cooperación especial que reforza os mecanismos do dereito internacional, os prezos de transferencia es as súas correccións seguen sendo unha fonte de preocupación no seu confronto coas liberdades comunitarias básicas. Non resulta, polo tanto, raro que neste ámbito xeográfico de especial integración xurdan novas iniciativas para a superación dos obstáculos derivados dos prezos de transferencia. Estas, que poderíamos chamar novas iniciativas, pasan pola superación do tradicional principio que tende a gravar as empresas en cada país e con arreglo ás súas propias normas, establecendo novos sistemas supranacionais. Ordenándoos de maior a menor segundo o seu nivel de ambición poderíamos falar de: a) establecemento dun tributo único sobre os beneficios das empresas a nivel europeo; b) mantemento de tributos nacionais pero aplicados sobre unha base impositiva uniforme e c)

harmonización progresiva das bases impositivas utilizadas nos distintos Estados, tal como ocorre coa introdución das NIC para determinados grupos de empresas. Sen dúbida algunha estas cuestións van marcar boa parte das axendas da Comisión Europea e do Consello nos vindeiros anos.

Toda esta problemática que se acaba de expoñer constitúe o obxecto da investigación levada a cabo por Carlos Augusto Rodrigues, nas páxinas que seguen, nas que con sumo rigor se analiza a especial problemática dos prezos de transferencia no ámbito da UE, prestando unha especial atención á xurisprudencia sentada polo TJCE. Non me cabe ningunha dúbida que as reflexións aquí contidas son da máxima utilidade para entender o presente, e tamén, para adiviñar o futuro da política da UE en materia de prezos de transferencia. So resta animar ó seu autor para que este primeiro froito da súa actividade investigadora vaia seguido de outros moitos. Todos o agradeceremos.

Compostela, xuño de 2007.

ANTONIO LOPEZ DIAZ

Universidade de Santiago de Compostela.

I – INTRODUÇÃO

Ao longo deste trabalho iremos dar à estampa umas breves notas que têm como mote a interligação entre os preços de transferência, para efeitos fiscais, com a temática do princípio da não discriminação subjacente às liberdades constantes do TCE, mormente, a liberdade de estabelecimento e, por inerência, a liberdade de movimentação de capitais.

Esta temática entronca na crescente globalização da economia, que motiva uma constante deslocalização das empresas, pretendendo estas plurilocalizarem-se onde encontrem as melhores condições de mercado para o desenvolvimento da sua actividade e, consequentemente, as transferências de bens e capitais entre empresas do mesmo grupo, a criação das mais variadas formas de exercício da liberdade de estabelecimento, designadamente através de estabelecimentos permanentes, agências, sucursais e filiais, que tem sempre como fim último a busca das melhores condições de mercado ao menor custo possível, incluindo custos fiscais.

Sendo o direito fiscal o último reduto dos Estados-membros, os quais não abdicam do seu direito de veto, há consequentemente um conflito constante entre o exercício da criação desse direito fiscal por parte dos Estados-membros e o exercício da liberdade de direito de estabelecimento por parte das empresas.

Assim, vamos analisar nas páginas que se seguem o princípio da não discriminação, essencialmente de estabelecimento das empresas, constante no TCE, e comparativamente, o mesmo princípio visto à luz da OCDE e do Modelo de Convenção, passando de seguida a uma análise da temática dos preços de transferência, para depois fazermos uma abordagem da forma como a Comissão pretende dar solução a esta temática, quer sugerindo variantes de tributação das empresas a nível da União Europeia, quer fazendo uso do seu poder de questionar os Estados-membros através do regime dos Auxílios de Estado. Por último, faremos referência específica a alguns acórdãos do TJCE ligados a esta temática, para findar com uma breve conclusão.

Servir-nos-emos, para elaboração deste trabalho, de acórdãos do TJCE, de relatórios da Comissão e de obras de autores ligadas aos temas que vamos apresentar.

II – O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

i. No Tratado da União Europeia

a) Metas da União Europeia

Os primeiros artigos do Tratado que institui a Comunidade Europeia (doravante TCE), com a redacção em vigor depois de Maastricht em 7 de Fevereiro de 1992, que criou a União Europeia, determinam que a Comunidade Europeia tem como missão promover, entre outras, a criação de um mercado comum com um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, propiciadoras de um aumento do nível e qualidade de vida, assentes numa coesão económica da Comunidade e na solidariedade dos Estados-membros que a constituem.

Para esta promoção estão os Estados-membros proibidos de criarem direitos aduaneiros e restrições à entrada e saída de mercadorias ou de levantarem barreiras equivalentes.

Criam um mercado interno comum assente na abolição de entraves à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, obrigando-se a uma sã concorrência, conduzida por uma economia de mercado aberto e livre.

Esta liberdade de circulação implica a possibilidade de movimentação de pessoas dentro do espaço da União Europeia, numa perspectiva de mobilidade de trabalhadores, de liberdade de estabelecimento, tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas, na ampla capacidade de movimentação de capitais, quer se vejam como capitais de investimento, quer sejam meios de pagamento.

É patente que este amplo espaço da União Europeia, enquanto espaço de mercado comum, tem obrigatoriamente que assentar na liberdade de movimentação dos factores de produção – capital, matérias primas e trabalho – assim como na liberdade de circulação do produto final, ou seja, das mercadorias, bens e serviços.

Atente-se, que neste espaço de liberdade de circulação do mercado comum, não se questiona, nem se põe em evidência, qualquer dos sectores produtivos. O mercado comum é

visto como um amplo espaço de liberdade de produção, de criação, de desenvolvimento do sector primário, secundário e terciário, porquanto, a coesão auto imposta pelos Estados-membros na criação ou adesão a este espaço sem barreiras, só se podia entender com a criação de um mercado comum visto como criador, potenciador e consumidor de mercadorias, bens e serviços.

Como potenciador originário deste mercado comum, quer visto na óptica da produção, quer da comercialização, quer do consumo, a União Europeia tinha que forçosamente instituir como premissa fundamental o princípio da igualdade, ou seja, imperativamente se conclui que toda esta liberdade a que nos estamos a referir tem como premissa, quer implícita, quer explícita, a igualdade de tratamento, de oportunidades e fins, dos factores de produção e dos agentes económicos enquanto aglutinadores desses mesmos factores, para, em última análise, poderem dispor do amplo espaço que é a União Europeia, vista como produtora, distribuidora, comercializadora e consumidora final dos produtos, bens e serviços ali gerados, importados, exportados ou consumidos.

Há que concluir que, se há toda esta liberdade de circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais no mercado comum, ela só pode assentar na total liberdade, ou seja, como premissa indutora dos Estados-membros a esta criação do mercado comum ou a ele aderente, esteve, e está, subjacente o princípio da igualdade, patente quer na igualdade entre pessoas físicas (a quem o Tratado da União Europeia apelida de cidadãos da União), quer na igualdade entre as pessoas jurídicas, quer, ainda, visto na igualdade de criar oportunidades de gerar, adquirir ou gerir sociedades comerciais, quer analisada sob a perspectiva de criar empresas, estabelecimentos estáveis ou quaisquer outras formas de exercício de actividade empresarial dentro da União Europeia.

Este amplo princípio de igualdade de tratamento na Comunidade, enquanto mercado comum, imposto no TCE, permite a liberdade de circulação de mercadorias, de trabalhadores e criação de estabelecimentos, de prestação de serviços e de circulação de capitais, em igualdade de circunstâncias para todos os cidadãos da União Europeia, quer o façam a título individual, quer o façam sob a forma de criação de sociedades, como aglutinadoras de capitais desses mesmos cidadãos, nunca sendo possível esquecer que a premissa e o fim último da União Europeia é o ser humano em si mesmo.

b) O Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade, que podemos enunciar como o direito que todo o ser humano, enquanto tal, tem em ser tratado com igualdade perante os seus pares, permitindo-se apenas tratamento diferenciado na medida objectiva das diferenças, ou seja, tratando-se o igual

como igual e o diferente como diferente, mas, na medida objectiva dessa diferença, é a base do actual Estado de Direito Democrático em que assenta a União Europeia, e, como consequência lógica e racional, o princípio basilar e estruturante da mesma.

Este princípio basilar e estruturante de todas as sociedades contemporâneas encontra-se plasmado a nível internacional em vários tratados, permitindo-nos destacar, entre outros, a Declaração Universal dos Direitos do Homem e a Declaração Europeia dos Direitos do Homem, fruto sobretudo da Revolução Francesa de 1789.

Encontramos ao longo de todo o TCE manifestações expressas ou implícitas do princípio da igualdade, regra geral enunciado na sua forma negativa, ou seja, como proibição de discriminação.

c) O Princípio da Não Discriminação

O TCE enuncia, no seu art.º 12.º, o Princípio Geral de Não Discriminação, como uma proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade.¹

Contudo, este normativo só se aplica quando não haja no TCE outros artigos disciplinares de proibição de discriminação.

Entre outros, encontramos logo no art.º 43.º proibições a qualquer restrição à liberdade de estabelecimento dos Nacionais de um Estado-membro no território de outros Estados Membros, designadamente, a criação de qualquer forma de exercício do direito de estabelecimento através da constituição de agências, sucursais ou filiais.

Mas o TCE também determina, que a liberdade de estabelecimento compreende, entre outros aspectos, a capacidade de constituir e gerir sociedades, as quais, de acordo com o art.º 48.º se entendem como sociedades de direito civil e comercial, desde que prossigam fins lucrativos.

¹ O TJCE, no acórdão *Schumaker* – proc.º C-279/93 – de 14 de Fevereiro de 1995, no n.º 28 veio esclarecer que as discriminações operam regra geral em favor dos nacionais dos outros Estados membros, porquanto, “os não residentes são regra geral os não nacionais”, isto é, pode concluir-se desta assertação do TJCE, que, como regra geral, os nacionais de cada Estado membro são ali residentes, e assim, a discriminação feita pelos EMs é, regra geral, contra os nacionais dos outros EM. Neste mesmo acórdão, o TJCE realça o aspecto de a discriminação ser proibida, quer relativamente a normas do direito subjectivo, quer processual, ao sentenciar no seu n.º 58 que, o “*Tratado impõe a igualdade de tratamento no plano processual entre cidadãos comunitários não residentes e nacionais residentes. A recusa de atribuição aos cidadãos comunitários não residentes do benefício dos processos de regularização anual aplicáveis aos nacionais residentes constitui uma discriminação não justificada*”.

Este conceito de sociedade do TCE impõe que as mesmas sejam constituídas de acordo com a legislação dos Estados-membros, equiparando-as às pessoas singulares desses mesmos Estados-membros.

Quer isto dizer, que para efeitos de tratamento, relativamente aos direitos e obrigações decorrentes do TCE, pessoas físicas e pessoas jurídicas têm a mesma equiparação de nacionalidade².

O Art.º 56.º do TCE vem permitir a ampla movimentação de capitais, proibindo toda e qualquer restrição, designadamente, quando esses capitais revestem a forma de meios de pagamento.

Para o nosso estudo interessa-nos, apenas e só, escarpelizar estas duas liberdades, pelo que a primeira chamada de atenção a fazer está ligada com o facto de a proibição de discriminação prevista no art.º 12.º do TCE ser residual, ou seja, apenas se recorre a esta norma quando a situação não é coberta por norma específica, designadamente, o art.º 43.º e seguintes do TCE em relação à liberdade de Estabelecimento, ou do art.º 56.º e seguintes no tocante à liberdade de movimentação de Capitais^{3 4}.

Em Direito Fiscal, por regra, as normas de incidência subjectiva têm como premissa de tributação o critério de residência⁵ e não o critério da nacionalidade, e assim, tem que se entender que as normas de direito fiscal serão discriminatórias no caso de tratarem de

² Sobre esta equiparação nos diz Garcia Prats, Francisco Alfredo in "Imposición Directa, no Discriminación Y Derecho Comunitario" – Tecnos – Madrid 1998 – a pags. 63 "Sobre dicha base, el Tribunal estima tanto en Avoir Fiscal como en Futura que la discriminación basada en el domicilio social de las sociedades constituye una discriminación basada en la nacionalidad de las sociedades, al constituir este criterio conforme al cual se otorga la nacionalidade interescolas en las soceidades en el derecho interno estatal".

³ Esta afirmação é expressa no estudo da Comissão Europeia intitulado "La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur" – Sec (2001) 1681 Final – a pag. 318, ao se afirmar ali que "Jusqu'à présent, la Cour na pas eu à examiner le droit fiscal des Etats membres à la lumière de l'article 12 du Trate, relatif à l'interdiction générale de la discrimination dans le droit communautaire".

⁴ Assim Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in "Imposición Directa Y no Discriminación comunitaria" – Cadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid 2000, quando afirmam que "De forma general, el TCE recoge el principio de no discriminación en el artículo 12 TCE, aunque las disposiciones más importantes de la norma fundacional de la CE, es decir, aquellas que reconocen las cuatro libertades comunitarias (livre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y pagos) y prohíben las ayudas de Estado o establecen principios específicos de no discriminación (...) no son más que una manifestación concreta del general principio de no discriminación del artículo 12. Por esta razón, el TJCE ha concluido que la cláusula general de no discriminación (...) solo se aplicará cuando no exista otra disposición en el TCE que pueda invocarse en el caso concreto planteado".

⁵ Veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in – Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada – Volume I – Almedina – Coimbra 2002 – quando a pags. 93 escrevem que "com efeito, o direito fiscal nacional dos diferentes Estados Membros encontra-se estruturado com base numa distinção entre residentes e não residentes".

modo diferente os residentes e os não residentes, desde que, para tal não haja critérios materialmente objectivos.

Em Direito Fiscal, tem-se, assim, como regra geral, a residência como elemento de conexão, não se fazendo, normalmente, apelo a qualquer conexão com o critério da nacionalidade, pelo que, habitualmente os Estados tributam os residentes pela globalidade dos rendimentos obtidos, quer, o tenham sido no seu território, quer no estrangeiro, tributando os não residentes apenas pelos rendimentos ali obtidos⁶.

d) Liberdade de Estabelecimento

O art. ° 43.° do TCE vem conferir o direito à liberdade de estabelecimento dentro do espaço comunitário por todos os nacionais dos Estados-membros nos outros Estados-membros, quer se veja esta liberdade na forma de criar empresas, quer se veja na forma de apresentar a sua constituição por criação de sociedades, pela abertura de Estabelecimentos Permanentes, agências, sucursais, filiais ou outras formas de representação perante o público em vista.

Face ao estudo que nos propomos efectuar, vamos analisar a liberdade de estabelecimento essencialmente na configuração das pessoas jurídicas, isto é, das sociedades.

Partindo do acórdão do TJCE de 28 de Janeiro de 1986 – Comissão/França – processo n.° 270/83 – conclui-se que *“la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre sur le territoire d'un autre Etat membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissant. La suppression des restrictions à la liberté d'établissements s'étend aux restrictions à la création d'agencies, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un autre Etat membre”*⁷.

Resulta da leitura deste acórdão que a liberdade de estabelecimento é apreciada a vários níveis, ou seja, considera-se liberdade de estabelecimento o acesso às actividades não assalariadas, à constituição de empresas, à gestão de empresas, à criação de

⁶ Esta afirmação é expressa no estudo da Comissão Europeia intitulado *“La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur”* – Sec (2001) 1681 Final – a pag. 319 onde se afirma que *“en principe, aucun Etat membre n'exprime son droit d'imposer en regard de la nationalité des contribuables mais font usage d'un concept de resident”*.

⁷ In n.° 13 do referido acórdão.

agências, de sucursais ou filiais, tendo apenas como premissa indispensável, que se faça de acordo com a legislação em vigor no Estado-membro em causa, quer seja para os seus próprios nacionais, quer para os de outros Estados-membros⁸.

Esta mesma leitura pode fazer-se do acórdão "*Dayli Mail*", sendo um dos seus méritos o afirmar que a liberdade de estabelecimento não se impõe só ao Estado de estabelecimento, mas também ao Estado de origem, proibindo este de dificultar o estabelecimento dos seus nacionais ou de sociedade constituída ao abrigo da sua legislação noutro Estado-membro⁹.

O desenvolvimento da jurisprudência do TJCE vai no sentido de alargar cada vez mais o conceito comunitário de "liberdade de estabelecimento". Efectivamente, partindo da premissa que esta liberdade para as sociedades implicava necessariamente a possibilidade de terem noutros Estados-membros agências, sucursais e filiais em paridade com as sociedades aí residentes¹⁰, tal conceito foi evoluindo no sentido de considerar enquadrado no direito de liberdade de estabelecimento o caso das sociedades se constituírem e manterem o seu domicílio estatutário num determinado Estado-membro, com o único objectivo de se estabelecerem noutro Estado-membro¹¹, ou de se confundir quase com a liberdade de circulação de capitais¹², através da aquisição de partes sociais, de modo que haja possibilidade de controlo de outra sociedade, ou seja, aquisição que confere ao adquirente ser titular de um capital societário que lhe permite influenciar as decisões e determinar as suas actividades, designadamente, através de filiais de segundo grau controladas directamente ou indirectamente por uma sociedade residente^{13 14}.

⁸ No acórdão de 27 de Setembro de 1998 – *Dayli Mail* – processo C-81/87 – escreve-se no n.º 15 que "a liberdade de estabelecimento constitui um dos princípios fundamentais da Comunidade [que] assegura o direito de estabelecimento noutro Estado-Membro, não só aos nacionais de Estados comunitários, mas também às sociedades definidas no art.º 58º ... [actual art.º 48.º]".

⁹ Vid. Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in "*Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*" – Volume I – Almedina – Coimbra 2002 – a pag. 43.

¹⁰ De acordo com as conclusões do Advogado-geral Lenz, apresentadas no processo C-250/95 – *Futura Participations SA e Singer*, apoiando-se na jurisprudência do TJCE, afirma no n.º 36 que há uma "livre escolha entre as diversas formas de estabelecimento".

¹¹ In Acórdão de 9 de Março de 1999 – *Centros* – processo C-212/97

¹² In Acórdão – *Baars* – processo C-251/98.

¹³ In n.º 30 do Acórdão de 16 de Julho de 1998 – *Imperial Chemical Industries (ICI)* – processo C-264/96; - Sobre este critério veja-se Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J. in "*Jurisprudência Tributária de TJCE*" – Tomo II – 1996-1999 – La Ley – Madrid 2000 – a pag. 107 e 108; Veja-se igualmente Caamaño/Calderon, in "*La erosión de las medidas nacionales de control fiscal del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria dictada en el caso ICI*" in Revista de Contabilidad y Tributación CEF, Junho de 2000.

¹⁴ Sobre a liberdade de estabelecimento em relação às sociedades, veja-se por todos Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in "*Imposición directa y no discriminación comunitaria*", in Cuadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid – 2000, a pag. 90 a 93.

e) Derrogações a esta Liberdade

De acordo com o art. ° 46.º do TCE, os Estados membros têm a faculdade de criar normas substantivas ou adjectivas que prevejam regimes especiais aplicáveis aos estrangeiros, ou seja, aos nacionais de outros Estados-membros que limitem este amplo direito de liberdade de estabelecimento, desde que essas medidas derrogatórias se justifiquem por razões de ordem pública, segurança pública ou saúde pública, ou seja, desde que haja necessidades imperiosas de proteger a colectividade nacional de um Estado-membro, sobrepondo-se desta forma o interesse geral ao particular.

O Direito Comunitário, quer seja originário, por proceder directamente dos Tratados, quer seja derivado, em função da “legislação” comunitária criada pelos seus órgãos, funda-se em dois princípios estruturantes, a saber: o princípio da supremacia e o princípio do efeito directo.

É com base nestes dois princípios, que os cidadãos comunitários (pessoas físicas ou jurídicas) sabem que o ordenamento jurídico comunitário se sobrepõe às ordens jurídicas nacionais e que podem evocar o cumprimento desses direitos nos tribunais nacionais¹⁵.

O TJCE tem reiteradamente afirmado que “... embora a fiscalidade directa releva da competência dos Estados-membros, estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário, em particular, de qualquer discriminação em razão da nacionalidade (acórdãos de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, *Colect.*, p. I-2493, n.º 16; de 27 de Junho de 1996, *Asscher*, C-107/94, *Colect.*, p. I-3098, n.º 36; *Royal Bank of Scotland*, já referido, n.º 19; *Baars*, já referido, n.º 17, e de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, C-397/98 e C-410/98, *Colect.*, p. I-1727, n.º 37)”¹⁶.

Contudo, em relação à fiscalidade o Advogado-geral Mischo, nas suas alegações no processo de que foi retirada a afirmação supra, vem esclarecer, no n.º 27, que há jurisprudência

¹⁵ Esta afirmação consta expressamente no estudo da Comissão Europeia intitulado “*La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur*” – Sec (2001) 1681 Final – a pag. 316 onde se afirma que “*Le principe de supematie garantit la primauté du droit communautaire sur le droit national avec lequel il serait en conflit, tandis que le principe de l'effet direct signifie que les personnes physiques peuvent directement invoquer leurs droits communautaires devant les cours et tribunaux nationaux*” e, na nota de rodapé n.º 109, é afirmado no mesmo estudo, apelando a um acórdão do TJCE: “*Van Gend en Loos, affaire C-26/62, où la Cour a estimé que les Etats membres avaient restreint leur droit de souveraineté, quoique dans les domaines limites, et que le droit communautaire avait pour but de conférer des droits aux personnes qui deviennent une partie de leur patrimoine juridique. C'est ainsi que le droit communautaire non seulement impose des obligations et confère des droits aux Etats membres, mais peut également être une référence pour les personnes physiques devant les cours et tribunaux nationaux*”

¹⁶ Esta afirmação é retirada do Acórdão do TJCE de 12 de Dezembro de 2002, processo C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH*, *Colect.*, p. I-11779, n.º 26.

constante do TJCE em que se reafirma que " ... a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v., nomeadamente, o acórdão de 13 de Fevereiro de 1996, *Bautiaa e Société Française Maritime*, C-197/94 e C-252/94, *Colect.*, p. I-505, n.º 39) ... "

Resulta do exposto que, apesar da fiscalidade directa ser da competência dos Estados-membros, a sua criação legislativa tem, contudo, de obedecer aos limites configuradores do Direito Comunitário, e que, apesar da qualificação dada às várias espécies de tributos pelos mesmos não impede o TJCE de, no uso do seu direito de interpretação e aplicação dos tratados – art.º 220.º do TCE – conformar o nome da imposição ao conteúdo nela integrado.

Da conjugação dos direitos que os Estados-membros têm de criar os seus próprios sistemas fiscais com a obrigação que lhes é imposta pelo mesmo TCE de não levantarem entraves a essa mesma liberdade, o TJCE tem pronunciado abundante jurisprudência, em que considera contrária ao direito comunitário, designadamente, por infracções ao art.º 43.º do TCE, inúmera legislação fiscal directa criada pelos Estados-membros, por ser contrária ao exercício da liberdade de estabelecimento, não obstante os Estados-membros afirmarem, nas suas alegações perante aquele Tribunal, que apenas exercitam o seu direito de imporem limitações de natureza público-fiscal.

Um dos argumentos frequentemente utilizados pelos Estados-membros, nas suas alegações perante o TJCE, para justificarem as medidas fiscais é o da manutenção da "coerência do sistema fiscal".

Partindo da afirmação feita no estudo da Comissão Europeia "*La Fiscalité des entreprises dans le Marche intérieur*" – Sec (2001) 1681 Final – a pags.320, baseada na jurisprudência, em que se diz que "*la justification d'une mesure discriminatoire sur base du principe de "cohérence fiscale" requiert l'existence d'un lien direct entre la déductibilité et l'imposition par le même regime fiscal et, comme l'a exprimé la Cour dans l'affaire Eurowings en que se référant à l'affaire Bachmann, un "inconvenient fiscal ...[doit être] compense par un avantage fiscal correspondant à l'égard du même ressortissant*", vamos descrever, então, as afirmações feitas no TJCE para serem aceites como válidas estas alegações habituais dos Estados-membros para conseguirem fazer valer este argumento.

O TJCE, no n.º 29 do seu acórdão, de 18 de Setembro de 2003, *Bosal Holding BV* – processo C-168/01, *Colectânea* 2003 p., I-09409 escreveu que a "*necessidade de preservar a*

coerência do regime fiscal (...) que nos processos que deram origem aos acórdãos, (. *Bachmann e Comissão/Bélgica*, existia um nexo directo, por estar em causa o mesmo contribuinte, entre a atribuição do benefício fiscal e a compensação deste benefício mediante tributação, as quais tinham sido efectuadas no quadro do mesmo imposto afirmando de seguida no n.º 30 do mesmo acórdão que "quando não exista esse nexo directo, por se tratar, por exemplo de tributações diferentes ou de tratamento fiscal de contribuintes diferentes, o argumento da coerência do sistema fiscal não pode se invocado", lembrando de seguida alguma da sua jurisprudência em que já assumiu esta posição, a saber: - acórdão de 6 de Junho de 2000, *Verkooijen*, processo C-35/98, Colect. p. I-4071, n.º 57; acórdão de 13 de Abril de 2000, *Baars*, processo C-251/98, Colect. p. I-2787, n.º 40.

Sobre esta temática, entre outros, escreveu o Advogado-geral Misho no n.º 84 das suas conclusões apresentadas em 26 de Setembro de 2002 no caso *Lankhorts-Hohorts GmbH* – processo n.º C-324/00, Colect., p. I-11779, "... importa, contudo, recordar a este respeito [evocação da coerência do sistema fiscal], tal como fez o órgão de reenvio, que o Tribunal de Justiça concluiu expressamente que só existe razão imperiosa quando a coerência fiscal é estabelecida ao nível de uma mesma pessoa por uma correlação rigorosa entre o benefício fiscal, por um lado, e um tratamento fiscal desfavorável, por outro ...".

Destes trechos de peças processuais de acórdãos do TJCE resulta que esta tentativa de os Estados-Membros quererem justificar as suas normas fiscais com base na coerência dos sistemas fiscais, tem sido amplamente rebatida por aquele Tribunal, que delineou o conceito de coerência do sistema fiscal nas seguintes premissas cumulativas:

- Que haja um nexo directo entre o benefício concedido e o tratamento fiscal desfavorável;
- Que esteja em causa o mesmo contribuinte;
- Que esteja em causa o mesmo tipo de imposto.

O nascimento desta figura jurídica aparece à luz do dia com o acórdão *Bachmann*, contudo, o TJCE, depressa veio clarificar a sua posição sobre este conceito em acórdãos posteriores, entre outros cf. os acórdãos *Shumacker*, *Wielocky*, *Svensson*, *Asscher* e *ICI*¹⁷.

¹⁷ Neste sentido veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Cadernos 3 Fiscais – Edersa – Madrid 2000, a pgs. 139, quando afirma a propósito da análise ao acórdão *Baars* C-251/98, que o TJCE só aceita a justificação do argumento da coerência fiscal quando "existe vínculo directo entre los impuestos considerados (sociedades y patrimonio) y se trata de sujetos pasivos diferentes (la sociedad y la persona física)".

Após a limitação do âmbito deste conceito no acórdão *Wielocky*, o Tribunal passou a recusar a aplicação desta prerrogativa desde que não houvesse um nexo directo no regime fiscal alegadamente coerente, ficando, deste modo, os Estados-membros obrigados a demonstrar a existência desse vínculo directo entre o benefício fiscal e a contrapartida exigida a nível interno¹⁸.

Há aqui um conflito de interesses entre a preservação das liberdades estabelecidas no TCE e desenvolvidas pelo Direito Comunitário, que sendo de aplicabilidade directa e de valor supranacional se podem opor à necessidade que os Estados-membros têm de criar, desenvolver e estruturar os seus sistemas fiscais, designadamente, para este estudo, no âmbito da tributação directa, que tendo em atenção o direito interno de cada um dos Estados-Membros, obedece a regras próprias, como imposições constitucionais de repartição da carga fiscal, decorrentes do princípio da igualdade, da forma de repartição da carga fiscal, da proporcionalidade, da justiça tributária, da capacidade de desenvolvimento de Convenções sobre Dupla Tributação.

Não se pode esquecer que a competência tributária, essencialmente a directa, ficou na íntegra no poder dos Estados-membros que a exercem a nível do Conselho e por unanimidade, ou seja, sem nunca abdicarem do seu direito de veto.

Ressalta, assim, da jurisprudência que, o TJCE, entende que os Estados-membros, ao criarem os seus sistemas fiscais coerentes, respondem, em última instância, ao cumprimento, que se auto-impuseram de aceitar a primazia do direito comunitário e de os seus sistemas fiscais terem, em última linha, que garantir o cumprimento dos interesses públicos mais elevados e oriundos do próprio direito comunitário, subsumindo-se assim nos objectivos e finalidades próprias das instituições comunitárias assim como do ordenamento jurídico comunitário.

É que, apesar do TJCE considerar que a coerência fiscal pode ser alegada pelos Estados-membros como uma justificação de interesse público protegido, este fica logo prejudicado, face às especiais exigências do ordenamento jurídico comunitário, designadamente, o princípio estruturante baseado na não discriminação e nas liberdades fundamentais de movimentação ali estatuídas.

É que a ordem jurídica comunitária não exige que os Estados-membros criem os seus sistemas tributários com coerência. Esta faculdade é uma opção dos Estados-membros. Também não lhes impõe a obrigação de celebrarem Convenções Fiscais com outros Estados-membros ou com Estados terceiros que tenham em conta este princípio de coerência.

¹⁸ Neste sentido vid. Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra 2002, a pag.s 657 a 666.

Contudo, é o TJCE que interpretando o direito comunitário obriga a que o direito fiscal dos Estados-membros seja coerente com os princípios que dali extrai aquele Tribunal.

Daqui resultam, várias vezes, situações complicadas para os Estados-membros, ao terem que interligar nos sistemas fiscais nacionais, o cumprimento de imposições constitucionais na forma do desenho do sistema tributário, com as imposições oriundas da ordem jurídica supranacional comunitária e com os princípios internacionais de direito fiscal ¹⁹.

Em relação à tributação directa, designadamente, na incidente sobre as sociedades, com frequência, os Estados-membros nos pedidos de apreciação a título prejudicial, alegam perante o TJCE, que as medidas fiscais tomadas nas respectivas legislações têm como finalidade evitar a erosão da matéria colectável com a consequente perda ou diminuição das receitas fiscais, prevenir a eventual evasão fiscal ou impedir o surgimento de um vazio fiscal, que pretendem evitar a redução das receitas fiscais, ou da impossibilidade de compensar a redução de imposto resultante das perdas fiscais verificadas nas das filiais, da exigência de contabilidade separada para efeitos de controle de perdas entre formas de representação e sociedades mães.

De forma sistemática, o TJCE, entendendo de forma ampla o direito de estabelecimento e o seu efeito directo sobre as legislações nacionais, tem preterido estes argumentos em favor da ampla liberdade do direito de estabelecimento, e assim, quer os acórdãos recentes daquele tribunal, quer as conclusões dos advogados-gerais, vão no sentido da prevalência da liberdade de estabelecimento em detrimento de todos estes eventuais controles fiscais, quer seja, vistos pelo prisma de lei substantiva, quer de lei processual, quer de simples práticas administrativas.

Veja-se a título meramente exemplificativo o n.º 42 e 43 do acórdão no caso *Bosal Holding Bv* ²⁰, n.º 26 do acórdão no caso *Futura Participações S.A. e Singer* ²¹, n.º 28 do acórdão no caso "*Imperial Chemical Industries plc (ICI)*" ²², n.º 20 das conclusões do advogado-geral Tesouro neste mesmo processo, n.º 36 do acórdão no caso *Lankhorst-Hohorst Gmgh* ²³, n.º 49 e 50 acórdão no caso *X e Y* ²⁴, n.º 45 e 46 das conclusões do advogado-geral Mischo neste mesmo acórdão.

¹⁹ Sobre esta temática ver por todos García Prats F.A. in *Imposición Directa no Discriminación y Derecho Comunitario* – Tecnos – Madrid 1998, a pags.192 a 206.

²⁰ Acórdão, de 18 de Setembro de 2003, Processo C-168/01, Colectânea p., I-09409;

²¹ Acórdão, de 15 de Maio de 1997, Processo C-250/95, Colectânea p., I-02471;

²² Acórdão, de 16 de Julho de 1998, Processo C-264/96, Colectânea p., I-04695;

²³ Acórdão, de 12 de Dezembro de 2002, Processo C-324/00, Colectânea p., I-11779;

²⁴ Acórdão, de 21 de Novembro de 2002, Processo C-436/00, Colectânea p., I-10829;

Dos acórdãos referidos a título exemplificativo, sobressai o facto de os Estados-membros utilizarem com frequência, o recurso às citadas alegações para tentarem justificar as medidas fiscais tomadas. Reiteradamente, o TJCE afirma que tais medidas não têm enquadramento nas excepções plasmadas na parte final do 1.º travessão do art.º 45.º do TCE, ou seja, é entendimento do Tribunal que só por razões de ordem pública, segurança pública ou saúde pública, é possibilitado aos Estados-membros criarem entraves à liberdade de estabelecimento.

A título meramente exemplificativo das decisões que aquele TJCE tomou, sentenciou assim no n.º 42 do acórdão do caso *Bosal Holding BV*:

• N.º 42 – *O argumento do Governo neerlandês e da Comissão, segundo o qual a limitação da dedutibilidade é justificada pelo objectivo de evitar uma erosão da matéria colectável que vai para além de uma simples diminuição das receitas fiscais, não é procedente. Com efeito, verifica-se que essa justificação não se distingue substancialmente da relativa ao risco de diminuição das receitas fiscais. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que essa justificação não figura entre as diversas razões enunciadas no art.º 46.º, n.º 1, CE e não constitui uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma restrição à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 28).*

Efectivamente, o TJCE tem sentenciado que as medidas discriminatórias só são compatíveis com o direito comunitário, original ou derivado, quando estejam integradas em derrogações expressamente previstas pelo TCE, devendo, ainda assim, quando admitidas, serem dirigidas à prossecução imperiosa de interesses gerais e idóneos, que garantam o fim desejado, e sempre tendo em conta o princípio da proporcionalidade à realização dessa finalidade²⁵.

Sobre esta temática também a Comissão Europeia no seu estudo "*La Fiscalité des entreprises dans le Marche intérieur*", aborda esta temática a pags. 319 a 326, onde põe em evidência o desenvolvimento da jurisprudência sobre esta temática e desenvolvida até então, fazendo especial ênfase ao princípio da proporcionalidade²⁶ que as medidas, quando admitidas pelo ordenamento comunitário, adoptadas pelos Estados-membros devem ter, ou

²⁵ Neste sentido veja-se por todos as conclusões do Advogado-geral Tesouro apresentadas no n.º 20 do caso *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* – processo C-264/94, Colect., p. I-04695 e os acórdãos do TJCE aí citados.

²⁶ Sobre o princípio da proporcionalidade e o direito tributário, ver por todos Garcia Prats F.A. in *Imposición Directa, no Discriminación y Derecho Comunitario* – Tecnos – Madrid 1998 – a pags. 165 a 174.

seja, " ... *Pour que le traitement défavorable puisse satisfaire au critère de proportionnalité, il faut qu'il soit nécessaire au sens qu'il n'y a pas d'autre moyen, moins restrictif, de préserver l'intérêt public en question ...* " ²⁷

Como tem referido o TJCE são proibidas não só as discriminações directas mas também as discriminações indirectas ou encobertas. *Vid.* por exemplo o acórdão proferido sobre o caso *Sotgiu* – processo n.º 152/73, jurisprudência esta que, apesar de ter partido de um âmbito não tributário (*vid.* por exemplo acórdãos proferidos sobre os casos *Gebhard* – processo n.º C-55/94 e *Kraus* – processo C.-19/92), veio a ser aplicada também ao direito tributário (*vid.* acórdãos já citados proferidos nos casos *Futura Participações, ICI e Safir*) ^{28 29}.

f) Discriminação Inversa

De acordo com doutrina existente sobre a temática do Princípio da Não Discriminação, este princípio foi originariamente estruturado para que esta liberdade fosse invocada contra Estados-membros pelos nacionais dos outros Estados-membros, quando fossem por aqueles tratados de forma desfavorável, comparativamente com os seus próprios nacionais.

Contudo, o desenvolvimento da jurisprudência o TJCE foi alargando o leque de casos em que aplicava este princípio da não discriminação, acabando por integrar neste conceito a "reverse discrimination" – discriminação inversa, isto é, a evocação no TJCE do exercício das liberdades pelos nacionais contra os seus próprios Estados-membros.

Assim entendem Martín Jiménez e Calderón Carrero quando escrevem "...igualmente, debemos señalar que, si bien, originariamente, esta libertad estaba pensada para ser invocada frente al Estado miembro de acogida (...) en el que se abre un establecimiento secundario, el TJCE ha reconocido que la libertad (...) puede también ser alegada frente al Estado miembro de origen (assunto 81/87, *Daily Mail*, Rec. A988, p. 5483, precisamente una sentencia em matéria tributaria) ³⁰.

Esta evolução da jurisprudência no sentido de proteger os próprios nacionais contra a discriminação que possam ser alvo no uso das suas liberdades, designadamente de estabelecimento noutros Estados-membros, é reconhecido pela própria Comissão quando refere:

²⁷ In estudo referido a pags. 319 – SEC (2001) 1681 Final.

²⁸ Neste sentido veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in Cuadernos 3 Fiscalis – Edersa – Madrid 2002, a pags. 27.

²⁹ Sobre a temática em geral do princípio da não discriminação visto à luz da jurisprudência do TJCE, ver Gabriela Pinheiro in *A fiscalidade Directa na União Europeia* – Universidade Católica Portuguesa – Porto 1998 – a pags.125 a 151.

³⁰ In *Imposición Directa Y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid 2000 – pags 39.

"Bien qu'une partie importante de la jurisprudence concerne des non résidents qui sont des ressortissants d'un autre Etat membre, le Traité protège également les personnes des mesures adoptées par leur propre Etat membre qui limitent l'exercice des libertés du Traité" ³¹.

Resulta da recente jurisprudência que a liberdade de estabelecimento é exigida em relação aos nacionais dos Estados-membros que a queiram exercer em qualquer outro Estado-membro, comparativamente com os próprios nacionais, mas também é invocada pelos nacionais contra os próprios Estados, quando estes pretendam, sem critérios previamente definidos, impor-lhes restrições ao seu estabelecimento noutro Estado-membro.

Esta mesma afirmação é feita por Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M., quando em comentários ao acórdão do TJCE proferido no assunto *Daily Mail* – processo C-81/87 – Colect. p., I-5483 – afirmam que *"la libertad de establecimiento del TCE resulta invocabable no solo frente al Estado en el que se realiza una determinada inversión, sino también frente a aquel Estado de nacionalidad de una persona...jurídica, cuando exista algún elemento transnacional (v.gr. una inversión en otro Estado miembro. Precisamente, la extensión de los efectos del artículo 43 TCE a este tipo de situaciones se produjo originariamente en una decisión en materia tributaria, la sentencia Daily Mail"* ³².

Vamo-nos socorrer de um acórdão do TJCE, proferido em 11 de Março de 2004, no assunto *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – processo C-9/02 – para trazer aqui a jurisprudência que este Tribunal tem vindo a proferir sobre a discriminação inversa.

Nos pontos 42 a 45 daquele aresto, é assumido que o art.º 43.º do TCE tem como escopo fundamental assegurar a liberdade de estabelecimento de qualquer nacional nos outros Estados-membros, à semelhança dos seus próprios nacionais, impedindo contudo que os Estados-membros levantem também obstáculos ao estabelecimento noutros Estados dos seus próprios nacionais, apelando ao acórdão *Baars* e à jurisprudência aí citada³³, apelando de seguida, que, essa restrição imposta, mesmo que seja de pequeno impacto ou de menor importância, mesmo assim, também está integrada nessa proibição, e, em abono desta tese, apela igualmente a outra jurisprudência já por si proferida³⁴, não fazendo mingua de lembrando que, a proibição de criação de restrições à liberdade de estabelecimento, se aplica às disposições fiscais, e, de

³¹ In estudo da Comissão Europeia sobre *La Fiscalité des entreprises dans le Marché Intérieur* – Sec (2001) 1681 Final.

³² In *Imposición Directa Y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid 2000 – pags 131 e 133.

³³ Neste n.º 28 do acórdão *Baars* é referido como jurisprudência desta temática a constante dos acórdãos de *Daily Mail* e *General Trust* – C-81/87, n.º 16; *ICI* – C-264/96, n.º 21; *X e Y*, C-200/98, n.º 26.

³⁴ É referenciada como jurisprudência desta temática a constante dos acórdãos de *Comissão/França* – C-270/83, n.º 21; *Comissão/França* – C-34/98, n.º 49.

novo faz apelo à sua jurisprudência nesta temática³⁵, para concluir que qualquer legislação fiscal que possa ter um efeito dissuasor nos contribuintes de se instalarem noutra Estado-membro é, igualmente, contrária ao exercício da liberdade de estabelecimento.

Passamos a ter assim uma protecção da liberdade de estabelecimento em toda a União Europeia, liberdade esta que, face à jurisprudência do TJCE, tem que ser aplicada por todos os Estados-membros quer relativamente aos nacionais dos outros Estados que se pretendam instalar num qualquer Estado, quer quanto aos próprios nacionais que se pretendam instalar fora dos seus Estados. Há, assim, a pretensão de uma ampla movimentação dos estabelecimentos estáveis^{36 37 38}.

g) O Princípio da Não Discriminação e as Convenções para a Eliminação da Dupla Tributação

Tendo como premissa os comentários ao n.º 1 do art.º 24.º da Convenção Modelo da OCDE, relativo ao princípio da não discriminação, os Estados quando celebram convenções para eliminação da dupla tributação, fazem-no sob o prisma da reciprocidade.

É patente que no direito comunitário, o princípio da não discriminação nunca é visto tendo em atenção o princípio da reciprocidade entre os Estados-membros, mas sim como uma necessidade premente e inerente às liberdades a que vimos fazendo referência, nomeadamente, a liberdade de estabelecimento. Significa isto que, os Estados-membros não podem reciprocamente invocar que, a não discriminação dos nacionais dos outros Estados é tomada na medida em que os seus nacionais não sejam objecto de discriminação pelos outros Estados-membros.

As Convenções para Eliminação da Dupla Tributação, que doravante passaremos a designar por CDT, têm como premissa proceder à eliminação da dupla tributação entre os Estados que as celebram, quer sejam Estados-membros, quer não, em face de elementos de conexão do direito fiscal que se prendam com a residência dos sujeitos passivos e com o lugar de obtenção de rendimentos.

³⁵ É referenciada como jurisprudência desta temática a constante dos acórdãos de *Schumacker* – C-279/93, n.º 21; *ICI* – C-264/96, n.º 19; *X e Y* – C-200/98, n.º 32.

³⁶ Sobre a temática da liberdade de estabelecimento e a discriminação inversa, ver António Fernandes de Oliveira, in *Os artigos 39.º e 43.º do Tratado da Comunidade Europeia e a Tributação Directa – A Jurisprudência do TJCE – Fisco* – n.º 117/118 – Dezembro de 2004 – Lisboa – a pags. 52 a 58.

³⁷ Veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada – Volume I* – Almedina – Coimbra 2002, a pags. 43.

³⁸ Sobre a discriminação inversa veja-se García Prats F.A. in *Imposición Directa, no Discriminación Y Derecho Comunitário* – Tecnos – Madrid 1998 a pags. 77 a 88.

Assim, os Estados-membros são livres de concluírem CDT,³⁹ quer entre si, quer com países terceiros à União Europeia.

A Comissão reconhece isso mesmo quando refere que "... *les Etats membres sont autorisés par le droit communautaire à conclure des conventions de double imposition. Cependant, comme l'a montré l'arrêt de la Cour dans l'affaire Compagnie de Saint-Gobain, ce droit ne signifie pas que les Etats membres peuvent soumettre les ressortissants d'autres Etats membres à des mesures discriminatoires ...*"⁴⁰.

A Sentença proferida no caso *Saint-Gobain*⁴¹ a que se refere a Comissão, levanta o problema da capacidade da celebração de CDT entre Estados-membros ou entre estes e Países terceiros, aliado à obrigação da aplicação do direito comunitário com primazia sobre o direito nacional dos Estados-membros, problemas ligados à aplicabilidade do direito tributário internacional e até com a problemática dos casos triangulares.

Esta sentença afirma efectivamente a força de supremacia que o direito comunitário, original ou derivado, tem, não só, sobre o direito tributário de cada um dos Estados-membros, mas, também, sobre as CDT celebradas entre eles ou com Estados terceiros⁴².

O acórdão em questão lembra no seu n.º 57 que efectivamente os Estados-membros têm capacidade para celebrar CDT, nos termos do art.º 293.º do TCE, porquanto, há uma falta de unificação ou harmonização comunitária, logo, na celebração das CDT podem os Estados fixar livremente os factores de conexão para eliminação da dupla tributação, lembrando, no n.º 58, que no exercício do poder de tributação, assim repartido, os Estados-membros não se podem alhear da sua obrigação de respeitar a primazia do direito comunitário, impondo logo de seguida, no n.º 59, que o princípio do tratamento nacional impõe aos Estados-membros, parte nas CDT, que concedam aos estabelecimentos estáveis das sociedades não residentes (de outros Estados-membros) os benefícios constantes dessas CDT, nas mesmas condições que são aplicáveis às sociedades não residentes.

E, ainda neste acórdão, referem ainda, quer o TJCE, quer o Advogado-geral nas suas conclusões que a extensão dos benefícios das CDT a contribuintes sem qualquer ligação

³⁹ Estipula o art.º 293.º do TCE que "*Os Estados-membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais (...) a eliminação da dupla tributação*"

⁴⁰ In *La Fiscalité des entreprises dans le Marché Intérieur* – SEC (2001) 1681 Final, pags. 321.

⁴¹ Acórdão do TJCE de 21 de Setembro de 1999, no Processo n.º C-307/97.

⁴² Assim Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid 2000 – pags. 107.

por elementos de conexão com o outro Estado parte na CDT, não põem em causa os direitos de países terceiros, nem lhes impõe qualquer nova obrigação.

Resulta desta jurisprudência que um estabelecimento estável tem o direito de obter, do Estado-membro onde se situa o estabelecimento, os mesmos benefícios, consagrados nas CDT, ainda que estas sejam celebradas com Estados terceiros, tratando-se assim de um cenário de conflito entre as CDT e o direito comunitário em relação ao princípio da não discriminação ⁴³.

O TJCE faz assim uma interpretação bastante ampla do art.º 43.º do TCE em relação à liberdade de estabelecimento, impondo, desta forma, a extensão total aos estabelecimentos permanentes das CDT em que os Estados-Membros da sua localização são parte, relativamente às sociedades residentes ⁴⁴.

A questão que fica em aberto é a de saber se este princípio da não discriminação é levado a estas consequências, tendo então que se conhecer qual a CDT que se deve aplicar, ou seja, como em regra os Estados-membros têm uma grande quantidade de CDT celebradas com outros Estados (Membros ou não da União Europeia), questiona-se sobre a convenção que os nacionais dos outros Estados-membros quererão ver aplicada. ⁴⁵

Assim, será de perguntar se se tenderá a chegar à aplicação do princípio do tratamento da nação mais favorável, ou seja, se podem os estabelecimentos permanentes pedir que lhes seja aplicada a CDT mais favorável celebrada pelo Estado-membro onde se localiza, na eventualidade de daqui resultar um maior benefício fiscal comparativamente com as regras normais de tributação ^{46 47}.

Se atendermos ao princípio estruturante das liberdades de movimentação dos factores de produção na União Europeia e consequentemente à proibição de discriminações, então,

⁴³ Neste sentido veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra 2002, a pag. 144 e 145.

⁴⁴ Neste sentido veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y No Discriminación Comunitária* – Cuadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid 2000 – pags.118.

⁴⁵ Sobre esta problemática veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y No Discriminación Comunitária* – Cuadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid 2000 – pags. 118.

⁴⁶ Sobre esta problemática e a tentativa de combate do *treaty shopping* pelos Estados-membros, veja-se António Fernandes de Oliveira in *Os artigos 39.º e 43.º do Tratado da Comunidade Europeia e a Tributação Directa* – *A Jurisprudência do TJCE* – Fisco – n.º 117/118 – Dezembro de 2004 – Lex – Lisboa – a pags. 66, sob o n.º 49.

⁴⁷ Para uma apreciação detalhada sobre as implicações deste acórdão do TJCE do direito de celebração de CDT pelos Estados-membros, vide por todos Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J. in *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* – Tomo II – 1996-1999 – La Ley – Madrid 2000, a pags. 169 a 195.

numa argumentação formalmente coerente, poderíamos ser tentados a considerar que a aplicação daquela proibição de discriminação levasse ao extremo de serem aplicadas as regras das CDT e se respeitasse, assim, o princípio da nação mais favorecida, porquanto, formalmente sempre poderíamos argumentar que a aplicação das CDT levariam a situações de discriminação entre os nacionais dos Estados-membros da União Europeia, por as CDT serem fruto de negociações bilaterais.

Mas este argumento será falacioso, porquanto, o art.º 293.º do TCE, prevê e incentiva que os Estados-membros negociem entre si com o intuito de eliminar a dupla tributação, tornando necessário conjugar este direito dos Estados-membros com a obrigação da não discriminação.

Por outro lado, a existência de uma clausula de nação mais favorecida, mais não era do que a imposição de uma autêntica CTD multilateral aos Estados-Membros, com o consequente incentivo ao *"treaty shopping"*, que provocaria eventuais múltiplas não-tributações, originando assim uma maior obscuridade na definição dos contornos do princípio da não discriminação^{48 49}.

ii Na Convenção Modelo Da OCDE

O art.º 24.º da Convenção Modelo da OCDE (doravante CM OCDE) inserido no Capítulo VI – Disposições Especiais – tem como fim a Não Discriminação pelos Estados Contratantes de Convenções em Matéria de Impostos entre os sujeitos passivos dos tributos.

Atenta a dificuldade de interpretação, a OCDE tem publicado regularmente indicadores de interpretação de que os Estados contratantes podem deitar mão no sentido de uma maior uniformidade, quer na celebração das próprias convenções para eliminação da dupla tributação, quer, posteriormente, sobre a interpretação do conteúdo do próprio clausulado.

O n.º 1 do art.º 24.º da CM OCDE vem estabelecer o princípio geral da não discriminação, sendo de salientar que o faz de uma forma negativa e imperativa, ou seja, em vez de afirmar o princípio de igualdade de tratamento entre as partes, intencionalmente, formula este princípio pela negativa e com carácter de obrigatoriedade para as partes contratantes⁵⁰.

⁴⁸ Veja-se Klaus Vogel in *Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law* – Ec Tax Review, 1995, pags. 264 e 265.

⁴⁹ Neste sentido veja-se Ana Paula Dourado, in *Do Caso Saint-Gobain ao Caso Metallgesellschaft: O Âmbito do Princípio da Não Discriminação do Estabelecimento Estável no TCE e a Cláusula da Nação Mais-Favorecida* – Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lisboa – 2003 – pags. 105 e 106.

⁵⁰ Neste sentido veja-se Teodoro Cordón Ezquerdo e Manuel Gutiérrez Lousa in *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Livre Establecimiento y no Discriminación* – Colóquio: Os efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 188 – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa 2000 – a pags. 395 e 396.

Estabelece o n.º 1 do art.º 24.º da CM OCDE que os "... os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplica-se também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes".

Os comentários interpretativos elaborados pela OCDE em relação a este n.º 1 do art.º 24.º da CM OCDE dizem que "... este número estabelece o princípio de que, em matéria fiscal, as discriminações com base na nacionalidade são interditas e que, com ressalva da reciprocidade, (sublinhado nosso) os nacionais de um Estado Contratante, em idêntica situação não podem ser tratados de modo menos favorável no outro Estado Contratante do que os nacionais deste último Estado mencionado" ⁵¹.

A primeira grande observação a retirar da análise ao n.º 1 do art.º 24.º e das orientações de interpretação dadas pela OCDE é que não resulta do conteúdo escrito daquele modelo de norma que seja premissa do cumprimento da CDT a reciprocidade de tratamento, mas tal resulta explícito das orientações interpretativas deste normativo, e assim, se um dos Estados Contratantes discriminar quando o não devia fazer, o outro Estado fica imediatamente autorizado a fazê-lo.

É assim das orientações de interpretação inseridas pela OCDE, que ficou explícito que o cumprimento das CDTs pelos Estados Contratantes tem obrigatoriamente como premissa a reciprocidade de tratamento entre as partes ⁵².

Em nossa opinião, esta interpretação do princípio da não discriminação baseada no princípio da reciprocidade de tratamento, que visto pela interpretação negativa do referido princípio da reciprocidade permite concluir que no caso de haver discriminação por parte de um dos Estados Contratantes autoriza imediatamente o outro Estado a discriminar, resulta explicitamente do art.º 26.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Es-

⁵¹ Utilizamos neste estudo a versão em português do *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património – OCDE* – Traduzido das versões originais publicadas pela OCDE em francês e inglês sob os seguintes títulos: *Modele de convention fiscale concernant de revenu et l'a fortune – version abrégée (Janvier 2003)*/ *Model Tax Convention on Income and Capital – condensed version (January 2003)*, e publicado em Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal pelo Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos – Ministério das Finanças – Lisboa 2003.

⁵² Neste sentido ver García Prats F.A. in *Imposición Directa, no Discriminación y Derecho Comunitario – Tecnos* – Madrid, 1998 a pags. 186 quando afirma que "...sería difícil admitir la validez de la quiebra del principio de no discriminación entre terceros particulares de diferentes Estados miembros en la medida en que los Convénios se formula sobre la base de la reciprocidad." (sublinhado nosso).

tados⁵³, quando, sob o epígrafe de "*Pacta sunt Servanda*" estabelece que "*Todo o tratado em vigor vincula as partes e deve ser por elas executado de boa fé*", que, conjugado com o art.º 60.º do mesma Convenção sob a epígrafe de "*Cessação da vigência de um tratado ou suspensão da sua aplicação como consequência da sua violação*" que, "*Uma violação substancial de um tratado bilateral, por uma das partes, autoriza a outra parte a invocar a violação como motivo para pôr fim ao tratado ou para suspender a sua aplicação no todo ou em parte*" continuando o mesmo artigo a dizer que "*Constitui violação substancial de um tratado a violação de uma disposição essencial para a realização do objecto ou fim do tratado*" – sublinhado nosso.

Resulta, para nós, evidente das disposições desta Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre os Estados que quando os Estados celebram os acordos bilaterais, ou multilaterais, entre si, têm de os cumprir de boa fé conforme se auto impuseram, porquanto, se assim o não fizerem, imediatamente o outro Estado contratante fica auto-dispensado de cumprir o acordado. Está-se perante um princípio geral da celebração dos acordos entre os Estados em que uns se vinculam porque os outros assim o assumiram, ou seja, como resumo desta auto-vinculação às CDT podemos dizer que o espírito dos Estados no momento da celebração das CDT se resume no seguinte: *Eu vinculo-me porque tu te vinculas, logo, se tu não cumprires eu fico imediatamente dispensado do cumprimento.*

Nesta perspectiva, que resulta para nós inequivocamente do direito internacional acima exposto, não teria a OCDE que ser clara e precisa nas suas orientações de interpretação às CDT, no sentido de estarmos perante uma imposição aos Estados Contratantes da obrigação de não discriminar os nacionais dos outros Estados contraparte das CDT segundo as regras da reciprocidade, que contudo, para nós, apenas tem um carácter de reforço desta ideia de vinculação recíproca entre os Estados Contratantes⁵⁴.

A grande revelação que aporta esta interpretação autêntica levada a cabo pela OCDE, comparativamente com o princípio da não discriminação plasmado em vários artigos do TCE, é que a OCDE é clara e precisa a sujeitar esta não discriminação ao princípio inerente aos tratados internacionais, da reciprocidade, enquanto que o princípio da não discriminação do TCE não está sujeito a esta reciprocidade, ou seja, os Estados-membros

⁵³ Esta Convenção foi assinada em Viena a 23 de Maio de 1969.

⁵⁴ Sobre o sentido do princípio da reciprocidade veja-se Teodoro Cordón Ezquerdo e Manuel Gutiérrez Lousa in *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Livre Establecimiento y no Discriminación* – Colóquio: Os efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 188 – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa 2000 – a pags. 398, quando afirma que "*En realidad, se está aplicando el principio o beneficio de reciprocidade, en el sentido de que los [...] nacionales, en una situación igual, no pueden ser tratados de forma menos favorable en outro Estado que los nacionales del mismo*".

não podem negar a igualdade de tratamento aos nacionais dos outros Estados-membros, comparativamente com os seus próprios nacionais, com o argumento de falta de reciprocidade.

Efectivamente a Comissão no seu relatório "*La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur*"⁵⁵ põe em evidência que o princípio da reciprocidade de tratamento não se aplica aos Estados-Membros quando vem dizer que "...de manière générale, aucune discrimination ni double imposition qui résulterait du caractère transnational d'une opération ne peut être tolérée dans le Marche intérieur. C'est ce qui constitue une différence par rapport à des pays qui ne font pas partie d'un marche intégré et qui ont conclu une convention de double imposition ...", acrescentado de seguida que "... les conventions de double imposition sont conçues pour traiter les problèmes de double imposition, mais en cas d'interprétations divergentes ou de problèmes similaires, il n'y a pas de traité d'un rang supérieur qui puisse forcer les pays concernés à trouver une solution. Toutefois, les Etats membres de l'EU doivent en outre respecter les exigences du Marche intérieur relatives à la non-discrimination et les quatre libertés fondamentales dont le Traité de l'EU prévoit le respect"⁵⁶.

Aqui, a Comissão põe em evidência o carácter supranacional e o efeito directo do direito comunitário, que leva à interdição de qualquer discriminação e dupla tributação originada pela transnacionalidade das operações económicas, reafirmando que cabe aos tribunais nacionais e ao TJCE a aplicação e interpretação do direito comunitário, diferentemente do que se passa com as CDTs que apenas têm como mecanismo para a resolução de litígios o "Procedimento Amigável" estabelecido no art.º 25.º da CM OCDE.

É fundamental esta diferença entre o Direito Comunitário (quer seja original, quer seja derivado), que não obedece ao princípio da reciprocidade, e os Acordos de Dupla Tributação (CDT) baseados no MC OCDE, nos quais este princípio é estruturante⁵⁷.

⁵⁵ SEC (2001) 1681 Final.

⁵⁶ Ver pags 291 sob a epígrafe 6 – LES CONVENTIONS DE DOUBLE IMPOSITION. Ponto 6.1 – L'obligation d'éliminer la double imposition dans le Marché intérieur.

⁵⁷ Afirma Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Cuadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid 2002, a pags. 17 e 18 que "... la prohibición establecida en el artículo 24 de un CDI que siga el MC OCDE (...) la obligación de no discriminación se encuentra condicionada a una cláusula de reciprocidad", acrescentando logo de seguida que "... no se olvide que, como ha señalado el TJCE en reiterada jurisprudencia, la reciprocidad no resulta aceptable en el ámbito comunitario, dado que hacer depender los derechos de las entidades extranjeras (nacionales de Estados miembros) a que se otorguen derechos correspondientes en otros Estados miembros puede afectar a la libre circulación de bienes, personas y factores de producción en la Comunidad Europea (...) además, la idea de la reciprocidad en el cumplimiento de las obligaciones del TC podría terminar degenerando en una espiral de comportamientos discriminatorios, lo cual no es aceptable en un mercado interior".

A não discriminação prevista no art.º 24.º da CM OCDE está intimamente ligada ao conceito de nacionalidade, ou seja, o que se pretende é que haja uma reciprocidade de tratamento em relação aos nacionais do outro Estado Contratante.

Em direito fiscal internacional a doutrina prevalecente sobre as normas que procedem à repartição dos direitos de tributação entre o Estado da fonte dos rendimentos e o Estado da residência do beneficiário dos mesmos, têm, em regra geral, previstas duas formas de tributação, tendo em atenção o beneficiário dos rendimentos, despesas ou património, a saber:

- Tributação da universalidade dos rendimentos quanto aos seus residentes, isto é, tributam os residentes pela totalidade dos rendimentos obtidos, quer a nível interno, quer a nível internacional – tributação universal;
- Tributação dos rendimentos obtidos no território do Estado, quanto a não residentes, ou seja, os residentes no estrangeiro são tributados em cada Estado pelos rendimentos que aí se consideram obtidos – tributação real.

Resulta desta análise que em, regra geral, os Estados alheiam-se da nacionalidade dos sujeitos passivos, atendendo, em regra, ao conceito de residência para a tributação universal e ao conceito de fonte de rendimentos para a tributação dos não residentes ⁵⁸.

Face a este aspecto os comentários ao n.º 1 do art.º 24.º da CM OCDE são elucidativos ao afirmarem que os nacionais de cada Estado Contratante devem ser tratados em função desta sua situação, ou seja, os residentes em cada Estado contratante devem ser tributados tendo em atenção este facto, e os rendimentos obtidos em cada Estado por não residentes de ambos devem também ser tributados de igual modo.

Face a esta capacidade de tributar que cada Estado tem, podem surgir situações de dupla tributação⁵⁹, e assim, as CDT têm inseridas regras tendentes à eliminação desta

⁵⁸ Os Estados Unidos da América têm um sistema diferente, porquanto, tributam os seus nacionais não-residentes pelo seu rendimento universal e, por este facto, foi inserido o comentário sob o n.º 62 ao art.º 24.º da CM OCDE.

⁵⁹ Os conflitos de dupla tributação estão ligados aos factores de conexão relativamente a cada tipo de imposto. Deste facto, de duplas conexões com o mesmo tipo de imposto, podemos distinguir, a dupla tributação jurídica, em que aqui está presente a identidade do sujeito passivo, ou seja, o mesmo sujeito passivo é tributado mais que uma vez no mesmo período e pelo mesmo facto, da dupla tributação económica, em que aqui não há identidade de sujeitos passivos, ou seja, o que aqui há é uma sobreposição de impostos, sobre o mesmo facto tributado, em sujeitos passivos distintos. Sobre esta temática vide José Casalta Nabais in *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas* – em Temas de Integração – n.º 15 e 16 – Almedina – Coimbra 2002 a pags. 67;

dupla tributação, que se podem subdividir em dois tipos distintos:

- O *Método da Isenção*, em que o rendimento tributável no Estado da Fonte fica isento no Estado da Residência;
- O *Método da Imputação*, em que o Estado da Residência engloba na liquidação do imposto os rendimentos obtidos no Estado da Fonte, procedendo, contudo, à dedução na colecta calculada de um montante de imposto liquidado e pago neste último Estado.

Em relação a cada um daqueles métodos ainda os podemos subdividir em outros, a saber:

- O *Método da Isenção* pode ser de:

o *Isenção Integral*, quando o rendimento obtido no Estado da Fonte não é considerado para nenhum efeito no Estado da Residência;

o *Isenção com Progressividade*, quando o Estado da Residência engloba o rendimento obtido no Estado da Fonte apenas para efeitos de determinação da taxa aplicável aos rendimentos ali tributados.

- O *Método da Imputação* pode ser de:

o *Imputação integral*, quando o Estado da Residência deduz à colecta ali calculada o montante do imposto calculado e pago no Estado da Fonte;

o *Imputação Ordinária*, quando o Estado da Residência deduz apenas a parte da colecta liquidada e paga no Estado da Fonte que corresponda proporcionalmente aos rendimentos ali integrados^{60 61 62}.

Debruça-se o mesmo artigo da CM OCDE a aplicar o princípio da não discriminação aos estabelecimentos estáveis que as empresas tenham reciprocamente no outro Estado Contra-

Ver igualmente Alberto Xavier in *Direito Tributário Internacional* – Almedina – Coimbra 1993, a pags. 31 e ss e 503 e ss.

⁶⁰ Os métodos de eliminação da dupla tributação estão inseridos no MC OCDE, nos art.ºs 23.º-A e 23.º-B.

⁶¹ Sobre esta temática veja-se Maria Celeste Cardona in *O Papel dos Acordos de Dupla Tributação na Internacionalização da Economia* – Direcção Geral das Contribuições e Impostos – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1993, a pags. 219 e 220;

⁶² Sobre esta temática veja-se Gabriela Pinheiro in *A Fiscalidade Directa na União Europeia* – Universidade Católica Portuguesa – Porto – 1998, a pags 155 a 157.

tante, tendo como premissa esta não discriminação a comparabilidade dos estabelecimentos estáveis com as empresas nacionais que estejam no mercado de determinado Estado, isto é, que haja uma paridade de tratamento a todos aqueles que se dedicam aos mesmos sectores de actividades, relativamente aos impostos incidentes sobre o rendimento, em especial os impostos sobre os lucros empresariais.

São de realçar aqui três aspectos, a saber:

- A CM OCDE vê o estabelecimento estável como uma parte de uma empresa nacional que noutro Estado desenvolve a sua actividade, e assim pretende que os estabelecimentos estáveis como emanção de uma empresa de outro Estado, não sejam por esse facto discriminadas em relação às empresas do mesmo país no qual desenvolvem actividades no mesmo sector, ou seja, pretende proteger a concorrência comercial ou industrial transfronteiriça.
- As empresas podem ser detidas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas, pelo que, na eventualidade de serem propriedade de pessoas físicas, a CM OCDE não prever a aplicabilidade das deduções e abatimentos concedidos em função do estado civil e condições familiares, características dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, sem que por esta diferenciação de tratamento se esteja perante uma discriminação.
- Como último aspecto a salientar da CM OCDE é o facto de ali não serem plasmadas quaisquer noções do conceito de empresa, e assim, teremos que nos socorrer da doutrina para encontrar o conceito de empresa ^{63 64}.

Outro aspecto que nos permitimos aqui realçar no tocante a esta paridade de tratamento, entre os estabelecimentos estáveis e as empresas em cada um dos Estados Contratantes, é o reporte de prejuízos ou de défices de exploração, revelados por contabilidades separadas no caso dos estabelecimentos. Consta como interpretação ao art.º 24.º da CM OCDE, na alínea c) do n.º 24 – letra “A” da CM OCDE, que este princípio da igualdade também tem apli-

⁶³ Entre os muitos conceitos de empresa que podemos encontrar, destacamos aqui dois:

Um conceito económico de empresa, enquanto “*organização de factores de produção, que produz bens destinados à troca com vista à obtenção de um lucro*”, e um conceito de direito, em sentido subjectivo de empresa, como “*sujeitos jurídicos que exercem um actividade económica*”.
Para um desenvolvimento alargado do conceito de empresa, veja-se Jorge Manuel Coutinho de Abreu, in *Curso de Direito Comercial* – Vol. I – Almedina – Coimbra – 1998, a pags. 175 a 218.

⁶⁴ Sobre o conceito de Empresa e Estabelecimento veja-se também Jorge Henrique Pinto Furtado, in *Curso de Direito das Sociedades* – 4.ª Edição – Almedina – Coimbra 2001, a pags. 353 a 365.

cabilidade, no tocante à repercussão dos prejuízos fiscais em exercícios posteriores, que os estabelecimentos estáveis devem ser tratados de igual forma que as empresas nacionais.

Aqui, chamamos à atenção que há jurisprudência do TJCE, sobre a denegação da dedução de prejuízos fiscais e a obrigação de manutenção de contabilidade separada, que considera contrária ao princípio de não discriminação previsto no TCE, a obrigação de ter contabilidade separada para empresas do grupo, quando estas são plurilocalizadas em mais que um Estado-membro, quando, não há semelhante exigência quando as empresas do grupo se localizam todas no mesmo Estado-Membro.

Assim, na sentença proferida em 15 de Maio de 1997, caso *Futura Participações SA e Singer* – Processo C-250/95, Colect. I-02471, o TJCE decidiu que um pedido de dedução de perdas fiscais apresentado por um contribuinte que num Estado-membro apenas tem uma sucursal e relacionadas economicamente com os rendimentos ali obtidos por essa mesma sucursal é compatível com o Direito Comunitário, contudo é restritiva da liberdade de estabelecimento o facto de exigir que nesse Estado-membro mantenha uma contabilidade separada, porquanto, aquele Estado-Membro sempre poderia deitar mão da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 e pedir ao Estado onde está sediada a empresa que lhe fornecesse os valores objectivos (a prova) das perdas sofridas pela sua sucursal, ou seja, o TJCE entende que os Estados-membros têm o direito de conhecer a exacta situação do seu contribuinte, contudo, prevendo o direito comunitário directivas de cooperação através de trocas de informação entre esses mesmos Estados, seria uma exigência elevada obrigarem à existência de uma contabilidade separada, quando, na situação de a sede e a sucursal se situarem no mesmo Estado-membro tal não se torna obrigatório.

O TJCE foi assim bastante longe nesta abordagem da obrigação de exigência de contabilidade, ao colocar conforme o direito comunitário a não exigência da mesma, substituindo-a pela troca de informações entre os Estados-membros, ou seja, a exigência de contabilidade era desproporcional⁶⁵ quando os Estados-membros poderiam por outras vias de cooperação entre eles, obter o mesmo resultado, isto é conhecer a real situação do contribuinte⁶⁶.

O TJCE apreciou também o acórdão proferido em 16 de Julho de 1998, no caso *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* – processo C-264/96, Colect. I-04595, em que se negava a

⁶⁵ Neste Sentido veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Cuadernos 3 Fiscalis – Edersa – Madrid 2000, a pags. 103.

⁶⁶ Para uma visão crítica deste acórdão, veja-se por todos, Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M e Martín Jiménez in *Jurisprudência Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* – Tomo II – 1996-1999 – La Ley – Madrid 2000, a pags.23 a 55.

dedução de prejuízos fiscais requeridos ao Estado-membro onde sociedades residentes detêm uma sociedade holding, mas dispunham de filiais noutros Estados-membros e países terceiros.

O TJCE veio considerar contrario à liberdade de estabelecimento essa negação de prejuízos, argumentando que o risco de evasão fiscal e de perda de receitas fiscais, ou a necessidade de controlo fiscal, não se encontram como justificação de imperioso interesse geral que possa justificar tal restrição à liberdade de estabelecimento. Optando assim por uma maximização das liberdades comunitárias na realização do mercado interno ⁶⁷.

Questão também prevista no n.º 5 do art.º 24.º da CM OCDE é a movimentação de capitais entre os signatários das CDT, através da detenção num dos Estados Contratantes por residentes no outro Estado de empresas cujo capital, directa ou indirectamente, total ou parcialmente, seja por esses residentes possuído ou controlado.

Estabelece este normativo que não deve haver qualquer discriminação dessas empresas detidas por residentes no outro Estado, comparativamente com as empresas nacionais cujo capital é detido por nacionais desse mesmo Estado Contratante, ou seja, pretende-se não favorecer os detentores de capitais aplicados em empresas nacionais do mesmo Estado em detrimento de detentores de capitais estrangeiros ⁶⁸.

Por último fazer um breve apelo ao problema das situações triangulares, que envolvem estabelecimentos estáveis dum dos Estados Contratantes, de sujeitos passivos residentes no outro Estado Contratante e a obtenção de rendimentos sob a forma de juros, royalties, dividendos ou outras formas de interesses monetários pagos por Estados terceiros.

A CM OCDE apelando logo ao princípio da plena concorrência levanta nos seus comentários a questão do tratamento não discriminatório nas consequências inerentes às retenções na fonte pelo Estado terceiro, à eliminação da dupla tributação a ser intentada entre o Estado da Residência e o Estado do Estabelecimento Estável, aos especiais cuidados a ter na celebração das CDTs entre os Estados Contratantes, ao eventual aproveitamento das CDTs existentes entre o Estado da Residência e o Estado Terceiro ou entre o Estado do Estabelecimento Estável e a eventual rede de CDTs que tenha com Estados terceiros, de modo que seja possível proceder à eliminação da dupla tributação que esses rendimen-

⁶⁷ Para uma crítica a este acórdão veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Comunitária Anotada* – Volume 1 – Almedina – Coimbra 2002, a pags. 101 a 116.

⁶⁸ Neste sentido veja-se Teodoro Coardón Ezquerdo e Manuel Gutiérrez Lousa in *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Livre Establecimiento y no Discriminación* – Os Efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 188 – Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças – Lisboa 2000, a pags. 404 e 405.

tos geram aquando da sua incorporação na matéria colectável quer do Estabelecimento Estável, quer posteriormente quando haja incorporação na do sujeito passivo proprietário da empresa que possui o estabelecimento, ou seja, pretende-se eliminar a dupla tributação nesta relação triangular, mas, salvaguardar o "treaty shopping", a fraude e evasões fiscais através do benefício indevido das redes de CDTs entre os Estados ⁶⁹.

Sobre esta temática das típicas situações triangulares, produziu o TJCE, em 21 de Setembro de 1999, um acórdão no caso *Compagnie de Saint-Gobin* – Processo C-307/97, em que decidiu que era contrário à liberdade de estabelecimento previsto no art.º 43.º do TCE, negar ao estabelecimento permanente de uma sociedade de um Estado-membro o acesso, no Estado-membro da sua localização, a medidas fiscais unilaterais ou convencionais entre Estados-membros ou com Países terceiros, para eliminar a dupla tributação, previstas para as empresas do Estado da localização do Estabelecimento.

Resulta daquele acórdão do TJCE, que um estabelecimento estável deve poder obter iguais benefícios que as empresas nacionais, independentemente de estarem consagrados na lei fiscal interna ou nas redes de CDTs, ainda que celebrados com Países terceiros, ou seja, há aqui um largo distanciamento do direito fiscal internacional, sendo gerador de eventuais repensares do art.º 24.º da CM OCDE ⁷⁰.

⁶⁹ Para uma abordagem do tema das situações triangulares, veja-se Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J. in *Jurisprudência Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* – Tomo II – 1996-1999 – La Ley – Madrid 2000, a pags. 171 a 175 e autores aí citados.

⁷⁰ Para uma crítica a este acórdão veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra 2002, a pags. 119 a 145; Veja-se também Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitária* – Cuadernos 3 Fiscales – Edersa – Madrid 2000, a pags. 106 a 120, especialmente quanto à conclusão que apresenta a pags 117 e 118, e que passamos a citar: "En cuanto al significado de la sentencia Saint-Gobain,...., debemos señalar que la misma contribuye a solucionar gran parte de los problemas que presenta el tratamiento de los supuestos triangulares en el MC OCDE (véanse los comentarios al art. 24.3, párrs 49 a 54 y el informe de la OCDE sobre los Casos Triangulares, publicado en Model Tax Convention: Four Related Issues, *Issues in International Taxation* número 4 OCDE, Paris, 1992) al extender a los establecimientos permanentes de sociedades comunitárias situados en outro Estado miembro los métodos para la eliminación de la doble imposición previstos en la legislación interna o en los CDIs firmados, incluso com Estados no comunitários, por el Estado de situación del establecimiento permanente [recuérdese que el MC OCDE únicamente permite al establecimiento permanente el acceso al método de imputación previsto en la legislación mismo ni el método de exención previsto en la legislación interna ni las medidas contenidas en su red de CDIs]", e termina o mesmo autor dizendo que "en nuestra opinión, la interpretación que há hecho el TJCE del artículo 43 TCE impone la extensión total a los establecimientos permanentes de los CDIs firmados por el Estado de situación para que éstos queden en igualdad de condiciones com respecto a las sociedades residentes en el Estado mencionado. Esta solución, que no admite dudas en el caso de CDIs firmados entre Estados comunitários, puede ser más difícil de trasladar a los CDIs firmados com Estados terceros".

III. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

i. Noção

Os Preços de Transferência podem definir-se, numa óptica de neutralidade nas transacções comerciais entre departamentos/estabelecimentos/empresas do mesmo grupo, como sendo os valores atribuídos a bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efectuam entre si, incluindo as transferências de bens e prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica⁷¹.

A Comissão, em Decisões proferidas em processos contra Estados-membros, nos termos do n.º 2 do art.º 88.º do TCE, e baseando-se na introdução às orientações de 1995 da OCDE sobre Preços de Transferência, considerou como constituindo Preços de Transferência, os preços pelos quais poderão ser transferidos bens ou activos incorpóreos ou serviços entre empresas de um mesmo grupo⁷².

Os "Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais", publicados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, no n.º 11 do prefácio, sugerem como conceito de Preços de Transferência os *"preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas"*, indicando-nos que *"duas empresas são associadas se uma delas participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital da outra, ou se as mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital das duas empresas, ou seja, as duas empresas estão sujeitas a uma verificação comum"*⁷³.

⁷¹ Partilhamos da noção de Preços de Transferência de Maria Teresa Veiga de Faria, in *"Preços de transferência - Problemática geral"*, in A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade - Colóquio Comemorativo do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais - Lisboa - 1993 - p. 401.

⁷² Veja-se a Decisão da Comissão, de 5 de Setembro de 2002, relativa ao regime de auxílios aplicado pela Alemanha a favor dos centros de controlo e de coordenação, na nota final com o n.º 6, publicado no Jornal Oficial n.º L 177 de 16/07/2003, p. 0017-0021.

⁷³ Versão em Português e traduzida das versões inglesas e francesas da OCDE 2001, publicada in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 189 - Ministério das Finanças - Lisboa - 2002, a pags.20.

ii. A Problemática na Utilização dos Preços de Transferência

A questão fiscal subjacente à utilização dos preços de transferência, prende-se com as consequências resultantes de uma eventual manipulação de valores fiscalmente relevantes para efeitos do cálculo do imposto devido pelo sujeito passivo numa perspectiva inerente ao fenómeno da evasão e fraude fiscais.

Embora o conceito de Preço de Transferência, analisado na sua globalidade operativa, seja capaz de abarcar um tal conteúdo realístico, não pode ignorar-se que a regulamentação dos preços de transferência, não pode ser apegada à estrita presunção de que, por detrás do “preço estabelecido entre sujeitos dependentes”, estará sempre um princípio de acção orientado para a fraude e evasão ao pagamento dos tributos.

O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE ⁷⁴ chama a atenção para o facto de as questões inerentes aos Preços de Transferência estarem ligadas à problemática da fraude e de evasão fiscais, em virtude de aqueles poderem ser utilizados para esses fins e, também para o facto de não se poder ignorar, como se verá, que as próprias características dos Preços de Transferência, contêm intrinsecamente riscos de distorção e instrumentalização tributária, susceptíveis de ocasionar distorções económicas correlativas à impropriedade do apuramento da situação tributária ⁷⁵.

Entende-se perfeitamente que este problema merece uma especial atenção no tocante às operações desenvolvidas no interior de empresas associadas, onde as respectivas operações não sofrem necessariamente da mesma maneira como sucede perante empresas independentes, nas quais, as condições das suas relações comerciais e financeiras são disciplinadas pelas regras dinâmicas do mercado, sujeitando-se assim à influência directa dos mecanismos de mesmo mercado, como é reconhecido pela OCDE ⁷⁶.

É tendo em atenção a eventualidade de manipulação dos Preços de Transferência que, pelas mais variadas razões relacionadas com a concreta gestão das unidades empresariais podem ocorrer manipulações dos preços atribuídos aos bens e serviços

⁷⁴ Veja-se neste sentido – in OCDE – *Preços de transferência e empresas multinacionais – Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 144, Lisboa, 1985

⁷⁵ Assim, Duarte Barros in *Metodologias na Determinação do Preço de Plena Concorrência, Perspectiva da Administração Fiscal* – Conferência da Associação Portuguesa de Consultores Fiscais – Lisboa – 1999, a pags. 1

⁷⁶ Neste sentido veja-se OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 35

transaccionados, podendo assim resultar que a natureza e o montante dos pagamentos efectuados entre elementos do grupo possam ser influenciados por considerações de ordem fiscal ⁷⁷.

Mesmo que os motivos inerentes a tal modelação económico-financeira possam ser determinados por uma diversidade de factores sem qualquer índole de natureza fiscal, admitem-se entre outras, como prováveis motivações para a manipulação de preços de transferência, razões relacionadas com a flutuação cambial, restrições económicas, instabilidade política, vantagens competitivas, parceiros estrangeiros, relações públicas e relações interpessoais ⁷⁸, não se podendo ignorar que as manipulações dos preços contratados entre entidades dependentes acabam sempre por ter influência na determinação da matéria tributável do contribuinte, que a adapta com base em valores que, mesmo sendo reais, são distorcidos pela existência de relações propiciadoras de uma fixação artificial dos preços acordados.

Tendo presente aquela realidade, os doutrinadores do direito fiscal internacional tomaram, como critério orientador da determinação dos preços de transferência, o "princípio de plena concorrência", que, tal como consta no n.º 1 do art.º 9.º da CM OCDE, é configurado na posição adoptada por "... duas empresas (associadas), (quando) nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade" ⁸⁰.

Procura-se, por esta via, encontrar os preços que "teriam sido acordados entre empresas independentes, relativamente a operações idênticas ou similares, no mercado livre", pelo que, nos casos onde seja possível individualizar transacções efectuadas num mercado de livre concorrência, a concreta determinação do preço de transferência, visto à lupa daquele princípio, leva à "... possibilidade de remeter, directamente, para o preço que seria praticado em transacções comparáveis entre empresas independentes ou entre uma empresa de

⁷⁷ Neste sentido veja-se OCDE – *Preços de transferência e empresas multinacionais – Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 144 – Lisboa – 1985 – a pags. 12

⁷⁸ Neste sentido veja-se Maria Teresa Veiga de Faria, in *Preços de transferência – Problemática geral – A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade* – Colóquio Comemorativo do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1993 – a pags 404

⁷⁹ Neste sentido veja-se também Fernando Rocha Andrade, in *Preços de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português* – Separata do Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra – vol. XLV-A – Coimbra – 2002 – a pags. 310 e segs

⁸⁰ In OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 37

um grupo e uma empresa independente ...”⁸¹

Resulta do exposto que, na actualidade, os Estados criem conceitos tributários como forma de reacção à abertura de uma área de evasão ou de elisão do imposto com uma maciça intervenção normativa e administrativa, integrando no seu direito interno, um conjunto de normas que estabelecem a obrigação, a cargo de sujeitos ligados por um vínculo de independência, de observar, nas relações económicas estabelecidas entre si, critérios de determinação do valor de cada operação que não sejam diversos dos praticados ou dos que seriam praticados entre operadores independentes, ou seja, entre operadores com interesses e escopos contrapostos⁸².

Da problemática inerente aos Preços de Transferência, até agora referida, resulta que as Administrações Fiscais dos Estados das empresas que se relacionam entre si por relações especiais, não podem ficar presas aos valores atribuídos nas transacções inter-grupo, mas têm de poder proceder às correcções para efeitos fiscais, necessárias à valoração daquelas transacções pelo princípio da plena concorrência.

Assim, a problemática dos Preços de Transferência, vista à luz do princípio da plena concorrência, tem que partir da análise pelas Administrações Fiscais, através de um *iter* cognoscitivo no sentido de saber se os preços praticados obedecem ou não ao princípio da plena concorrência, ou seja, torna-se necessário às Administrações Fiscais dos Estados procurar respostas para as seguintes questões:

- Existem relações especiais entre as empresas?
- Em virtude dessas relações especiais, foram estabelecidas condições diferentes daquelas que seriam normalmente praticadas entre entidades independentes?
- Esse facto levou ao apuramento de uma matéria colectável, ou seja, uma base de imposição fiscal, diferente daquela que teria sido obtida na ausência dessas relações especiais? ⁸³

Em função das premissas que acabamos de elencar é patente que as Administrações Fiscais têm de provar a existência de relações especiais entre entidade negociadoras, sujeitas ou não a impostos nos Estados em que se pretende conhecer a valoração dos negócios,

⁸¹ In OCDE – *Preços de transferência e empresas multinacionais – Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 144 – Lisboa – 1985 – a pags. 11 e segs., e pags 20 e segs

⁸² Neste sentido veja-se Guglielmo Maisto, in *Transfer price nel diritto tributario italiano e comparato* – Padova – 1985 – a pags. 5

⁸³ Neste sentido veja-se Paula Rosado Pereira in *O Novo Regime dos Preços de Transferência – Fiscalidade* – n.º 2 – ano 2001 – a pags. 25.

realizados entre si, para efeitos fiscais, decorrendo imediatamente deste conceito de relações especiais que a verificação das mesmas está condicionada pela existência de uma relação objectiva de dependência tal, que, permita uma manipulação dos preços de transferência em confronto com os valores de transacção praticados por entidades independentes que, por natureza, não se relacionam entre si, através do exercício de um poder de influência dominante, susceptível de determinar uma actuação marcada por uma concertação de interesses com aquela intenção.

Os pressupostos de actuação administrativa vão, nesses termos, concretizados em torno do conceito de dependência, que exigirá a existência de um especial vínculo entre as partes que possa determinar o estabelecimento de condições anómalas em face das que seriam impostas entre entidades independentes *"dealing at arm's length"*.

Dito de outro modo, o que se pretende demonstrar é a constatação de que os Preços de Transferência não reflectem adequadamente os mecanismos de mercado e o princípio de plena concorrência, sendo a base subjacente da eventual distorção, a existência de uma relação especial de dependência inter empresarial distinta da que ocorre entre entidades não associadas, não vinculadas entre si e, assim, não sujeitas a influências de gestão determinadas exteriormente (*hoc sensu*, independentes).

O princípio da plena concorrência, apreciado na sua globalidade significativa e valorativa, exige que se verifique um desfazamento objectivo, fundamentado na constatação de uma relação intersubjectiva qualificada pelo nexo de dependência, susceptível de induzir ou de produzir uma actuação empresarial concertada em função de uma partilha de interesses, actuação esta que seria estranha, em face das regras de funcionamento do mercado entre entidades não vinculadas, que se concretiza num poder de ingerência que condiciona e controla a actuação empresarial segundo uma lógica que não é explicável e compreendida segundo o cânone da plena concorrência analisados à luz dos critérios determinados na actuação de sujeitos não vinculados.

É iluminados por este pensamento, que, numa lógica que tem subjacente a ideia de comparabilidade, se torna imperioso determinar os termos em que decorrem as relações entre sujeitos independentes, sabendo-se que *"... os métodos que aplicam o princípio de plena concorrência partem do pressuposto de que as empresas independentes examinam as diferentes opções de que dispõem e, na comparação dessas opções, tomam em consideração todas as diferenças susceptíveis de influenciar de modo significativo o valor das mesmas ... (sendo) ... de esperar que empresas independentes, antes de comprarem um produto por um dado preço, verifiquem a possibilidade de comprar mais barato a*

outra empresa”⁸⁴, mas também demonstrar que a especial qualidade das relações entre as empresas vinculadas é em concreto condição *sine qua non* da fixação de um valor estranho ao mercado.

Na verdade, como resulta da intencionalidade do princípio da plena concorrência, não é um qualquer afastamento objectivo do standard de operações comparáveis, que se tenha por referencia como valor assumido de plena concorrência, que nos leva à aplicação do presente regime.

Situações comerciais haverá em que “... o preço obtido pode afastar-se do que existiria num mercado totalmente concorrencial, mas isso acontece precisamente porque há uma situação de imperfeição de concorrência - ou seja, porque a realidade económica não é conforme aos modelos do mercado concorrencial ... (mas determinada) ... por uma empresa com maior poder de mercado”⁸⁵.

Devemos entender, face à *ratio* do princípio da plena concorrência, que a conformação do valor atribuído às transacções comerciais, há-de ser produto de uma vontade convergente das empresas envolvidas numa relação de comunhão e associação de interesses, que lhes são comuns, ou seja, é forçoso que a transacção não possa ser de alguma forma comparável ao resultado que se obteria entre entidades que separadas (*dealing at arm's length*) na prossecução dos seus interesses próprios, mas que seja fruto de uma vontade comum susceptível de “... levar a que os valores das transacções transfirmam parte da matéria colectável (ou da base de imposição tributária) entre os vários pólos fiscais de um mesmo centro de interesses económicos convergentes, afastando-se dos que seriam praticados por entidades independentes ...”⁸⁶.

O critério que acabamos de explicitar é aquele que, a nível internacional, é comumente aceite, ainda que o seu grau de concretização assuma, nos diversos ordenamentos jurídico-fiscais, algumas adaptações, em função das densificações normativas pretendidas pelos legisladores fiscais em cada Estado. Contudo, é nota comum a todas elas a concretização do conceito de relações especiais em volta de uma tal relação de dependência, sendo possível “... evidenciar que este pressuposto subjectivo (...) tende a ser definido em termos voluntariamente elásticos e, sobretudo, tendendo a prescindir da subsistência de precisos

⁸⁴ In OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 42.

⁸⁵ Neste sentido veja-se Fernando Rocha Andrade in “*Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português*” – Separata do Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra – vol. XLV-A – Coimbra – 2002 – a pags 333 e 334.

⁸⁶ Neste sentido veja-se Fernando Rocha Andrade in “*Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português*” – Separata do Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra – vol. XLV-A – Coimbra – 2002 – a pags. 333

requisitos formais para resolver-se na verificação (...) da efectiva existência de uma determinada situação de controlo de um sujeito sobre o outro, ou da sujeição de ambos a um comum centro de poder e direcção ... ⁸⁷.

Passemos assim, a título meramente exemplificativo, a aportar aqui algumas notas referenciais sobre esta temática e trazidas à luz de alguns ordenamentos jurídicos de alguns Estados.

Assim, por exemplo em França, o art.º 57.º do *Code General des Impôts*, faz referência às "*... entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises ...*", tendo a doutrina concluído que ali se deverão incluir "*... todas as hipóteses de comunhão de interesses explicada juridicamente pelo poder de incidir sobre a vontade de outrem (...) ou decorrentes, de facto, de condições económicas que disciplinam uma ligação ...*" ⁸⁸.

Igualmente nos Estados Unidos da América se equacionam as relações entre empresas em torno da afirmação de um nexo demonstrativo da existência de uma comunhão de interesses, e assim a secção 482 do *Internal Revenue Code* refere-se a "*... owned or controlled directly or indirectly by the same interest...*", e a partir daqui elaborou a jurisprudência um conceito de "*... presunção de controlo ...*" face ao qual a administração fiscal tem a faculdade de provar o "*... nexo de dependência ...*" com base na anormalidade do valor da transacção entre as partes relacionadas ⁸⁹.

Por último referimos que em Espanha, a Lei n.º 43/1995 – *Ley del Impuesto sobre Sociedades* – admite no art.º 16.º, que a administração fiscal possa "*... valorar, dentro do período de prescrição, pelo seu valor normal de mercado as operações efectuadas entre pessoas ou entidades vinculadas quando a valoração acordada houver determinado, considerando o conjunto de pessoas ou entidades vinculadas, uma tributação em Espanha inferior à que teria correspondido por aplicação do valor normal de mercado ou um deferimento em tal tributação ...*" ⁹⁰.

É face a essa relação de dependência, que assumida caso a caso, nos conduz a fazer relevar, neste âmbito, as diferentes maneiras de controlar e de influenciar uma determinada transacção para efeitos fiscais ⁹¹.

⁸⁷ Neste sentido veja-se Francesca Balzani in "*Il transfer pricing*" – AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) – Corso Di Diritto Tributario Internazionale – 2.ª edição – Padova – 2002 – a pags. 426.

⁸⁸ Opinião colhida de Gilbert Tixier e Guy Gest in *Droit Fiscal International* – Paris – 1985 – a pags. 353 e segs e pags. 558 e segs.

⁸⁹ Opinião colhida de Guglielmo Maisto in *Il Transfer Price Nel Diritto Tributario Italiano e Comparato* – Padova – 1985 – a pags. 82.

⁹⁰ Opinião colhida de Carlos Herrero Mallol in *Precios de Transferencia Internacionales – Estudio Tributario y Microeconómico* – Pamplona – 1999 – a pags. 215 e segs.

⁹¹ Neste sentido veja-se Francesca Balzani in *Il Transfer Pricing* – AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) – Corso Di Diritto Tributario Internazionale – 2.ª edição – Padova – 2002 – a pags. 425

Em diversas convenções internacionais celebradas por Portugal, para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, foi acolhida, *ipsis verbis*, a noção de "... empresa associada ..." formulada actualmente no art.º 9.º da CM OCDE ⁹².

Para estarmos perante a problemática dos Preços de Transferência, influenciadores da determinação da matéria colectável entre empresas associadas, é necessário que, além da existência de relações especiais, estejamos perante um desvio ou discrepância das condições concretamente acordadas entre as entidades vinculadas, relativamente àquelas que seriam acordadas entre sujeitos independentes, sendo assim, firme, neste domínio, um nexó de causalidade que tem de ser necessariamente provado pelas administrações fiscais dos Estados envolvidos, isto é, há que demonstrar a existência de "... relações especiais ..." e, mais especificamente, dos "... termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias ..." ⁹³, remetendo-se sempre as administrações fiscais para um confronto do valor de uma transacção entre empresas associadas, com o preço que seria fixado ou acordado entre entidades independentes no seio de um mercado livre, tornando-se assente, assim, neste domínio, "... a existência de um pressuposto objectivo - que preside à operatividade do instituto - que é constituído pela anormalidade do valor acordado entre empresas vinculadas que realizam uma determinada operação ..." ⁹⁴.

A essência da questão para todos os intervenientes, quer sejam a generalidade dos operadores, quer sejam as administrações fiscais, quer em última instância os tribunais, são todos eles remetidos para a consideração do preço de plena concorrência, concretizado como o preço estabelecido entre sujeitos independentes para uma dada operação como expressão do livre mecanismo de mercado - *open market price* - e, sobre esta temática reconhece-se que a determinação dos preços de transferência, - *dealing at arm's length* - não constitui uma "... ciência exacta ...", mas é fruto de constantes evoluções de aproximação à realidade do mercado livre ⁹⁵, no sentido de permitir predefinir com exactidão todo o conjunto de possibilidades e traduzi-lo numa fórmula que nos leve a um resultado único e inequívoco quanto ao processo de apuramento de um valor "*at arm's length*", e, como são inúmeras as possibilidades, apenas a prática e a análise do problema concreto nos levará a decidir da metodologia a seguir na prossecução deste objectivo.

O alcance do princípio de plena concorrência permite-nos que, a partir dele, se extraiam

⁹² Neste sentido veja-se Francisco de Sousa da Câmara in *A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT* - apud Diogo Leite de Campos in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* - Lisboa - 1999 a pags. 364 e 365.

⁹³ Assim Alberto Xavier in *Direito Tributário Internacional* - Coimbra - 1993 - a pags. 323

⁹⁴ Neste sentido veja-se Guglielmo Maisto in *Il Transfer Price Nel Diritto Tributario Italiano e Comparato* - Padova - 1985 - a pags. 85.

⁹⁵ Neste sentido veja-se Patrick Cauwenbergh in *Does The Arm's Length Standard Require a Flexible or a Rigid Interpretation?* - *International Transfer Pricing Journal* - n.º 3 - Maio-Junho de 1997 - a pags. 139

directamente, desde logo, certos corolários e vectores orientadores a seguir na determinação do preço comparativo praticado entre entidades independentes e aquele que foi praticado entre entidades vinculadas.

A este propósito, a doutrina, partindo do relatório da OCDE de 1979, identifica como metodologia a seguir:

- A análise deverá incidir sobre transacções específicas, individualmente identificadas – análise transaccional;
- A transacção efectuada deve ser comparada com uma outra transacção igual ou semelhante inserida num contexto igual ou semelhante;
- Os termos legais dos contratos celebrados devem, em princípio, ser tidos em conta, designadamente, em matéria de obrigações emergentes;
- O preço de transferência a determinar deve tomar como base um mercado concorrencial e as práticas habituais nos negócios;
- A individualidade do contexto em que a transacção é efectuada deve ser respeitada, ainda que tal implique um desvio ao valor justo de mercado "*fair market price*";
- A determinação do preço de plena concorrência deve ter em conta as funções desempenhadas pelas empresas associadas – análise funcional que deve englobar, designadamente, a identificação e avaliação do risco económico, das obrigações e grau de responsabilidade de cada elemento do grupo^{96 97 98}.

Tendo em conta a fisionomia caracterizadora do princípio de plena concorrência, pode, desde logo, defender-se que esse critério aponta, só por si, para uma metodologia susceptível de conduzir à determinação do preço concorrente que nos irá servir de comparação com a transacção realizada entre as empresas vinculadas.

Nessa linha de pensamento perfila-se todo um conjunto de métodos que directa ou indirectamente nos reconduzem a uma lógica de comparabilidade, apelando para a valoração de determinada transacção, em função da referência aos preços que seriam acordados entre sujeitos independentes em face de operações idênticas ou manifestamente análogas no âmbito de um mercado livre e concorrencial, logo não controlado.

Assim, passamos a elencar os principais métodos utilizados para comparação de preços entre transacções vinculadas com não vinculadas:

⁹⁶ Neste sentido veja-se Maria Teresa Veiga de Faria in *Preços de Transferência – Problemática Geral – A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade* – Colóquio Comemorativo do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1993 – a pags 412.

⁹⁷ Neste sentido veja-se também Francesca Balzani in *Il Transfer Pricing* – AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) – Corso Di Diritto Tributario Internazionale – 2.^a edição – Padova – 2002 – a pags. 441 e segs.

⁹⁸ Veja-se igualmente Guglielmo Maisto in *Il Transfer Price Nel Diritto Tributario Italiano e Comparato* – Padova – 1985 – a pags 101 e segs.

• O Método do Preço Comparável de Mercado "*Comparable Uncontrolled Price*", também conhecido pela sigla "CUP" que, em rigor, se assume como a autêntica "... expressão típica do princípio - *dealing at arm's length* ..." e como o "... método mais directo de determinação do preço de plena concorrência ..." ^{99 100}.

• O Método do Preço de Revenda Minorado "*Resale Price Method*", também conhecido pela sigla "RPM", que é tido como o método "... mais adequado à determinação do preço de plena concorrência em operações comerciais de venda de bens ..." ^{101 102 103 104 105}.

• O Método do Custo Majorado "*Cost Plus Method*", também conhecido pela sigla "CPM", que se traduz no preço de custo acrescido de uma margem de lucro, ou seja, determina-se relativamente a certo bem ou serviço entre empresas associadas, os custos suportados pelo fornecedor entre operações vinculadas, acrescentando-se em seguida uma margem sobre esse preço de custo e, desta forma obtêm-se o lucro apropriado, tendo sempre em conta as funções exercidas pelas partes intervenientes no negócio e as condições do mercado à data da celebração da transacção ^{106 107 108 109 110}.

⁹⁹ Veja-se OCDE - *Preços de transferência e empresas multinacionais - Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 144 - Lisboa - 1985 - a pags. 50.

¹⁰⁰ Assim Guglielmo Maisto in *Il Transfer Price nel Diritto Tributario Italiano e Comparato*, Padova - 1985 - a pags. 105.

¹⁰¹ Neste sentido veja-se Paula Rosádo Pereira in *O Novo Regime dos Preços de Transferência - Fiscalidade* - n.º 2 - ano 2001 - a pags 37.

¹⁰² Veja-se neste sentido - OCDE - *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal - n.º 189 - Lisboa - 2002 - a pags 71.

¹⁰³ Veja-se igualmente Carlos Herrero Mallol in *Precios de Transferencia Internacionales - Estudio Tributario y Microeconómico*, cit., p. 89.

¹⁰⁴ Veja-se igualmente Guglielmo Maisto in *Transfer Pricing in the Absense of Comparable Market Prices* - Cahiers de Droit Fiscal International - Volume LXXVII - a pags. 225.

¹⁰⁵ Veja-se também Francesca Nalzani in *Il Transfer Pricing* - AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) - Corso Di Diritto Tributario Internazionale - 2.ª edição - Padova - 2002 - a pags. 431.

¹⁰⁶ Neste sentido veja-se OCDE - *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal - n.º 189 - Lisboa - 2002 - a pags. 78 e segs; Veja-se também OCDE - *Preços de transferência e empresas multinacionais - Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal - n.º 144 - Lisboa - 1985 - a pags. 59 e segs.

¹⁰⁷ Veja-se Carlos Herrero Mallol in *Precios de Transferencia Internacionales - Estudio Tributario y Microeconómico* - Pamplona - 1999 - a pags. 90 e segs.

¹⁰⁸ Veja-se igualmente Guglielmo Maisto in *Transfer Pricing in the Absense of Comparable Market Prices* - Cahiers de Droit Fiscal International - Volume LXXVII - a pags. 226.

¹⁰⁹ Veja-se também Francesca Balzani in *Il Transfer Pricing* - AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) - Corso Di Diritto Tributario Internazionale - 2.ª edição - Padova - 2002 - a pags. 432.

¹¹⁰ Veja-se sobre o "The cost-plus method" as opiniões escritas no *International Transfer Pricing Journal*, vol. 6, n.º 1, Jan.-Fev., 1999 por Daniel de Crem a pags. 15 e segs; por William T. Cunningham a pags. 19; Andrew Casley/Ahmad Abu-el-Ata a pags. 20 e segs; por Deloris R. Wright/Harry A. Keates a pags. 26 e segs.

• O Método do Fraccionamento do Lucro "*Profit Split Method*", também conhecido pela sigla "PSM", utilizado essencialmente nas situações em que ocorre falta de operações comparáveis entre entidades independentes em resultado da estrutura do mercado, designadamente em caso da existência de oligopólios ou de monopólios e de especificidade dos bens ou dos serviços objecto da operação, principalmente no caso de royalties, cedência de know-how e assistência técnica, que consiste na identificação do montante global dos lucros provenientes das operações controladas a repartir entre empresas associadas, em função de uma base de repartição que reflita um acordo celebrado segundo o Princípio da Plena Concorrência ^{111 112}.

• O Método da Margem Líquida da Operação "*Transactional Net Margin Method*", também conhecido pela sigla de "TNMM", que consiste na determinação, a partir de uma base apropriada, por exemplo a partir dos custos, das vendas ou dos activos, a margem de lucro líquida obtida por uma empresa numa transacção controlada comparativamente com a margem líquida obtida por uma empresa que realiza operações comparáveis em mercado aberto ^{113 114 115 116}.

iii. Da Prova nos Preços de Transferência

A questão essencial entre os Sujeitos Passivos que nas suas relações comerciais como empresas associadas possam cair na alçada da problemática dos Preços de Transferência, é a prova que, necessariamente, têm de ter em relação às suas actividades interrelacionadas para demonstração dos preços praticadas¹¹⁷. Associada a esta problemática estará o facto da existência de diferentes relações fiscais com as Administrações Fiscais dos Estados em que pluralmente desenvolvem as suas actividades, que poderá implicar, a que a prova necessária para

¹¹¹ Neste sentido veja-se OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 89 e segs.

¹¹² Veja-se também Paula Rosado Pereira in *O Novo Regime dos Preços de Transferência* – Fiscalidade – n.º 2 – ano 2001 – a pags. 39.

¹¹³ Neste sentido veja-se OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 96 e segs.

¹¹⁴ Veja-se Carlos Herrero Mallol in *Precios de Transferencia Internacionales* – *Estudio Tributario y Microeconómico* – Pamplona – 1999 – a pags. 91 e segs.

¹¹⁵ Veja-se também Paula Rosado Pereira in *O Novo Regime dos Preços de Transferência* – Fiscalidade – n.º 2 – ano 2001 – a pags. 39 e segs.

¹¹⁶ Veja-se igualmente Francesca Balzani in *Il Transfer Pricing* – AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) – *Corso Di Diritto Tributario Internazionale* – 2.ª edição – Padova – 2002 – a pags. 435.

¹¹⁷ Neste sentido Duarte Barros in *Preços de Transferência e o Caso Português* – *Considerações Jurídicas e Económico-Tributárias* – Preços de Transferência e o Caso Português – Vida Económica – Porto – 2004 – a pags. 204.

essas diferentes entidades fiscais possa variar em função da respectiva lei fiscal interna.

A questão está na repartição do ónus da prova que os vários Estados têm nos seus Sistemas Fiscais, e apesar de haver países pertencentes à OCDE em que o ónus da prova cabe sempre às Administrações Fiscais, ou seja, são estas que têm de tentar demonstrar que os preços não são os correctos, contudo, outras Administrações Fiscais poderão exigir aos contribuintes que sejam eles a provar os preços praticados e os preços de mercado, pelo que, chegados aqui, estaremos perante uma inversão do ónus da prova, ou seja, se a prova não for cabalmente feita por este ou se a sua declaração for considerada viciada, será ao Sujeito Passivo que caberá o onus da prova, e, por último, há Estados em que a prova é sempre do Contribuinte, mas, na essência, quer a prova esteja do lado do Sujeito Passivo, quer das Administrações Fiscais, será sempre feita ou levada em linha o contra prova através da documentação, que as Empresas para efeitos fiscais têm que necessariamente de possuir ^{118 119}.

Conforme lembra a OCDE relativamente à temática da documentação, *"...todo o contribuinte dever-se-á esforçar por determinar os seus preços de transferência ao nível fiscal em conformidade com o princípio da plena concorrência, tendo por base as informações de que possa razoavelmente dispor no momento dessa transacção ..."*, acrescentando logo de seguida que *"...a Administração Fiscal tem o direito de esperar que o contribuinte (...) preserve os documentos relativos à natureza da actividade dos preços de transferência e que os conserve para os fornecer quando necessário por ocasião de uma verificação ..."*

^{120 121}

Na verdade o que se trata aqui é, por um lado, de deveres essenciais de boa gestão e prática comercial, que se traduz na detenção dos dados documentais relevantes quer comercialmente, quer contabilisticamente, e, por outro lado, de detenção de meios fundamentais de defesa, quando em conflito com as Administrações Fiscais, prova esta, que por essência, tem como corolário suporte documental, cabendo sempre, como lembra a OCDE haver um justo equilíbrio entre as imposições aos contribuintes e as necessidades fiscais, de forma

¹¹⁸ Veja-se neste sentido OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 179 e 180;

¹¹⁹ Veja-se Hubert Hamaekers in *Os Preços de Transferência no Limiar do Século XXI* – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças – Lisboa 2000, a pags. 182 e 183.

¹²⁰ Veja-se OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 180.

¹²¹ Neste sentido Duarte Barros in *Preços de Transferência e o Caso Português – Considerações Jurídicas e Económico-Tributárias* – Preços de Transferência e o Caso Português – Vida Económica – Porto – 2004 – a pags. 205.

que não se transforme esta prova em encargos administrativos elevados, devendo sempre exigir-se o mínimo indispensável face ao fim em vista ^{122 123}.

iv. Acordos Prévios em Matéria de Preços de Transferência (APP)

A questão dos Preços de Transferência, pode ser analisada pelas Administrações Fiscais à posteriori ou *ex ante*, ou seja, podem aquelas entidades publicas apreciar fiscalmente se as operações entre entidades vinculadas decorreram pelo prisma do Princípio da Plena Concorrência e, caso considerem, fundamentadamente, que há lugar a correcções à matéria colectável poderemos estar perante duplas tributações internacionais, podendo, então, ser desencadeado o procedimento amigável previsto no art.º 25.º da CM OCDE, ou, em antecipação a esses conflitos, estabelecer Acordos Prévios em Matéria de Preços de Transferência – “APP”, admitidos pela parte final do n.º 3 do art.º 25.º da CM OCDE ¹²⁴, isto é, ser estabelecido um acordo prévio que “...fixa, previamente às operações vinculadas, um conjunto de critérios adequados (respeitante, p. ex., ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado tempo...” ¹²⁵.

A questão fulcral dos APP está na pré definição das regras de “jogo” entre as partes, ou seja, na capacidade que as Empresas vinculadas e os Estados como credores fiscais tem de previamente à nascença de qualquer conflito relacionado com os Preços de Transferência, de definirem os parâmetros dos mesmos, isto é, de num processo negocial inter partes de estabelecerem o “*modus operandi*” na valoração das operações vinculadas, fixando-se assim para futuro os critérios de determinação dos Preços de Transferência entre empresas vinculadas, trazendo-se a este processo negocial da valoração das futuras transacções inter empresas vinculadas, os métodos aplicáveis à determinação dos preços, o grau de comparabilidade com as transacções no mercado livre e concorrencial, os elementos de comparabilidade a ter em linha de conta nas transacções em mercado concorrencial livre, os pressupostos respeitantes a futuros eventos que possam influir nas alterações às condi-

¹²² Veja-se OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 180 e 181.

¹²³ Sobre a prova em geral veja-se Duarte Barros in *Preços de Transferência e o Caso Português – Considerações Jurídicas e Económico-Tributárias* – Preços de Transferência e o Caso Português – Vida Económica – Porto – 2004 – a pags. 204 a 217.

¹²⁴ Neste sentido veja-se Maria dos Prazeres Lousa in *Os Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação* – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças – Lisboa 2000 – pags. 236 e 237.

¹²⁵ Conforme a OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 162.

cionantes estabelecidas no momento da negociação e ainda a forma de determinação de eventuais futuras correcções face a alterações das circunstâncias acordadas.¹²⁶

Um dos objectivo-chave do APP é a eliminação da dupla tributação internacional a que as empresas vinculadas localizadas em vários Estados podem estar sujeitas ou, eventual eliminação da não tributação, ou seja, pretende-se que conhecendo previamente o valor das operações efectuadas entre empresas vinculadas e localizadas em vários Estados, cada um tribute de acordo com o valor "real" das operações ligadas ao seu sistema fiscal, de modo que não haja fuga aos impostos por sub avaliação das transacções, ou sobre avaliação por um dos Estados envolvidos sem conhecimento dos outros.^{127 128}

Estamos assim perante um compromisso assumido pelas partes interessadas em conhecer antecipadamente quais as regras que vão disciplinar as suas relações futuras fiscalmente relevantes, porquanto, sendo os APP estabelecidos por tempo determinado, há aqui uma previa eliminação dos potenciais conflitos, com toda a certeza e segurança jurídica inerentes, sendo potencialmente aptos a dar a conhecer às empresas os seus eventuais futuros custos fiscais e melhor procederem ao planeamento fiscal internacional.

A preferência deve ser alinhada pelos APP que envolvem todos os Estados em que as empresas vinculadas desenvolvem a sua actividade de modo que assim evitam problemas de dupla tributação internacional. Contudo, há Estados em que a sua legislação fiscal não permite a celebração deste tipo de APP, mas, mesmo assim, apesar de celebrados com alguns dos Estados potencialmente envolvidos, serão um meio para melhorar um eventual procedimento amigável a celebrar com esses Estados com base no art.º 25.º da MC OCDE, já que as autoridades fiscais estão a lidar com elementos actuais.^{129 130}

¹²⁶ Veja-se Hubert Hamaekers in *Os Preços de Transferência no Limiar do Século XXI* – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças – Lisboa 2000, a pags. 183 e 184.

¹²⁷ Neste sentido veja-se Maria dos Prazeres Lousa in *Os Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação* – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças – Lisboa 2000 – pags. 236 e 237.

¹²⁸ Conforme a OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 169 e 269.

¹²⁹ Conforme a OCDE – *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais* – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Lisboa – 2002 – a pags. 169.

¹³⁰ Neste sentido veja-se Maria dos Prazeres Lousa in *Os Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação* – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças – Lisboa 2000 – pags. 237.

IV – RESPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA AO PROBLEMA DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

i. Nota Introdutória

Para resolução da problemática fiscal no âmbito dos Preços de Transferência a União Europeia tem elaborado através da Comissão vários estudos e desenvolvido vários mecanismos tendentes a resolver ou mitigar a questão.

Aqui, para além de aportamos acórdãos do TJCE ligados com esta temática, iremos analisar as reacções da Comissão Europeia vertidas na elaboração de:

- O Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas;
- Estudos da Comissão Europeia a saber:

- o "La Fiscalité des Entreprises dans le Marche Intérieur"¹³¹;

- o "A Política Fiscal da União Europeia – Prioridades para os Próximos Anos"¹³²;

- o "Para um Mercado Interno sem Obstáculos Fiscais – Estratégia Destinada a Proporcionar às Empresas uma Matéria Colectável Consolidada do Imposto sobre as Sociedades para as suas Actividades a Nível da EU"¹³³;

- o "Um Mercado Interno sem Obstáculos em Matéria de Fiscalidade das Empresas – Realizações, Iniciativas em Curso e Desafios a Ultrapassar"¹³⁴;

- o "Comunicação sobre os Trabalhos Efectuados pelo Fórum Conjunto da EU em Matéria de Preços de Transferência no domínio da Tributação das Empresas entre Outubro de 2002 e Dezembro de 2003 e da Proposta para um Código de Conduta para a Efectiva Implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE de 23 de Julho de 1990)"¹³⁵;

- o "Esbozo de una Posible Aplicación Experimental del Régimen de Imposición Según

¹³¹ Veja-se o documento da Comissão Europeia in *Sec (2001) 1681 Final*.

¹³² Veja-se o documento da Comissão Europeia in *COM (2001) 260 final*.

¹³³ Veja-se o documento da Comissão Europeia in *COM (2001) 582 Final*.

¹³⁴ Veja-se o documento da Comissão Europeia in *COM (2003) 726 Final*.

¹³⁵ Veja-se o documento da Comissão Europeia in *COM (2004) 297 Final*.

*las Normas del Estado de Origen a las Pequeñas y Medianas Empresas*¹³⁶

- Decisões tomadas no âmbito do n.º 2 do art.º 88.º do TCE para dar início ao procedimento de aplicação das regras de Auxílios de Estado a vários Estados-membros em relação às regras de tributação das empresas existentes nesses Estados;

ii . Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas**a. Introdução**

É aceite como verdade inquestionável que o Tratado da Comunidade Europeia – TCE – disciplina com certa precisão a tributação indirecta sobre mercadorias e serviços, com o intuito claro da sua livre circulação no amplo espaço comunitário como autêntico mercado interno. Esta verdade resulta evidente do estabelecido nos artigos 90.º a 93.º do TCE, em que as partes contratantes impuseram a total neutralidade das disposições fiscais internas de cada um dos Estados-membros na livre circulação de mercadorias, independentemente da sua origem comunitária – transacções intracomunitárias de bens, ou seja, nenhum Estado membro pode impor sobre os produtos oriundos dos outros Estados-Membros impostos superiores àqueles que incidem sobre os produtos nacionais similares.

Sobre a tributação indirecta há assim uma perfeita estabilidade quer no TCE, que sobre esta temática tem um capítulo próprio, quer na doutrina, quer na jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia.

Contudo, este Tratado de Direito Internacional assenta sobre outras liberdades, além da liberdade de circulação de mercadorias, ou seja, como o próprio TCE disciplina no n.º 2 do art.º 14.º, o mercado interno compreende um amplo espaço sem fronteiras internas, em que circulam livremente pessoas (físicas e jurídicas), serviços e capitais (quer sejam capitais de investimento, aforro ou outro tipo, ou ainda capitais na perspectiva de meios de pagamento).

O Direito de Estabelecimento, previsto e regulado no artigo 43.º do TCE, impõe a liberdade de estabelecimento dos nacionais de cada um dos Estados-membros, nos outros Estados-membros, quer se trate de pessoas singulares, quer de sociedades.

¹³⁶ Veja-se o documento da Comisión Europea – Dirección General XXI – Fiscalidad y Unión Aduanera – Política Fiscal – Coordinación de Asuntos Fiscales – Bruselas, 24 de Junio de 2004 – Ref.: TAXUD C.1/DOC (04) 1410.

A crescente mundialização da economia, suportada cada vez mais nas novas tecnologias, leva à deslocalização das empresas (analisadas essencialmente como detidas por sociedades) para qualquer parte do globo, quer como sociedades constituídas na forma mais simples, quer através de grupos económicos espalhados por diversos países e continentes que, na busca incessante da criação do lucro, se deslocalizam com facilidade para as diferentes partes dos cinco continentes.

As Empresas Multinacionais quando ponderam a sua localização não têm como facto primordial para essa tomada de decisão o sistema fiscal dos países onde se pretendem instalar. As decisões têm como pressupostos, entre outros, a viabilidade comercial, a disponibilidade de mão-de-obra especializada e barata, a localização geográfica e facilidade de acessos, as boas infra-estruturas comerciais, o mercado potencial e o seu acesso, a estabilidade económica e política dos países, as garantias e facilidades governamentais. Porém, também não descuidam os sistemas fiscais, ou seja, a possibilidade de obtenção do máximo lucro com sujeição ao menor custo fiscal ^{137 138}.

Sendo os impostos a principal fonte de rendimento dos países, para fazerem face aos seus encargos, e, tendo como principal motor das suas economias a riqueza gerada pelas empresas detidas pelas sociedades, facilmente se compreende a concorrência fiscal existente entre os países para atraírem capital societário estrangeiro e tentarem fixar o seu, através de concorrência fiscal com os sistemas dos outros países.

Esta concorrência fiscal benévola não é confundível com a chamada concorrência fiscal prejudicial, ou seja, aquela que se pode considerar desleal entre os países, porque tem como

¹³⁷ Neste sentido veja-se a documento da Comissão Europeia – "A Política Fiscal da União Europeia – Prioridades para os Próximos Anos" – COM (2001) 260 Final – Bruxelas, 23.05.2001 – quando a pags. 18 e sob o ponto 3.2.2 – *Fiscalidade das Empresas* – nos diz que "... a fiscalidade é um factor importante que as empresas tomam em consideração antes de escolherem uma implantação geográfica, mas constitui um entre muitos factores. A acessibilidade geográfica dos mercados, as infra-estruturas existentes, os custos de transporte, as normas ambientais, a disponibilidade e a quantidade de mão-de-obra, os níveis salariais, os regimes de segurança social e a atitude dos poderes públicos desempenham igualmente um papel importante. A questão de saber qual destes factores é preponderante depende evidentemente de cada tipo de investimento".

¹³⁸ Sobre esta temática e abordando o prisma do "Planeamento fiscal internacional" diz-nos António Carlos dos Santos in *A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal* – em Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lex – Lisboa – 2003 – a pags. 159, que "Existe (...) uma concorrência fiscal entre empresas, em particular entre empresas internacionais, entre empresas que desenvolvem a sua actividade em diversas jurisdições fiscais. Este fenómeno tem várias facetas, entre as quais releva a do planeamento fiscal, que se baseia na capacidade que estas empresas têm de tirar proveito de lacunas ou imperfeições da lei ou disparidades fiscais nacionais, diminuindo assim os custos de produção. A regulação deste fenómeno é efectuada, a título de exemplo, através de convenções de dupla tributação, de cooperação administrativa e de troca de informações, de aproximação dos regimes de preços de transferência ou de utilização de cláusulas anti-abuso".

único objectivo a atracção de capital societário a qualquer custo, ou seja, a abdicação total (ou quase) de receitas fiscais^{139 140}.

b. A Tributação Directa e o TCE

Enquanto que na tributação indirecta o TCE tem normativos próprios que impõem aos Estados-membros regras disciplinadoras na criação dos seus tributos internos, tendo em vista a liberdade de circulação de bens, relativamente à tributação directa, podemos-nos socorrer do art. 12.º do TCE, que impõe aos Estados-membros a proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, e, o art. 308.º do mesmo tratado que impõe ao Conselho a adopção de medidas que considere adequadas ao bom funcionamento do mercado comum. Ou seja, este órgão, sempre pode no tocante aos impostos directos tomar decisões (por unanimidade) que entenda adequadas e necessárias ao bom funcionamento do mercado comum, embora esta obrigação seja vista como uma competência subsidiária.

Ressalta o facto de na tributação – quer directa quer indirecta – os Estados-membros terem acautelado na celebração do TCE, que a decisão competia sempre ao Conselho em deliberação por unanimidade, o que se traduz na prática de um autêntico direito de veto, de cada um dos Estados-membros, sobre esta temática.

c. O Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas

Face à existência deste amplo espaço comunitário que constitui o Mercado Interno em

¹³⁹ Sobre esta temática e abordando o prisma do “Planeamento fiscal internacional” diz-nos António Carlos dos Santos in *A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal* – em Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lex – Lisboa – 2003 – a pags. 166 e 167, que “...dentro de certos limites, (a concorrência fiscal boa ou sã) permite estabelecer uma certa pressão sobre os Estados no sentido de estes terem mais rigor e cuidado na cobrança e na gestão dos seus impostos, impede que os níveis de fiscalidade assumam proporções negativas para a actividade económica, conduz a uma gestão mais criteriosa da despesa pública e obriga a melhorar outros factores de competitividade...”, afirmando de seguida que “...o que legitima a regulação da concorrência fiscal (má ou prejudicial) no plano internacional será, a exemplo da regulação do mercado e da concorrência interempresarial, a necessidade de manter a concorrência fiscal dentro de limites aceitáveis que não ponham em causa nem a concorrência interempresarial, nem a existência das funções essenciais do Estado nos dias de hoje, nem, no plano da União Europeia, a realização dos fins próprios desta...”.

¹⁴⁰ Neste sentido veja-se o documento da Comissão Europeia – “A Política Fiscal da União Europeia – Prioridades para os Próximos Anos” – COM (2001) 260 Final – Bruxelas, 23.05.2001 – quando a pags. 7 e sob o ponto 2.3 – A política fiscal da EU – Objectivos gerias – nos diz que “... é importante reconhecer que, embora a concorrência fiscal prejudicial deva ser tratada tanto a nível da EU como a nível internacional mais vasto, nomeadamente no âmbito da OCDE, e que as regras sobre auxílios estatais do Tratado devam ser respeitadas, um certo grau de concorrência fiscal na EU pode ser inevitável, podendo mesmo contribuir para diminuir a pressão fiscal...”, ou seja, a própria Comissão Europeia põe aqui em evidência que há dois tipos diferentes de concorrência fiscal internacional, aquela que é prejudicial e outra que apelidamos de benéfica ou útil ou como uma concorrência fiscal internacional saudável é necessária ao mantimento de um nível de tributação relativamente baixo.

que circulam livremente pessoas, mercadorias e serviços, capitais e estabelecimentos, conjugado com a liberdade de imposições fiscais directas por cada um dos Estados-membros no seu próprio território e com a globalização da economia, ou seja com a grande mobilidade das empresas a nível mundial tornou-se imperativo para os Estados-membros a criação de princípios orientadores no tocante à tributação directa das empresas, com o fim último de, entre si, não praticarem uma concorrência fiscal prejudicial, isto é, de acordarem no estabelecimento de princípios mínimos de coexistência pacífica e civilizada em relação à tributação directa dos lucros societários, não abdicando a qualquer preço das receitas fiscais daí advindas.

Nasceu assim em 1 de Dezembro de 1997, pela mão do Conselho, o CÓDIGO DE CONDUTA NO DOMÍNIO DA FISCALIDADE DAS EMPRESAS, que se insere numa política mais ampla duma "acção coordenada a nível europeu para lutar contra a concorrência fiscal prejudicial em matéria fiscal", com objectivos predefinidos de "reduzir as distorções existentes no mercado único", de "evitar importantes perdas de receita" e de "orientar as estruturas fiscais num sentido mais favorável ao emprego" ¹⁴¹.

Este Código de Conduta nasceu apenas como um compromisso político dos Estados-membros, uma espécie de "gentlemen's agreement" ¹⁴², uma "soft law", tendo como consequência imediata que não é questionável o seu incumprimento perante o TJCE, dado que não afecta quaisquer direitos, obrigações, ou competências dos Estados-membros decorrentes do Tratado ¹⁴³.

o Âmbito Pessoal

O Código de Conduta abrange as empresas que se pretendam deslocar no espaço comunitário, quer aquelas que se deslocam de "per si", quer aquelas que se integram em grupos de empresas, objectivando que o factor fiscal prejudicial não seja o incentivo à sua deslocalização no espaço comunitário;

¹⁴¹ O "Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas" foi publicado como anexo I às Conclusões do Conselho Ecofin de 1 de Dezembro de 1997 – JO C de 6.01.1998.

¹⁴² Neste sentido veja-se José Casalta Nabais in *Direito Fiscal* – 2.ª edição – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 498.

¹⁴³ Neste sentido veja-se António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma in *A Regulamentação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 395 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos – Lisboa – Julho-Setembro de 1999 – a pags. 16 e 17, afirmando designadamente que o Código de Conduta, embora "... não sendo um instrumento jurídico, poderá razoavelmente duvidar-se da sua eficácia. No entanto, na prática, tal não significa necessariamente que seja dotado de menor vinculatividade. De facto, os mecanismos de troca de informações e os juízos de censura política podem funcionar como forma eficaz de pressão. O risco é o de tais mecanismos funcionarem sobretudo em relação aos Estados com menor peso político ou económico...".

o Âmbito das Medidas Abrangidas

Integram este Código de Conduta, todas as medidas tomadas pelos Estados-membros com intuito de cativar deslocalização de empresas e que sejam vistas como perniciosas do ponto de vista fiscal, quer sejam medidas abrangidas pelas disposições legislativas ou regulamentares, quer sejam práticas administrativas. O Código considera como potencialmente prejudiciais aquelas medidas fiscais que prevejam uma tributação efectiva significativamente inferior aquela que habitualmente o Estado-membro aplica em termos de tributação efectiva, incluindo ali a tributação à taxa zero, independentemente desta tributação significativamente inferior advir de uma baixa taxa nominal, da forma de calculo da matéria colectável ou de qualquer outro factor amplamente influenciador daquela baixa tributação ¹⁴⁴.

O próprio Código de Conduta tem plasmado 5 (cinco) tipos de indicadores, a título exemplificativo, que permitem avaliar se a tributação em determinado Estado-membro é ou não prejudicial:

- Quando as vantagens fiscais têm como destinatários exclusivos os não-residentes, ou apenas têm como fim as transacções realizadas com eles;
- Quando em termos de economia interna as vantagens concedidas estão totalmente desligadas dela, isto é, não têm incidência na base fiscal nacional;
- Quando o Estado-membro concede vantagens fiscais mesmo sem haver qualquer actividade económica real ou qualquer presença económica substancial que possa originar as mesmas;
- Quando o método de determinação dos lucros fiscais do grupo multinacional se afasta dos princípios internacionalmente aceites, designadamente, os aprovados no âmbito da OCDE;
- Quando há falta de transparência das medidas fiscais, quer advenham de uma menos cuidada aplicação das leis fiscais, quer seja pela falta de transparência da administração.

Resulta do acima exposto, que o próprio Código prevê, a título exemplificativo, indicadores para avaliação das medidas fiscais existentes em cada um dos Estados-membros.

¹⁴⁴ Neste sentido veja-se Freitas Pereira M.H. in *Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 390 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos – Lisboa – Abril-Junho de 1998 – a pags. 210 e 211.

o Âmbito Geográfico

Foi assumido naquele compromisso político que se pretendia que a actuação dos Estados-membros na detecção, paragem de criação e retirada da prática fiscal, fosse o mais amplo possível, isto é, que além de ser aplicável nos territórios dos Estados-membros, também, fosse aplicada naqueles espaços territoriais deles dependentes ou associados, ou em que tenham responsabilidades especiais ou prerrogativas fiscais, além de terem ainda a preocupação de estenderem a sua observação a países terceiros, ou seja, de observarem este Código na feitura das Convenções para eliminar a dupla tributação, com isto se pretendendo "mundializar" a "caça" à concorrência fiscal prejudicial ¹⁴⁵.

Quanto a este aspecto ficou ressalvada a possibilidade de utilização de medidas fiscais prejudiciais, quando tenham apenas aplicabilidade no desenvolvimento económico de regiões específicas, periféricas ou de pequenas ilhas, mas desde que sejam proporcionais e orientadas aos objectivos de desenvolvimento concreto dos lugares onde são aplicadas, tendo sempre como limite a coerência da ordem jurídica comunitária, designadamente, o mercado interno e as políticas comuns ¹⁴⁶.

o Medidas Fiscais Prejudiciais Existentes

Em relação às medidas fiscais existentes nos diversos Estados-membros e que na acepção deste Código se possam considerar de perniciosas, foram acordadas duas formas de actuação:

- Cláusula de "standstill" ou de congelamento – Os Estados-membros acordaram em não criarem novas medidas fiscais prejudiciais e, de, futuramente, respeitarem este código ao elaborarem novas políticas fiscais;
- Cláusula de "roll-over" ou de desmantelamento – Os Estados-membros acordaram, igualmente, em retirar da sua prática as medidas ou práticas que na acepção deste Código são consideradas perniciosas.

o Avaliação das medidas existentes

Quanto a este aspecto aquele acordo compreende:

¹⁴⁵ Neste sentido veja-se Freitas Pereira M.H. in *Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 390 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos – Lisboa – Abril-Junho de 1998 – a pags. 210 e 211 quando afirma designadamente que "... tudo isto se insere na vocação universal do problema da concorrência fiscal prejudicial e nos esforços paralelos que estão a ser desenvolvidos em várias instâncias, com destaque para a OCDE, para diminuir ou mesmo eliminar os seus efeitos ...".

¹⁴⁶ Neste sentido veja-se Freitas Pereira M.H. in *Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 390 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos – Lisboa – Abril-Junho de 1998 – a pags. 212 e 213.

- A obrigação dos Estados-membros de darem a conhecer mutuamente as medidas existentes nos seus territórios;
- A criação de um "*Grupo do Código de Conduta*" com o objectivo de proceder à selecção e análise das medidas existentes e a sua inventariação;
- O convite à Comissão de acompanhamento e apoio daquele grupo, assim como o de apresentar anualmente um relatório sobre toda esta temática;
- O convite a todos os Estados-membros de cooperarem plenamente e por todas as formas, na luta contra a evasão e a fraude fiscais.

o Auxílios de Estado

O Código de Conduta reconhece que há medidas que o integram que podem igualmente ser analisadas pelo prisma dos "*Auxílios de Estado*" previstos nos artigos 87.º a 89.º do TCE.

Efectivamente, o Tratado de Roma prevê a hipótese de falseamento do mercado interno através da concessão de auxílios estatais, quer directamente às empresas quer a certos produtos. Contudo, o mesmo Tratado, igualmente, conferiu amplos poderes à Comissão para controlo efectivo destes auxílios desvirtuadores de uma concorrência sã no mercado interno. Nestes termos, tanto pode a Comissão recorrer inclusivamente ao TJCE, para obrigar os Estados-membros a pararem com esses auxílios, como pode autoriza-los a criarem ou a manterem auxílios estatais. Assim, diríamos, que esta cláusula constante do Código será dispensável face ao regime já instituído dos Auxílios de Estado no TCE, de pleno controlo pela Comissão.

Voltaremos a esta temática para analisar as decisões tomadas pela Comissão no âmbito dos Auxílios de Estado e o Princípio da Plena Concorrência.

o Conclusões

São dois os aspectos essenciais que se devem extrair deste Código de Conduta:

- Estarmos perante um acordo de cavalheiros –*gentlemen's agreement*– assumido pelos membros do Conselho dos Estados-membros, que tem como consequência imediata não poder ser questionável junto do TJCE o seu incumprimento por qualquer um dos subscritores. Contudo, face à diferença efectiva do "peso" político entre os Estados-membros, será evidente que os Estados mais influentes sempre farão pressão juntos dos restantes para cumprirem o acordado, na medida em que isso lhes interesse;

- Reconhecer-se a necessidade de os Estados-membros intervirem na tributação directa das empresas, dado que esta tem influência directa na formação dos preços dos produtos, desvirtuando assim uma concorrência sã que o Tratado impõe entre as mercadorias independentemente da sua origem, sendo igualmente influenciadora na localização das empresas, desvirtuando desta forma a liberdade de estabelecimento e da localização dos factores de produção.

Por último, como nota final, será de realçar o facto de este acordo não ter aparecido isoladamente no mundo globalizante da economia. Semelhante necessidade foi reconhecida pelos presidentes dos países que então formavam o chamado G7 (actual G8), na sua cimeira de Lyon de 1996. Igual atitude tiveram os países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, quando, em 9 de Abril de 1998, aprovaram o *"Relatório sobre Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial"*, no contexto do projecto lançado pelo respectivo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

É, assim, claro que este Código de Conduta não aparece isolado no mundo globalizante da economia, mas, insere-se num movimento mais vasto da luta contra a concorrência fiscal prejudicial ou perniciosa.

iii. Grupo do Código de Conduta

O Conselho criou em 9 Março de 1998 o Grupo do Código de Conduta, presidido por Dawn Primarolo, cujo Relatório Final de avaliação das medidas susceptíveis de serem abrangidas pelo Código de Conduta foram apresentadas para o Conselho "ECOFIN" de 29 de Novembro de 1999 ¹⁴⁷.

Quer da análise do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, quer do relatório do Grupo Primarolo sobressaem sobre a temática dos preços de transferência dois pontos importantes.

No ponto B.4 do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas foi assu-

¹⁴⁷ Objectivo semelhante pretendeu a OCDE ao criar o *Fórum da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial*, cuja primeira reunião ocorreu entre os dias 13 a 15 de Outubro de 1998, em que igualmente neste fórum de discussão e análise foram apresentados programas de desmantelamento dos aspectos das práticas da concorrência fiscal prejudicial que os regimes fiscais pudessem conter no tocante à localização das empresas multinacionais – *Clausula rollback*, assim como se sugeria que os Estados se abstivessem de introduzir novos aspectos prejudiciais – *clausula standstill* -, devendo os Estados eliminar os aspectos nocivos dos seus regimes fiscais até 31 de Dezembro de 2005. Atente-se na grande semelhança entre os trabalhos desenvolvidos na OCDE em relação as práticas fiscais nocivas e os desenvolvimentos ocorridos no seio da União Europeia. – Sobre esta temática veja-se Clotilde Celorico Palma in *A OCDE, a Concorrência Fiscal Prejudicial e os Paraísos Fiscais: Novas Formas de Discriminação Fiscal?* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 403 – Centro de Estudos e Apoio à Políticas Tributárias - Julho-Setembro 2001 – a pags.149 a 171.

mido que os Princípios e as Directrizes constantes das orientações emitidas pela OCDE¹⁴⁸ no tocante à determinação dos preços de transferência interempresariais dos grupos multinacionais, constituem o método que os Estados-membros devem utilizar no seu direito fiscal, ou seja, há aqui uma transposição para o "*direito comunitário*" dos Princípios e Directrizes da OCDE sobre o Princípio da Plena Concorrência criado por esta organização internacional.

O Grupo Primarolo no Estudo que elaborou sobre as medidas fiscais existentes nos Estados-membros, assumiu no ponto 33 e 34 do seu relatório que existiam problemas concretos nessas medidas fiscais constantes do direito fiscal dos Estados-membros que levantavam questões de conformidade das operações intragrupo com o Princípio da Plena Concorrência visto como pedra de toque da determinação dos preços de transferência. Há, desta forma, uma assunção por este grupo de estudo das medidas nocivas constantes do Direito Fiscal dos Estados-membros que, os Princípios e Directrizes emanadas pela OCDE sobre a problemática dos Preços de Transferência e o Princípio da Plena Concorrência a que os mesmos estão sujeitos para efeitos fiscais, devem ser tidos como pedra basilar para a determinação dos mesmos factos jurídico-tributários em sede de tributação por cada um dos Estados-membros, isto é, os Estados-membros devem adaptar o seu direito fiscal interno relativamente às operações interempresariais de grupos económicos plurilocalizados no espaço da União Europeia pelas orientações da OCDE sobre esta temática.

Nos pontos 41 a 44 foram inclusivé analisadas pelo Grupo Primarolo uma série de medidas relativas à determinação dos preços de transferência intragrupo, que foram positivamente consideradas como potencialmente prejudiciais e assim susceptíveis de afectar a localização das actividades empresariais nos Estados-membros, porquanto, tais medidas fiscais existentes nesses Estados-membros não estariam totalmente conformadas com os Princípios e Directrizes da OCDE para a determinação dos Preços de Transferência, ou seja, não estariam alinhadas pelo Princípio da Plena Concorrência plasmado como *soft-law* nas orientações constantes dos documentos oriundos da OCDE¹⁴⁹.

¹⁴⁸ Os Princípios e Directrizes da OCDE sobre o Princípio da Plena Concorrência na determinação dos Preços de Transferência, assim como a MC OCDE, foram-se transformando de "*Soft-law*" em "*Hard-law*", ao vermos como lentamente se foram integrando no Direito fiscal internacional e daí para os sistemas fiscais nacionais dos diversos Estados, de modo que, a sua assunção como integrando o direito fiscal internacional, apenas passou a possibilitar que os legisladores nacionais se limitassem a balizar o conteúdo e alcance das suas normas fiscais pelas regras da OCDE. Neste sentido veja-se Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 21 e 22.

¹⁴⁹ O Relatório Sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial da OCDE – *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* – Paris – France – 1998 na sua recomendação n.º 6, recomenda que os Estados sigam os princípios constantes das Directrizes emanadas por aquela organização internacional, constituindo, este alinhamento, como um factor indicativo da não existência de práticas fiscais prejudiciais – Neste sentido veja-se Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 26.

É evidente que o Grupo Primarolo encarregue de analisar os regimes fiscais dos Estados-membros face ao Código de Conduta de Fiscalidade Empresarial utilizou os Princípios, Directrizes e Critérios da OCDE sobre a problemática dos Preços de Transferência como um dos parâmetros a ter em linha de conta para se determinar ou não da existência de práticas fiscais prejudiciais, perniciosas, malévolas ou desleais, afirmando concretamente que os Princípios internacionalmente reconhecidos em relação à tributação de operações internas de grupos de empresas multinacionais são as Directrizes da OCDE de 1995 sobre preços de transferência e, que, qualquer desvio dessas Directrizes da OCDE de preços de transferência que permita ou articule uma *tax base shifting* às empresas multinacionais, permitindo uma sobrevalorização ou infravalorização de bens ou serviços intragrupo, pode ser considerada uma prática fiscal prejudicial, perniciosa ou desleal, podendo até ser vista sob o prisma das Ajudas de Estado se tiver um carácter selectivo.

É patente da análise a estes dois documentos que os Princípios e Directrizes oriundas da OCDE, designadamente, como orientadoras da determinação do Princípio da Plena Concorrência nos preços de transferência nas actividades intragrupo multinacionais, foram assumidos como orientações a ter em conta pelos Estados-membros no seu direito fiscal, isto é, é aqui transformado um regime de direito tributário internacional em regras que devem seguir os Estados-Membros para não desvirtuarem a sã concorrência que entre eles deve existir, "comunitarizando-se" assim as regras de uma organização internacional que é a OCDE^{150 151}.

A globalização dos Princípios e Directrizes da OCDE sobre o Princípio da Plena Concorrência nos Preços de Transferência interempresariais de grupos multinacionais está transformado na actualidade em "*international tax transfer pricing regime*", formando parte do também designado "*international tax regime*", observado tanto por países pertencentes àquela organização internacional, como por países que não integram a OCDE.

¹⁵⁰ Neste sentido veja-se Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 29 quando afirma que "... el Grupo Primarolo «comunitarizó» las Directrices OCDE 1995 de precios de transferencia convirtiéndolas en el parámetro para determinar cuándo una regulación fiscal sobre operaciones vinculadas o intragrupo resulta admisible desde la perspectiva del proyecto UE de competencia fiscal perniciosa...", acrescentando de seguida que "... Igualmente, las Directrices elaboradas por el Grupo Primarolo Y confirmadas por el propio ECOFIN, de 27 de noviembre de 2000, sobre headquarter compeny regime consideran perniciosa toda fórmula de determinación de beneficios que se desvíe significativamente de las OECD Transfer Pricing Guidelines ...".

¹⁵¹ No mesmo sentido veja-se Ruibal Pereira in *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario* – IEF – Madrid – 2002 – a pags. 228, quando afirma que "... la compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios contenidos en el código de conducta y las normas sobre ayudas de estado..." – apud Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 29.

Neste sentido veja-se como Países como o Chile, a Argentina, o Peru, a Venezuela ¹⁵², a Colômbia¹⁵³ ou a Malásia¹⁵⁴ estão a utilizar as orientações desta organização para conformar a repartição da tributação internacional nos Preços de Transferência, demonstrando assim que aquelas orientações, princípios e directrizes da OCDE passaram de *soft-law* a *hard-law*, ao serem integrados no direito fiscal internacional e daí no direito fiscal dos mais diversos países, quer integrem ou não a OCDE.

iv. Os APP – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

Os Preços de Transferência entre empresas pertencentes ao mesmo grupo e plurilocalizadas nos Estados-membros da União Europeia, podem originar aquando da sua correcção por um dos Estados-membros, no qual se situe parte desse grupo, problemas de dupla tributação internacional e de correcções de prejuízos fiscais entre jurisdições fiscais distintas consoante os Estados em que esse grupo se situe.

Como pré resolução deste problema, que pode acontecer na eventualidade de um dos Estados proceder a acertos fiscais devido à alteração dos preços praticados entre empresas plurilocalizadas, ter-se-á a utilização dos Acordos Prévios dos Preços de Transferência – APP – (também designados por *Advance Pricing Arrangement* – “APA”), ou seja, entre a empresa, a quem cabe desencadear o processo, e a Administração Fiscal, que pode incentivar a utilização destes processos, haverá um entendimento sobre um conjunto de critérios para a determinação da valoração dessas transacções durante certo e determinado período de tempo, de modo que as partes – empresa e fisco – saibam a forma de valorar as transacções inter grupo empresarial, havendo deste modo, certeza e segurança jurídica nas relações fiscais ^{155 156 157}.

¹⁵² Neste sentido veja-se sobre o Chile, Argentina, Peru e Venezuela – Stack/Del Castillo/Leyva in *Transfer Pricing in the US and Latin America – Tax Management Int'l Journal* – 2002, a pags 24 e segs. – apud Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 63.

¹⁵³ Neste sentido veja-se Jaramillo/Salinas/Castellon in *Latin American Tax Review: Colombia's Transfer Pricing Rules Struke Balance between competitiveness, Legality* – Tax Notes International – n.º 32 – n.º 1 – ano de 2003 – a pags. 53 e segs. – apud Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 63 e 64.

¹⁵⁴ Neste sentido veja-se Kasipillai in *Malaysia Releases Transfer Pricing Guidelines* – Tax Notes International – n.º 31 – n.º 4 – ano de 2003 – a pags. 304 e 305 – apud Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005 – pags 64.

¹⁵⁵ Neste sentido veja-se Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra – 2004 – a pags. 159.

¹⁵⁶ De acordo com o Estudo da Comissão Europeia in *La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur* – SEC (2001) 1681 Final – a pags. 282 “... il existe un mécanisme d'évitement des litiges permettant de résoudre les problèmes de double imposition des prix de transfert: Les Accords Préalables de Prix (APP) – Ces accords sont un moyen pour le contribuable d'obtenir de(s) l'administration(s) fiscale(s) un rescrit (“ruling”) qui engage celle(s)-ci quant au traitement futur de transactions impliquant la détermination de prix de transfert...”, acrescentando de seguida que “Les accords préalables de prix se différencient des autres mécanismes de règlement des litiges en ce qu'ils ont pour but de les éviter...”, contudo afirma-se logo de seguida que “...les APP ne sont pas très courant dans l'EU...”.

¹⁵⁷ Só com uma melhor coordenação entre, as empresas e as administrações fiscais, é possível combater a

Estes APP realizados apenas e só entre a administração fiscal de um dos Estados em que se situa parte do grupo, não soluciona o problema de eventuais correcções que outros Estados em que o grupo empresarial opere venha eventualmente a efectuar em função de correcções aos preços de transferência, acarretando também deste modo toda a problemática da dupla tributação internacional ou de correcções de prejuízos fiscais a nível do grupo empresarial.

O modo como este problema deveria ser resolvido a nível dos Estados-membros em que o grupo se localiza, seria pela feitura de Acordos Prévios de Preços de Transferência entre os diversos Estados-membros envolvidos, ou seja, através de APP multilaterais, através dos quais se estabelecessem por negociação entre todas as administrações fiscais e a empresa multinacional o "*modus operandi*" da determinação dos Preços de Transferência inter empresas do grupo, evitando-se deste modo futuras correcções parcelares com as consequências daí inerentes ^{158 159}.

Estamos aqui numa antecipação ao problema, e não na sua resolução futura através de Convenções de Arbitragem, criando desta forma uma certeza e segurança jurídica nas relações inter empresariais e entre o grupo internacional e os Estados-membros em que se localiza, reduzindo de forma substancial custos para todas as partes envolvidas, com a consequente actuação baseada "*ab initio*" na boa fé das partes.

A questão da luta contra a fraude e evasão fiscal é fulcral quer a nível interno dos Estados-membros, porquanto é um factor erosivo das suas receitas fiscais, mas é também fulcral a nível da própria União Europeia, porquanto é um factor que distorce a sã concorrência, sendo assim, os APP um meio, que se for bem coordenado, será uma forma célere de travar previamente a fraude e evasão fiscais e eliminar as distorções de concorrência que eventualmente os Preços de Transferência possam originar a nível da União Europeia¹⁶⁰.

eventual discriminação entre multinacionais que exerçam actividades transfronteiriças na União Europeia, porquanto, a demora, custos e burocracia na determinação dos preços de transferência, pode desincentivar o recurso aos APP. Neste sentido veja-se a Comunicação da Comissão – *A Política Fiscal da União Europeia – Prioridades para os Próximos Anos* – COM (2001) 260 Final – a pags.18 quando se afirma que "...Existem, nomeadamente, diversos casos de multinacionais europeias que tiveram de esperar mais de cinco anos para que as autoridades fiscais de dois Estados-Membros chegassem a um acordo quanto aos preços de transferência respeitantes ao intercâmbio transfronteiriço de serviços...".

¹⁵⁸ É reconhecido no Estudo da Comissão Europeia in *La Fiscalité des entreprises dans le Marche Intérieur* – SEC (2001) 1681 Final – a pags. 364 que "...comme les APP unilatéraux n'empêchent pas nécessairement la double imposition du fait de leur portée exclusivement domestique, l'OCDE privilégie les APP bilatéraux ou multilatéraux...".

¹⁵⁹ Sobre as vantagens de APP multilaterais, envolvendo todos os Estados-Membros em que o grupo multinacional está implantado, veja-se Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra – 2004 – a pags. 160 e 161.

¹⁶⁰ A Comissão Europeia conclui in – *Comunicação da Comissão – A Política Fiscal da União Europeia* –

Os APP sofreram ampla divulgação e intensificação da sua utilização no anos compreendidos entre 1990 a 2000 nos Estados Unidos da América em conjugação com os seus principais países de trocas comerciais, Canadá, Austrália, Japão, México e Coreia ¹⁶¹.

Esta orientação de estabilidade e segurança jurídica, associada à concorrência fiscal entre países, com intenção de atrair capitais e investimento estrangeiro, levou a que outros países da União Europeia enveredassem por esta via de resolução prévia de potenciais conflitos de Preços de Transferência. Assim, a Holanda, Bélgica, Reino Unido, França e Alemanha instituíram a regulamentação necessária ao desenvolvimento dos Acordos Prévia de Preços de Transferência – APP, de modo a não se afastarem dos seus concorrentes internacionais e se transformassem em praças internacionais de negócios e de investimento ¹⁶².

Este aspecto desenvolvido por Estados de União Europeia no seguimento de Países terceiros, leva a que os restantes Estados-membros e a União Europeia em geral olhem para esta temática dos APP como um facto fundamental para a atracção de investimento estrangeiro, concorrendo assim nas praças internacionais de negócios em igualdade de oportunidades, não sendo o factor fiscal visto como entrave ao investimento internacional ¹⁶³.

Por outro lado, Estados-membros como a Holanda ou a Bélgica encontraram aqui uma forma de sair de acusações levadas a cabo na União Europeia de terem praticas fiscais prejudiciais com os seus sistemas de “*rulings*” ¹⁶⁴.

A Comissão Europeia assumiu já como elemento a ter em linha de conta na sua política de desenvolvimento da União Europeia, para a fixação de multinacionais europeias e o desenvolvimento das actividades transfronteiriças, que tinha intenção de incrementar, introduzir e alargar nos Estados-membros os Acordos Prévia de Preços de Transferência – APP, propondo-se melhorar a sua coordenação inter Estados-membros, designadamente, a nível de documentação exigida, assim como dos diversos métodos de aplicação possível,

Prioridades para os Próximos Anos – COM (2001) 260 Final – a pags 27 que “...para além de prosseguir a importante luta contra a concorrência fiscal prejudicial, a Comunidade deve assegurar que a política fiscal apoie a concretização dos objectivos de Lisboa, favoreça a continuação do bom funcionamento do mercado interno...” afirmando logo de seguida que “...a prioridade consiste em assegurar o correcto funcionamento do mercado interno...”

¹⁶¹ Vide Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – a pags. 34.

¹⁶² Vide Wrappe e Chung in *Current Status of Global Advance Pricing Agreement Programs* – Tax Management International Journal – 2002 – a pags. 123 e segs.

¹⁶³ Sobre as medidas anunciadas em 2003 pela Holanda no intuito de incentivar o uso de APP e de “*advance tax rulings*” vide Kamphuis e Oosterhof in *Ernest & Young Global Transfer Pricing Update* – Volume 31, n.º 4 – 2003 – a pags. 339 a 340.

¹⁶⁴ Neste sentido veja-se Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – a pags. 36.

assumindo que, como aliás já o referimos, nesta matéria essa coordenação tem que ter como premissa as Directrizes e Princípios oriundos da OCDE, podendo eventualmente ser complementadas a nível da União Europeia ¹⁶⁵.

v. O Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência

A Comissão Europeia no seu estudo "*La Fiscalité des entreprises dans le Marché Intérieur*" ¹⁶⁶ refere a paginas 263 que "...Le rapport Ruding de 1992 considérait que les prix de transfert était un des domaines les plus importants pour l'avenir en matière de fiscalité internationale et pour de Marché intérieur et émettait quelques recommandations dont notamment, mais elle n'était pas la seule, celle de ratifier la Convention d'Arbitrage de l'EU...", ou seja, lembra, como já no relatório Ruding se chamava a atenção, para a necessidade de por em marcha o uso da Convenção de Arbitragem ¹⁶⁷ existente entre os Estados-membros da União Europeia, como meio possível de eliminação dos problemas inerentes à dupla tributação internacional no âmbito das correcções motivadas por preços de transferência.

O mesmo estudo da Comissão Europeia acrescenta a páginas 276 que "...la cause principale est que les entreprises ne recourent pas aux procédures amiables parce qu'elles considèrent qu'elles sont trop longues et mobilisent trop de ressources par rapport aux enjeux...", contudo, o mesmo estudo considera a paginas 282 que "...la Convention d'Arbitrage de l'UE qui est un mécanisme de règlement des litiges spécifique à l'UE. Elle ne porte que sur les prix de transfert, c'est-à-dire sur les litiges relatifs au respect ou non du principe de pleine concurrence dans les échanges intra-groupes...".

No desenvolvimento do estudo que tem sido feito a nível da União Europeia, a Comissão na sua Comunicação intitulada "*Para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da EU*" ¹⁶⁸, veio reconhecer uma vez mais a problemática dos preços de transferência e a necessidade da eliminação dos

¹⁶⁵ Neste sentido veja-se a Comunicação da Comissão in *Para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da EU* – COM (2001) 582 Final – a pags. 14 sob a epigrafe – "Deverá ser incentivada a realização de acordos prévios sobre preços de transferência e a coordenação entre os Estados-Membros e entre empresas".

¹⁶⁶ SEC (2001) 1681 Final.

¹⁶⁷ Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas – 90/436/CEE – JO L 225 de 20/08/1990 p. 0010-0024.

¹⁶⁸ COM (2001) 582 Final.

problemas decorrentes da eliminação da dupla tributação decorrente de eventuais correcções feitas em função do princípio da plena concorrência, assumindo que “...A convenção de arbitragem deve ser melhorada e transformada num instrumento de direito comunitário...”, considerando esta actuação como fundamental e reconhecendo a necessidade de eliminar as imperfeições da referida convenção, e neste sentido, criou o “*Fórum conjunto em matéria de preços de transferência*”¹⁶⁹, doravante designado por FCPT, a quem encarregou de desempenhar determinadas tarefas inseridas no objectivo geral de assegurar uma aplicação uniformizada da directrizes e princípios da OCDE em matéria de preços de transferência no conjunto dos Estados-membros da União Europeia, designadamente, alcançando uma interpretação mais uniforme dos requisitos da documentação exigida, dos diferentes métodos para comparar os preços praticados com o princípio da plena concorrência, a utilização dos Acordos Prévios de Preços de Transferência como mecanismo de eliminação destes problemas, e a uniformização de procedimentos no âmbito da Convenção 90/436/CEE, assim como do procedimento amigável no âmbito das CDTs¹⁷⁰.

O FCPT que é constituído por um perito de cada Estado-membro, por dez peritos representantes das empresas, além de contar, como assistentes às reuniões, com observadores representantes do secretariado da OCDE, teve a sua primeira reunião em 3 de Outubro de 2002.

Como resultado das reuniões do FCPT foi concebido um “*Código de Conduta respeitante à aplicação da Convenção 90/436/CEE, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas e a determinadas questões conexas com o procedimento amigável previsto nas convenções de dupla tributação celebradas entre Estados-membros*”, que a Comissão integrou na sua Comunicação sobre os “*Trabalhos efectuados pelo fórum conjunto de EU em matéria de preços de transferência no domínio da tributação das empresas entre Outubro de 2002 e Dezembro de 2003 e da proposta para um Código de Conduta para efectiva implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990)*”¹⁷¹ e aprovado pelo Conselho de Ministros de Novembro de 2004.

Das reuniões do FCPT e deste Código de Conduta ressaltam alguns pontos que se devem ter especialmente em conta.

¹⁶⁹ O Conselho em 11 de Março de 2002 considerou a proposta da Comissão da criação do FCPT como válida e, por tal foi criado este Fórum.

¹⁷⁰ Neste sentido vide Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valência – 2005 – a pags.27 e 28.

¹⁷¹ COM (2004) 297 Final.

A primeira grande nota a que chegamos após análise ao conjunto já algo longo das reuniões havidas por este FCPT, é a sua lentidão nos trabalhos desenvolvidos e a demora na busca e apresentação de conclusões sobre os trabalhos que lhe foram solicitados, levando-nos a acreditar que esta longa demora dos trabalhos é demonstrativa das dificuldades dos Estados-membros em quererem abrir mão das suas prerrogativas de dominarem por unanimidade o estabelecimento de regras de direito fiscal a nível da União Europeia.

O segundo aspecto que nos mostra o trabalho já desenvolvido pelo FCPT, é que as Directrizes e os Princípios da OCDE sobre Preços de Transferência estão transformados em "direito comunitário", porquanto, como já vimos aquando da análise dos APP, são estes princípios que se transformaram em Direito Fiscal Internacional, que, tendo sido absorvidos através das CDTs pelo diversos Países, são agora também assumidos pela União Europeia como matrizes fiscais no tocante aos Preços de Transferência ¹⁷².

O terceiro aspecto que aqui devemos enunciar foi a necessidade de o FCPT começar a sua intervenção pela necessidade de uniformização dos procedimentos inseridos quer a nível da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, quer a nível do Procedimento Amigável previsto no art.º 25.º do MC OCDE, tentando desta forma que os procedimentos utilizados pelos Estados-membros para eliminar os efeitos da dupla tributação internacional provocada por correcções derivadas dos preços de transferência tenham uniformidade de tratamento, tenham dentro do possível interligação de conceitos, apesar de os procedimentos em si poderem levar a consequências distintas face aos mecanismos que cada um integra.

Estamos assim, uma vez mais, perante uma *softlaw*, dado que o "*Código de Conduta constitui um compromisso político e não afecta os direitos e os deveres dos Estados-membros nem os respectivos âmbitos de competência dos Estados-membros e da Comunidade que decorrem do Tratado*" ¹⁷³.

Resulta, contudo, uma conclusão de todo este processo desenrolado pelo FCPT e integrado em primeiro lugar neste Código de Conduta, a de que, as Directrizes e Princípios que a OCDE desenvolveu e continua a desenvolver são assumidos como integrantes e necessários quer à determinação dos preços das empresas intra-grupo, quer aos mecanismos conducentes à eliminação dos efeitos de dupla tributação internacional previstos e desenvolvidos na Convenção de Arbitragem e no Procedimento Amigável da CM OCDE, tentando-se

¹⁷² Neste sentido veja-se Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valência – 2005 – a pags. 30, em especial a nota de rodapé n.º 15.

¹⁷³ Este aspecto é sublinhado no Anexo II – Código de Conduta, integrado na Comunicação da Comissão sobre os "Trabalhos efectuados pelo fórum conjunto da UE em matéria de preços de transferência" – COM (2004) 297 final.

aproximar uma da outra nos pontos que têm em comum, isto é, quer os Estados-membros eliminem a dupla tributação recorrendo à Convenção de Arbitragem, quer o façam pelo Procedimento Amigável no caso de haver CDT entre os Estados envolvidos, pretende este Código de Conduta disciplinar a actuação dos Estados e das empresas, no sentido de uniformização de procedimentos, de colaboração recíproca, de actuação segundo o princípio de *bona fides* que as partes devem ter ^{174 175}.

Uma última nota sobre o trabalho desenvolvido pelo FCPT desde a sua primeira reunião em 3 de Outubro de 2003. Se atendermos ao conteúdo da intenção da Comissão quando se decidiu pela criação deste fórum, a primeira intenção manifestada era que este fórum comesse por apreciar e desenvolver os APP, contudo, pelo facto de a Convenção de Arbitragem estar quase moribunda, resolveu o fórum começar por aglutinar aqui as suas ideias e, desenvolver e incentivar a utilização deste mecanismo que tem algum paralelismo com o que já existe entre os Estados aquando da celebração das CDTs, isto é, abordou em primeiro lugar o que a Comissão colocava em último ¹⁷⁶.

¹⁷⁴ É evidente que a Convenção de Arbitragem pretende obter sempre um acordo final, que se sobreponha às partes e resolva o litígio, porquanto, esta tem regulamentado, além do procedimento amigável comum também previsto no art.º 25.º da CM OCDE, a constituição de uma Comissão Consultiva que, em caso dos Estados não chegarem a acordo, é obrigatório para todos os intervenientes – vide segundo travessão do n.º 1 do art.º 12.º da Convenção 90/436/CEE.

¹⁷⁵ Sobre as diversas fazes do Procedimento Amigável do art.º 25 da CM OCDE e da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, vide quadros 40 e 41 do Estudo da Comissão “*La Fiscalité des Entreprises dans le Marche Intérieur*” – SEC (2001) 1681 Final – a pags. 284 a 286.

¹⁷⁶ Vide Comunicação da Comissão *Para um Mercado Interno sem Obstáculos Fiscais* – COM (2001) 582 final – a pags. 14.

V – METODOLOGIAS DA COMISSÃO PARA A CRIAÇÃO DE UMA MATÉRIA COLECTÁVEL ÚNICA PARA AS EMPRESAS A NÍVEL DA UNIÃO EUROPEIA

i. Nota introdutória

A Comissão frequentemente lembra que o espaço da União Europeia é um espaço de *sã* concorrência tendo sempre em vista a realização e desenvolvimento do mercado interno, apelando ao que foi decidido no Conselho Europeu de Lisboa ao estabelecer-se como objectivo estratégico para toda a União Europeia o *"...tornar-se no espaço mais dinâmico e competitivo do mundo baseado no conhecimento e capaz de garantir um crescimento económico sustentável, com mais e melhores empregos e com maior coesão social..."*¹⁷⁷, lembrando igualmente que a redução da carga fiscal global oferece a possibilidade de eliminar os desincentivos ao emprego, à actividade empresarial e ao crescimento, acrescentando que os regimes fiscais dos Estados-membros deveriam permitir a necessária reforma do mercado, apelando assim que estes factores levem a uma nova exigência de análise e a uma nova perspectiva da política fiscal a nível da União Europeia.

É frequente o apelo da Comissão aos Estados-membros das implicações que a globalização e o grande desenvolvimento do comércio e dos fluxos de capitais têm na exigência de políticas comunitárias, que reforcem sem qualquer comprometimento a competitividade a nível mundial, chamando a atenção para que cada vez mais as empresas da União Europeia desenvolvam as suas actividades em diversos Estados, incluindo Estados terceiros, lembrando que estes factores originaram um sem número de fusões, aquisições, incorporações entre empresas internacionais, e como tal, é um imperativo da União Europeia tentar eliminar quaisquer obstáculos fiscais à liberdade de circulação, designadamente de estabelecimento e capitais, além das medidas que provoquem distorções à *sã* concorrência¹⁷⁸.

A estratégia de Lisboa no tocante ao crescimento e desenvolvimento da União Europeia tem sido largamente difundido como objectivo constante, e, por isso, ainda recentemente

¹⁷⁷ Vide Comunicação da Comissão in *A Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos* – COM (2001) 260 final – a pags. 4.

¹⁷⁸ Vide Comunicação da Comissão in *A Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos* – COM (2001) 260 final – a pags. 5 e 6.

veio a Comissão a reafirmar esta orientação ao dizer "...Imaginez un instant ce que l'Europe pourrait être. Pensez aux atouts intrinsèques de notre Europe élargie. Réfléchissez à son potentiel non exploité de prospérité, aux chances qu'elle offre et à la justice qu'elle apporte à tous les citoyens. L'Europe peut être un modèle de développement économique, social et environnemental pour le reste du monde..."¹⁷⁹, chamando à atenção para a decisão que neste campo já tinha sido tomada, ao relembrar que "...il y a cinq ans, les chefs d'État ou de gouvernement ont convenu d'un ambitieux programme de changements. Ils se sont engagés à faire de l'Union européenne l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale, dans le respect de l'environnement..."

A Comissão tem igualmente lembrado que esta internacionalização da economia a nível da União Europeia, em paralelo com a existente a nível mundial, pode ser suportada num certo grau de concorrência fiscal a nível da União Europeia, sendo mesmo benéfica no sentido de contribuir para que haja uma certa diminuição da pressão fiscal, logo uma menor carga fiscal a ser suportada pelas empresas e desta forma um menor custo e maior tendência para o crescimento, contribuindo assim para um melhor funcionamento dos mercados de bens, de serviços e de capitais, além de incentivar a liberdade de estabelecimento entre os Estados-membros, sendo certo que esta concorrência fiscal deve ser mantida dentro de domínios aceitáveis e que não incentive as empresas à concorrência fiscal prejudicial, acarretando consigo uma erosão das bases tributáveis e das receitas fiscais dos Estados-membros^{180 181}.

¹⁷⁹ Vide COMMUNICATION AU CONSEIL EUROPÉEN DE PRINTEMPS in *Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne* – COM (2005) 24 – Bruxelas – 02.02.2005, a pags. 3

¹⁸⁰ Vide Comunicação da Comissão in *A Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos* – COM (2001) 260 final – a pags. 6 e 7.

¹⁸¹ Neste sentido veja-se António Carlos dos Santos in *A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal* – Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lisboa – 2003 – a pags. 161, quando afirma que "...na fiscalidade, a simples diversidade dos sistemas fiscais constituiria um factor favorável à preferência das empresas e dos investidores, na sua permanente busca de reduzir custos, pelo sistema fiscal mais vantajoso...", acrescentando a pags. 166 que "...há que ter em conta que a concorrência fiscal não é necessariamente um fenómeno negativo. Dentro de certos limites, ela permite estabelecer uma certa pressão sobre os Estados no sentido de estes terem mais rigor e cuidado na cobrança e na gestão dos seus impostos, impede que os níveis de fiscalidade assumam proporções negativas para a actividade económica, conduz a uma gestão mais criteriosa da despesa pública e obriga a melhorar outros factores competitivos, [sendo] como se compreende, os países de alta tributação aqueles que, em princípio, poderiam ser mais afectados com a concorrência fiscal..."

A Comissão sabe bem que face ao princípio da subsidiariedade^{182 183} a política fiscal compete a cada um dos Estados-membros, e que a nível da União Europeia é uma matéria em que quem tem competência para legislar é o Conselho em votação por unanimidade, o que origina um verdadeiro direito de veto por cada um dos Estados, e por este facto, é que a Comissão tem insistentemente tentado que a votação passe a ser por maioria qualificada, o que até agora ainda não foi conseguido, mantendo-se esta tendência no actual projecto de "Constituição Europeia", ao dispor no Art.º III – 171.º que o Conselho "...*delibera por unanimidade, após consulta ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social...*"¹⁸⁴.

Esta temática foi inclusive debatida pela Comissão no seio da Conferência Intergovernamental de 2003 e 2004 sobre a instituição de um Tratado Constitucional para a União Europeia, em que no seu Avis de la Commission sur la CIG, diz claramente que "...*en ce qui concerne la fiscalité, la Commission indique qu'une description très précise permettrait d'étendre le champ de la majorité qualifiée. Ce serait par exemple le cas pour la fiscalité liée au fonctionnement du marché intérieur, à savoir la modernisation et simplification des législations existantes, la co-opération administrative, la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, et les mesures en matière de base d'imposition applicable aux sociétés, ce qui exclut les taux d'imposition; la fiscalité liée à l'environnement...*"¹⁸⁵

Do exposto resulta, até agora, que estamos em confronto com 3 partes distintas e interessadas na temática da tributação, designadamente:

- A Comissão;
- Os Estados-Membros;
- As Empresas.

¹⁸² Sobre o princípio da subsidiariedade escreve Fausto de Quadros in *Direito da União Europeia* – Almedina – Coimbra – 2004 – a pags. 103 e 104 que "... a subsidiariedade vem fundamentalmente disciplinar o exercício das atribuições concorrentes da União, isto é, daquelas das suas atribuições que tanto podem ser exercidas por ela como pelos Estados membros. E vem dizer que a União só pode exercer essas atribuições se demonstrar que os Estados não são capazes de as exercer de modo suficiente e que ela, a União, é capaz de o fazer melhor a fim de alcançar os objectivos dos Tratados. Em relação àquelas atribuições, este princípio confere, portanto, prioridade, ou preferência, à intervenção dos Estados...", acrescentando de seguida que "...ao conferir prioridade aos Estados no exercício das suas atribuições concorrentes da Comunidade a ideia de subsidiariedade dá aos Estados membros oportunidade de manter e reforçar a sua especificidade e, concretamente, a especificidade do seu ordenamento jurídico e dos princípios e valores que o regem..."

¹⁸³ Sobre este princípio diz Maria Teresa Mata Sierra in *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea* – 2.ª Edição – Editorial Lex Nova – Valladolid – 1996 – a pags 198 que "...el principio de subsidiariedad, tal y como se formula y utiliza a nivel comunitario, en la actualidad, unido a la necesidad de que las decisiones en materia fiscal se tomen por unanimidad, no supone, a nuestro juicio, sino el reconocimiento de que la labor comunitaria ha de circunscribirse necesariamente al alcance que los propios Estados miembros estén dispuestos a dar al proceso integrador."

¹⁸⁴ Vide Miguel Gorjão-Henriques in *Constituição Europeia* – Coimbra Editora – 2004 – a pags. 86.

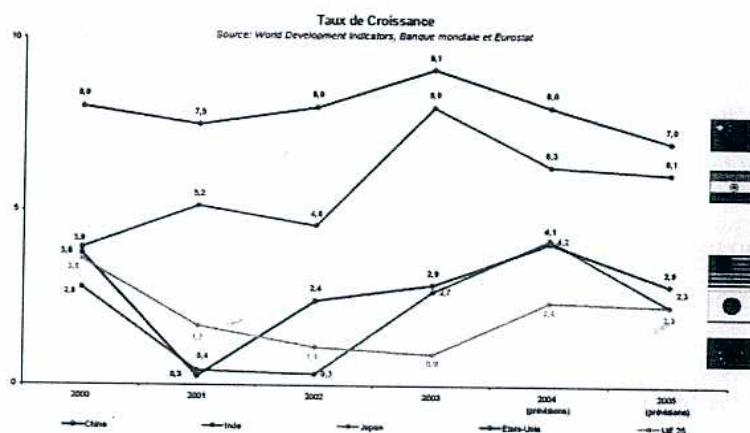
¹⁸⁵ Vide COM (2003) 548.

A Comissão como guardiã dos Tratados e do direito comunitário em geral, pretende que as liberdades sejam amplamente gozadas e protegidas a nível da União, designadamente, prosseguindo nos objectivos de Lisboa, tentando com isso que a fiscalidade não seja um entorse ao desenvolvimento da União, querendo impedir a concorrência fiscal prejudicial, danosa e erosiva quer da base de imposição, quer das receitas, impedindo assim a fraude e evasão fiscais.

Os Estados-membros não querendo abrirem mão da sua soberania nesta temática, tentando assim com base no seu poder de tributar em efectuar uma concorrência entre si na atracção das empresas internacionais para o seu território^{186 187 188}, porquanto são conhecedores do dinamismo económico a nível mundial, o qual se reflete bem no quadro que se segue.

EUROBAROMETRE Spécial n°215

Rapport



Données EU25: EUROSTAT- Situation économique générale- taux de croissance du PIB réel- dernière mise à jour le 14- décembre-2004
Données Inde, Etats Unis, Japon et Chine : Banque Mondiale- « World development indicators 2004 », publié le 23 Avril 2004

- ¹⁸⁶ No sentido de os Estados não quererem abrir mão da unanimidade veja-se Paulo de Pitta e Cunha in *O Pendor Federal da Integração – a União Europeia e o Mercosul* – Revista da Ordem dos Advogados – Ano 61 – Lisboa – Janeiro de 2001 – a pags. 38 refere que “...perante a penetração crescente dos elementos federais, o reduto do poder dos Estados tem como componentes fundamentais as exigências de votação unânime do Conselho em determinadas áreas comunitárias, (...) , como sucede no domínio da harmonização fiscal...”.
- ¹⁸⁷ Sobre esta mesma temática escreve José Guilherme Xavier de Basto in *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional* – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1991 – a pags. 111 que “...a regra da unanimidade nas deliberações do Conselho sobre matéria fiscal explica-se pela importância da soberania fiscal como elemento essencial das soberanias nacionais...”.
- ¹⁸⁸ Sobre esta mesma temática concordamos com Dominique Villemot in *L'Harmonization Fiscale Européenne* – 2.ª Edição – Presses Universitaires de France – Paris – 1995 – pags 120 a 121, quando conclui que uma forma de atenuar o défice democrático na tomada de decisões a nível comunitário, consistia na transferência, mesmo que parcial, do Conselho para o Parlamento Europeu, do poder de deliberar em matérias fiscais.

A tabela que abaixo se insere dá-nos uma perspectiva da dinâmica das taxas de imposto sobre as sociedades existentes nos vários Estados-membros da União Europeia, criadas no âmbito do seu poder tributário, sendo alertados pela sua análise para factos relevantes:

- Apenas um número limitado de Estados-membros mantiveram desde 1995 até 2004 as referidas taxas de tributação constantes;
- A média das taxas nos 15 Estados-membros antes do alargamento é superior à média das taxas dos 25 Estados-membros depois do alargamento da União;
- A maior parte dos Estados-membros baixaram progressivamente as suas taxas entre os anos de 1995 a 2004;
- A média do abaixamento das taxas foi menor nos 15 Estados-membros antes do alargamento;
- A média do abaixamento das taxas aumentou com o alargamento para 25 Estados-Membros¹⁸⁹.

Table II-5.1 Effective top statutory tax rate on corporate income

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Difference 2004-1995
BE	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	-6,2
DK	34,0	34,0	34,0	34,0	32,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-4,0
DE	56,8	56,7	56,7	56,0	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	-18,5
EL	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	-5,0
ES	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
FR	36,7	36,7	36,7	41,7	40,0	36,7	36,4	35,4	35,4	35,4	-1,2
IE	40,0	38,0	36,0	32,0	28,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	-27,5
IT ⁽¹⁾	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	-15,0
LU	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	-10,5
NL	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	-0,5
AT	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	0,0
PT	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	-12,1
FI	25,0	28,0	28,0	28,0	28,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	4,0
SE	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	0,0
UK	33,0	33,0	31,0	31,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-3,0
CZ	41,0	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	-13,0
EE ⁽²⁾	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	0,0
CY	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	29,0	28,0	28,0	15,0	15,0	-10,0
LV	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	-10,0
LT	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	-14,0
HU	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,7	-2,0
MT	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
PL	40,0	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	-21,0
SI	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0
SK	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	-21,0
Mean EU-15 (arithm.)	38,0	38,1	37,8	36,7	35,9	35,3	33,8	32,6	31,9	31,4	-6,6
Mean EU-NMS10 (arithm.)	30,6	30,4	30,2	29,6	29,4	27,4	27,1	25,5	23,8	21,5	-9,1

Note: Only the "basic" (non-targeted) top rate is presented here. Existing surcharges and averages of local taxes are included. Some countries also apply small profits rates or special rates, e.g., in case the investment is financed through issuing new equity, or alternative rates for different sectors. Such targeted tax rates can be substantially lower than the effective top rate. IRL, for example, applies a 10% rate to the manufacturing sector and certain internationally traded companies. The rates for 2004 are not final and may represent proposed rates.

1) As from 1998 the rates for Italy include IRAP (rate 4.25%) a local tax levied on a tax base broader than corporate income.

2) As from 2000 the rate for Estonia refers only to distributed profits; the tax rate on retained earnings is zero.

Source: Commission Services

As empresas que no seu processo de concentração económica tendem para o aumento das suas dimensões na procura de uma melhor rentabilidade pela diminuição dos custos, a qual conduz naturalmente ao aumento da capacidade de produção das empresas para

¹⁸⁹ Esta tabela de taxas foi extraída in *Structures of the taxation systems in the European Union - Economy and Finance - 2004 - Edition - data - 1995-2002 - Directorate - general taxation and customs union - a pags. 116.*

obter ganhos de produtividade, concretizando-se quer pela expansão da empresa, quer pelo aumento da dimensão da mesma, quer pelo aumento da sua dimensão e número de estabelecimentos, quer pela integração de outras empresas, que tomou dimensões internacionais, levando à constituição de grupos sem fronteiras, designados vulgarmente por empresas internacionais, ou seja pela globalização da economia¹⁹⁰, resultando desta expansão da dimensão das empresas em grupos económicos, economias de escala, ou seja, os custos de produção aumentam proporcionalmente menos do que proporcionalmente à produção conseguida pelo grupo¹⁹¹.

Os fluxos de investimento gerados no seio dos países integrados na OCDE, representados no quadro que inserimos de imediato, dão-nos uma perspectiva da dimensão da expansão das empresas a nível mundial na constante busca de melhores mercados e ganhos de produtividade¹⁹², em que, por sua vez, os Países tentam criar as condições essenciais de captação desse investimento, nomeadamente, através da gestão dos seus sistemas fiscais, sendo este factor de atracção de investimento estrangeiro, um dos fundamentos para os Estados-membros não abrirem mão do seu direito de veto em matéria fiscal no TCE.

Tableau 1. Flux d'investissement direct à destination et en provenance des pays de l'OCDE : 2001-04
(Milliards USD)

	Sorties				Entrées			
	2001	2002	2003p	2004e	2001	2002	2003p	2004e
Australie	12.1	7.9	14.3	16.7	4.6	15.6	6.8	42.2
Autriche	3.1	5.8	6.8	7.2	5.9	0.4	7.4	4.9
Belgique/Luxembourg	100.6	...	...	...	84.7	...	...	...
Canada	36.0	12.7	36.9	26.1	...	15.6	32.1	34.4
République tchèque	0.2	0.2	0.2	0.5	27.7	21.5	6.4	6.3
Danemark	11.6	5.2	1.3	-11.1	5.6	8.5	2.1	4.5
Finlande	8.4	7.6	-2.6	-1.0	3.7	7.9	3.3	4.7
France	86.8	59.5	53.2	47.8	50.5	49.1	42.5	24.3
Allemagne	39.7	15.2	-3.6	-7.3	26.4	50.6	27.3	-38.6
Grèce	0.6	0.7	0.0	0.6	1.6	0.1	0.7	1.4
Hongrie	0.4	0.3	1.6	0.5	3.9	3.0	2.2	4.2
Islande	0.3	0.3	0.4	2.4	0.2	0.1	0.3	0.4
Irlande	4.1	10.3	3.5	11.4	9.7	29.0	26.9	14.1
Italie	21.5	17.1	9.1	19.3	14.9	14.6	16.4	16.8
Japon	38.4	32.3	28.8	31.0	6.2	9.2	6.3	7.8
Corée	2.4	2.6	3.4	4.8	3.5	2.4	3.5	8.2
Luxembourg	...	126.2	101.1	59.0	...	117.1	92.4	57.0
Mexique	4.4	0.9	1.8	3.5	27.7	15.3	11.7	16.6
Pays-Bas	48.0	33.9	37.8	1.5	51.9	25.1	19.3	-4.6
Nouvelle-Zélande	0.9	-1.2	-0.1	0.9	4.2	-0.5	0.7	2.6
Norvège	-1.3	4.2	2.1	1.9	2.0	0.7	3.8	2.2
Pologne	-0.1	0.2	0.2	0.8	5.7	4.1	4.1	6.2
Portugal	6.2	0.2	7.3	6.2	6.3	1.8	6.6	1.1
République slovaque	0.1	0.0	0.0	0.2	1.6	4.1	0.6	1.1
Espagne	33.1	31.5	23.4	42.0	28.0	35.9	25.6	9.9
Suède	6.4	10.6	21.3	11.9	11.9	11.7	1.3	-1.9
Suisse	18.2	7.9	15.1	25.2	8.9	6.3	16.6	4.5
Turquie	0.5	0.2	0.5	0.9	3.3	1.0	1.7	2.6
Royaume-Uni	58.9	50.3	66.7	65.4	52.7	24.1	20.4	78.5
États-Unis	142.3	154.5	140.6	252.0	167.0	80.8	67.1	106.8
Ensemble de l'OCDE	683.8	614.9	592.8	667.8	632.0	561.9	458.8	406.6

Notes : Les données sont converties en USD sur la base des taux de change moyens ; p : données préliminaires ; e : estimations.
Source : Base de données de l'OCDE sur l'investissement direct international.

¹⁹⁰ Neste sentido veja-se Bernard & Colli in *Dicionário Económico e Financeiro* – 1.º Volume – Publicações Dom Quixote – Lisboa – 1997 – a fls.158 e 159, sob a entrada “Concentração”.

¹⁹¹ Neste sentido veja-se Graham Bannock, R.E.Baxter e Ray Rees in *Dicionário de Economia* – Verbo – Lisboa – 1987 – a pags. 146 e 150, sob a entrada “Economias de Escala (Economies of Scale)”.

¹⁹² O quadro aqui apresentado foi extraído dum relatório da OCDE intitulado “Tendances et Évolution Récente de l'Investissement Direct Étranger – Juin 2005”.

Estes ganhos de produtividade podem ser conseguidos pela baixa tributação dos Estados em que se localizam, ou seja, sendo os impostos um custo de produção, quanto menor for este custo, menor será a sua influência nos preços finais, maior a capacidade concorrencial, maior a capacidade de gerar lucros.

As empresas quando projectam as suas actividades e o local onde as devem desenvolver têm em atenção os custos fiscais inerentes ao desenvolvimento dessa actividade e nesta perspectiva releva o planeamento fiscal, que tem como escopo fundamental tentar tirar proveito de lacunas ou imperfeições da lei ou das diferentes disparidades fiscais dos Estados, para com isso diminuírem os seus custos de produção, e, por sua vez os mesmos Estados, tendo esta realidade presente, tentam regulamentar essas lacunas ou imperfeições da lei no sentido de, por exemplo, criarem convenções de dupla tributação internacional, procederem à cooperação das administrações fiscais e troca de informações entre elas, de regulamentarem os preços de transferência, ou de criarem clausulas anti-abuso ¹⁹³.

ii. Tributação unitária ou global a nível da União Europeia

Para tentar ultrapassar todos os obstáculos inerentes ao facto de as empresas plurilocalizadas em mais de um Estado-membro, a Comissão apresentou a sua intenção de proporcionar às empresas, assim localizadas, a possibilidade de verem a sua tributação ser efectuada a nível global da União Europeia ^{194 195}, deixando, deste modo, de verem a sua tributação ser efectuada em cada um dos Estados-membros em que parcelarmente desenvolvem as suas actividades, prevendo desta forma que as empresas teriam os seus obstáculos fiscais diminuídos, face à eliminação de custos de adaptação aos vários sistemas fiscais e respectiva carga burocrática, a resolução de duplas tributações ou não tributações, a resolução dos preços de transferência, a eliminação da falta de dedução de prejuízos fiscais transfronteiriços ¹⁹⁶.

¹⁹³ Neste sentido veja-se António Carlos dos Santos in *A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal* – Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lisboa – 2003 – a pags. 159.

¹⁹⁴ No contexto da resolução da problemática dos preços de transferência, a OCDE rejeita a adopção da tributação pelo método consolidado do grupo de empresas, reafirmando, como única alternativa, a aplicabilidade do Princípio da Plena Concorrência – Neste sentido veja-se Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra 2004 – a pags.250.

¹⁹⁵ A OCDE rejeita a aplicação do fraccionamento global do grupo multinacional com base numa fórmula encontrada na consolidação fiscal do grupo e, apenas admitem o Princípio da Plena Concorrência, conforme parágrafos 3.63 e 3.74 constante em "OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais" – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Ministério das Finanças – Lisboa 2002.

¹⁹⁶ Na sua Comunicação da Comissão in *A Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos* – COM (2001) 260 final – a pags. 18 afirma-se que "...este estudo sobre a fiscalidade das empresas permitirá que a Comissão esteja em melhores condições para analisar as alterações que deverá propor. Uma das questões importantes continuar a procurar soluções isoladas para os obstáculos fiscais, preservando a coexistência dentro da UE de 15 [hoje 25] regimes fiscais distintos (com as resultantes implicações a nível

No prosseguimento dos seus estudos a Comissão continua a apoiar como solução ideal para as empresas que desenvolvam a sua actividade a nível de mais de um Estado-membro, a tributação por um único conjunto de regras, de forma que haja uma matéria comum consolidada do imposto sobre as sociedades a nível da União Europeia, e, paralelamente, estabelecer também uma única contabilidade consolidada para efeitos fiscais, eliminando-se desta forma toda a problemática dos preços de transferência, contribuindo desta forma para que o sistema fiscal a aplicar a essas empresas fosse eficaz, eficiente, simples e transparente, eliminando assim eventuais lacunas entre os sistemas fiscais nacionais que actualmente se aplicam, e desta forma, tentar eliminar os riscos de evasão, fraude e infracção fiscal, encontrando-se assim uma opção global para a resolução de todos os problemas particulares criados pelo facto de estas empresas estarem sujeitas a tantos regimes fiscais quantos os Estados-membros em que desenvolvem a sua actividade.

Chegados aqui, para se proceder à tributação unitária de todo o grupo pelas actividades desenvolvidas a nível da União Europeia¹⁹⁷, poderíamos optar por dois caminhos distintos, a saber:

- Proceder à criação de um autêntico imposto europeu sobre as empresas, e assim, o seu tributo era receita da União Europeia, enveredando desta forma por uma solução eminentemente federalista, ou;
- Proceder à criação de uma matéria consolidada para as actividades exercidas pelas sociedades a nível da União Europeia, sendo o imposto daqui resultante repartido entre os Estados-membros onde essa actividade era desenvolvida, e para tal, tornava-se imprescindível encontrar uma chave de repartição dessa matéria consolidada pelos diferentes Estados-membros interessados nessa tributação, continuando as taxas a ser da responsabilidade dos mesmo Estados.

Assim, conforme a maior ou menor ambição da Comissão em conexão com os Estados-membros, poderíamos abordar a tributação das sociedades pelas suas actividades desenvolvidas a nível da União Europeia através de criação de regras de tributação consolidada pelas seguintes formas:

de custos). A alternativa consistiria em procurar soluções mais abrangentes e politicamente ambiciosas, tais como proporcionar às empresas um conjunto único de regras relativamente à matéria colectável do imposto sobre as sociedades para as actividades por elas desenvolvidas a nível da UE...", acrescentando logo de seguida que "...os operadores económicos são favoráveis a este tipo de solução pan-europeia mais abrangente para a eliminação dos obstáculos fiscais transfronteiriços..."

¹⁹⁷ Refere Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra 2004 – a pags.254 que "...no âmbito de um espaço de integração económica como a UE, e em virtude de uma maior comunhão de interesses entre os Estados e da existência de uma estrutura institucional seria possível (...) pelo menos em termos gerais, implementar um método unitário de tributação..."

- Imposto Europeu sobre o Rendimento das Empresas;
- Tributação de Base Comum Consolidada a Nível da União Europeia.
- Tributação pelo Estado de Origem;

Sendo sempre previsto como solução previsível para a tributação apenas em relação às actividades desenvolvidas a nível da União Europeia, e ficando assim de fora as actividades que possam ser desenvolvidas pelo grupo empresarial em países terceiros, tínhamos como problema fulcral as Convenções sobre Dupla Tributação Internacional, assim como as regras disciplinadoras da contabilidade a utilizar pelo grupo a nível fiscal, dado que actualmente cada Estado-membro tem as suas próprias regras nesta temática ¹⁹⁸.

Em seguida vamos fazer uma breve análise dos tipos de tributação acima referidos, desenvolvendo um pouco mais a Tributação pelo Estado de Origem, porquanto foi este que a Comissão escolheu como preferencialmente aplicável no actual estágio de desenvolvimento em que se encontra a União Europeia.

Sobre a temática que nos interessa, que se desenrola em volta dos preços de transferência praticados entre empresas pertencentes ao mesmo grupo e que desenvolvem a sua actividade em dois ou mais Estados-membros, com todas as suas implicações e consequências fiscais, em princípio todas as formas de tributação que analisaremos trariam vantagens de resolução desta temática.

iii. Imposto Europeu sobre o Rendimento das Empresas

O Imposto Europeu sobre o Rendimento das Empresas, designado também por "European Corporate Income Tax", ou abreviadamente "EUCIT", seria na sua expressão máxima a criação de um imposto sobre a tributação pessoal das sociedades que desenvolvem a sua actividade a nível da União Europeia ¹⁹⁹, ou seja incidiria

¹⁹⁸ A temática da tributação e das suas consequências, nunca foi pacífica a nível da União Europeia, e, também o não foi aquando da discussão do projecto de o novo tratado constitucional europeu, conforme se pode ver em Guilherme d'Oliveira Martins in *O Novo Tratado Constitucional Europeu – Da Convenção à CIG* – Gradiva/Fundação Mário Soares – Lisboa – 2004 – a pags. 86, quando afirma que "...alguns desejaram que a União evoluísse para receitas de natureza fiscal, uma vez que a existência de impostos europeus garantiria maior estabilidade e transparência, desde que, porém, em caso algum pudesse haver aumento da carga fiscal global que pesa sobre os contribuintes..."

¹⁹⁹ Para quem partilhe uma visão para a União Europeia, no sentido de caminhar por um qualquer tipo de federalismo, esta tributação global tem sentido. Veja-se assim Guilherme d'Oliveira Martins in *O Novo Tratado Constitucional Europeu – Da Convenção à CIG* – Gradiva/Fundação Mário Soares – Lisboa – 2004 – a pags. 13 quando afirma que "...Portugal – ou qualquer outro Estado médio ou pequeno – só tem a ganhar com uma Europa política, eficaz e actuante. E tem tudo a perder com a prevalência das lógicas exclusivamente nacionais e proteccionistas, que apenas favorecem as maiores potências. (...) Deste modo,

sobre os resultados consolidados do grupo que integrava as empresas localizadas na União Europeia.

Era premissa "*ab initio*" a criação de um conjunto de regras de determinação da matéria colectável a nível comunitário em vigor em todos os Estados-membros²⁰⁰, que paralelamente acompanhavam as regras vigentes em cada um dos Estados, mas que se aplicavam às empresas que apenas só desenvolvessem a sua actividade em um único Estado-membro.

Quanto à determinação da matéria colectável, à liquidação, administração e cobrança do mesmo, tanto poderia ficar a cargo de órgão próprio da União Europeia, como das administrações fiscais dos Estados-membros e, designadamente a sua receita seria da União no modelo mais puro, ou então poderia ser atribuída toda ou em parte aos Estados-membros onde se desenvolvia a actividade do grupo, através de fórmula acordada de repartição entre os Estados-membros onde se desenrolavam as actividades, ou seja, na sua essência pura, estaríamos perante um federalismo fiscal.

iv. Tributação de Base Comum Consolidada a Nível da União Europeia

A Tributação de Base Comum Consolidada a Nível da União Europeia, também designado por "*Common Consolidated Tax Base*", possibilita que um grupo de empresas que desenvolva actividades em diversos Estados-membros da União Europeia, sejam tributados por um único conjunto de regras fiscais criadas "*ex novo*", em relação às suas actividades desenvolvidas a nível da União Europeia, contudo, estas regras disciplinadoras da matéria colectável, originariam a repartição da mesma para cada Estado-membro aplicar a taxa à parte da matéria colectável do grupo gerado no seu território e repartida segundo fórmula previamente conhecida.

Neste modelo teríamos o surgimento de novas regras de determinação da matéria co-

a União Europeia não pode ser confundida nem com mera organização inter-governamental nem com uma cornucópia de fundos e subsídios. A cooperação de políticas económicas, o federalismo fiscal (sublinhado nosso), a coesão económica, social e territorial, a economia social de mercado e o pleno emprego constituem horizontes essenciais para a compreensão e para a afirmação do «modelo social e político europeu» ..."

²⁰⁰ Neste sentido veja-se Sylvain Plasschaert in *Na EU Tax on Consolidated Profits of Multinational Enterprises – European Taxation (IBFD)* – Janvier 1997 – quando afirma que "...ici, aux taux unique d'imposition est proposé, établi par l'EU dont le produit bénéficierait totalement ou partiellement à l'EU. Ce regimes s'appliquerait à toutes les (grandes) sociétés ayant un niveau élevé d'activités multinationales à l'intérieur de l'EU..." – *apud* Commission Européenne in *La Fiscalité des Entreprises dans le Marche Intérieur – SEC(2001) 1681 final* – a pags 388.

lectável uniforme para as empresas transfronteiriças, que, contudo, não englobariam as actividades que empresas do grupo exercessem em países terceiros. Assim, em relação a empresas europeias que exercessem actividades na União Europeia e fora dela, estas regras só se iriam aplicar às actividades ocorridas dentro da União Europeia, o que implicava que tivessem que cindir a sua actividade e aplicar regras distintas, consoante o local onde as actividades fossem exercidas.

Previsto como modelo de opção, as empresas multinacionais da União Europeia, teriam a liberdade de optar ou não por este regime.

Como se está perante um conjunto de regras novas, não teriam aqui qualquer influência eventuais métodos para a determinação da sede do grupo, em confronto com o modelo de Tributação pelo Estado de Origem, assim como não traz quaisquer dificuldades com a possibilidade de os ordenamentos jurídicos de Estados-membros não permitirem a tributação segundo o método de consolidação.

Uma eventual existência deste tipo unificado de regras comuns, traria para as empresas uma simplificação óbvia, e consequentemente a diminuição considerável dos custos de conformação com diferentes sistemas fiscais.

A criação de novas regras fiscais seria fundamento para simplificação e ultrapassagem de entraves e distorções fiscais actualmente existentes, seriam forma de ultrapassagem em relação aos preços de transferência dos problemas agora colocados face à multiplicidade de ordenamentos jurídicos a que as empresas europeias plurilocalizadas estão sujeitas, assim como os problemas de dupla tributação ou de compensação de custos e perdas fiscais acarretam.

Este sistema melhoraria a neutralidade fiscal no espaço comunitário, mas não a eliminaria, porquanto, a existência de tributação por taxas diferentes consoante o Estado-membro em que parte do grupo exerce a actividade, leva sempre a que haja concorrência fiscal entre Estados e, por sua vez, que as empresas suportem impostos diferentes face a essa disparidade de taxas.

Contudo este processo de harmonização da base tributável só para as actividades desenvolvidas a nível da União Europeia e não de Países terceiros, não resolve o problema das Convenções sobre Dupla Tributação com esses Países, que continuam assim a subsistir,

obrigando ainda as empresas a ter que separar as actividades exercidas dentro da União Europeia e fora.

Outro aspecto problemático, é que este regime obriga à criação de um conjunto novo de regras para a determinação da base tributável e, os Estados-membros têm mostrado grande relutância em tudo que diga respeito à tributação, designadamente na directa, sendo apenas um mero exercício, porquanto, face aos interesses divergentes dos Estados, seria quase impossível chegarem a um consenso sobre esta temática, conforme o tem sido por exemplo na tributação no Estado de origem no tocante ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em resumo, seria uma fórmula menos ambiciosa do que a criação de um Imposto Europeu sobre o Rendimento das Empresas, contudo, terá as mesmas dificuldades de criação e imposição aos Estados-membros.

v. Tributação pelo Estado de Origem

No seguimento da Comunicação da Comissão "*Um Mercado Interno sem obstáculos em Matéria de Fiscalidade das Empresas*"²⁰¹ em que era estudada a possibilidade da introdução da Tributação pelo Estado de Origem²⁰² para as pequenas e médias empresas – PME, foi apresentado de seguida um estudo concreto sobre esta temática intitulado "*Esbozo de una posible aplicación experimental del régimen de imposición según las normas del estado de origem a las pequeñas y medianas empresas*"^{203 204}, onde concretamente se estudava o modo de levar à prática a aplicação da "*Home State Taxation*" às pequenas e médias empresas que exercessem a sua actividade transfronteiriça na União Europeia, como método experimental deste tipo de tributação, com intuito de servir de ponto de partida de análise

²⁰¹ COM (2003) 726 final

²⁰² De acordo com Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra 2004 – a pags.257, este modelo de tributação foi inicialmente idealizado por Malcolm Gammie e desenvolvido por um grupo de individualidades designado pelo "Grupo de Estocolmo", composto por Sven-Olof (Suécia), Robert Baconnier (França), Malcolm Gammie (Reino Unido), Hugh Ault (EUA), Albert Rädler (Alemanha), Ad der Kinderen (Holanda) Jim Hausman (Canadá) e David Tillinghast (EUA).

²⁰³ Comisión Europea – Dirección General XXI – Fiscalidad Y Unión Aduanera – Política Fiscal – Coordinación de asuntos fiscales – Bruselas, 24 de junio de 2004 – TAXUD C.1/DOC (04) 1410 – versão original em inglês.

²⁰⁴ A definição de micro, pequena e média empresa está definida na Recomendação da Comissão com o n.º 2003/361/CE, de 6 de Maio de 2003, válido a partir de 01/01/2005, em que se estabelece que é:

Empresa de média dimensão: Trabalhadores <250/volume de negócio até € 50 milhões ou balanço total até € 43 milhões;

Empresa de pequena dimensão: Trabalhadores <50/volume de negócio até € 10 milhões ou balanço total até € 10 milhões;

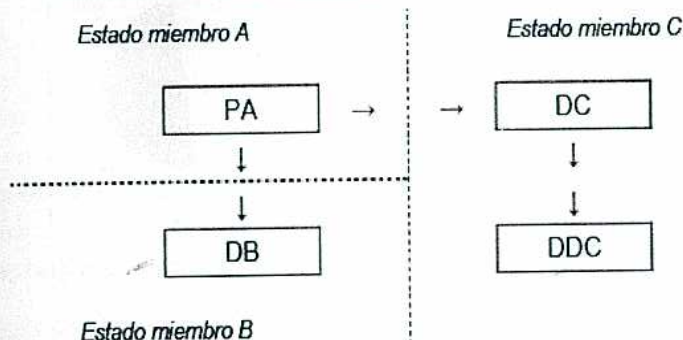
Micro empresa: Trabalhadores <10/volume de negócios até € 2 milhões ou balanço total até € 2 milhões.

da viabilidade de aplicação a outro tipo de grupos de maior dimensão.

Descripción de la situación:

Un grupo de empresas tiene la siguiente estructura:

- Sociedad matriz PA, situada en el Estado miembro A
- Filial DB, situada en el Estado miembro B
- Filial DC, situada en el Estado miembro C
- Subfilial DDC, situada en el Estado miembro C



Definición de los términos:

- Las empresas PA, DB, DC y DDC pueden constituir un "grupo del Estado de origen"
- El Estado miembro A es el "Estado de origen"
- El Estado miembro B es el "Estado de acogida" en lo que respecta a DB
- El Estado miembro C es el "Estado de acogida" en lo que respecta a DC y DDC
- Los Estados miembros A, B y C formalizarán su cooperación en el proyecto piloto mediante los oportunos instrumentos jurídicos, (p.ej., un "Convenio sobre el Estado de origen" o un "Acuerdo sobre el Estado de origen" multilaterales)

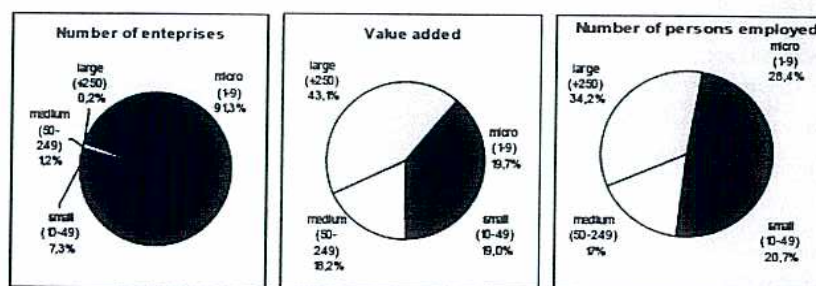
"O quadro supra ilustra um diagrama de funcionamento de um grupo de empresas que têm actividades em mais que um Estado-membro e foi retirado *"Esbozo de una posible aplicación experimental del régimen de imposición según las normas del estado de origen a las pequeñas y medianas empresas"* ²⁰⁵.

É fácil de perceber a motivação da Comissão em iniciar a sua tentativa de "Tributação pelo Estado de Origem" pelas PME's, porquanto, as mesmas são o factor essencial no dinamismo do emprego a nível da União Europeia, sendo este tipo de empresas que se localiza essencialmente nos seus Estados-membros de origem, e por tal, as que mais dificilmente conseguem ultrapassar as barreiras que acarreta a deslocalização transfronteiriça da actividade.

²⁰⁵ Comisión Europea – Dirección General XXI – Fiscalidad Y Unión Aduanera – Política Fiscal – Coordinación de asuntos fiscales – Bruselas, 24 de junio de 2004 – TAXUD C.1/DOC (04) 1410 – versão original em inglês, a pags. 4.

É elucidativo o quadro que se segue, demonstrativo da dinâmica imprimida a nível da União Europeia pelas PMEs ²⁰⁶.

Breakdown of main indicators in the EU-25's business economy by enterprise size class, 2001, % share of total



Source: Structural Business Statistics, Eurostat (estimates based on incomplete country data)

A Tributação pelo Estado de Origem, também designado por “Home State Taxation”, consiste na susceptibilidade de as empresas que desenvolvem as suas actividades a nível de mais que um Estado-membro, verem a determinação da matéria colectável para o conjunto das suas actividades dentro da União Europeia, serem determinadas por um único conjunto de regras fiscais, que correspondem às regras fiscais existentes no Estado-membro onde se localiza a sede do grupo, ou seja, pelas regras fiscais do Estado-membro onde está a sociedade-mãe ²⁰⁷.

Baseia-se assim este sistema de tributação num reconhecimento mútuo entre os Estados-membros dos seus sistemas fiscais, conferindo um estatuto equivalente ao dos seus próprios sistemas fiscais e aplicáveis às restantes empresas que apenas exercem actividade interna.

Este regime fiscal de tributação consolidada dos grupos que exercem a actividade a nível da Comunidade, leva a que os Estados-membros assumam reciprocamente os seus sistemas fiscais societários, os conheçam, interpretem e apliquem.

²⁰⁶ O referido quadro foi extraído do documento de trabalho da Comissão, intitulado “The activities of the European Union for small and medium-sized enterprises (SMEs) – SME Envoy Report – SEC (2005) 170 – Bruxelas 8.2.2005.

²⁰⁷ Refere Ana Paula Dourado in *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia* – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1996 a pags. 114 e 115, que o método de tributação nos termos do qual se verifica “...o lançamento pelo Estado da fonte do rendimento total da empresa, incluindo o rendimento com fonte noutros territórios, e a subsequente distribuição de receitas entre Estados de acordo com uma regra de distribuição (...) é irrealista no plano mundial, mas o mesmo não se pode dizer de uma União Económica e Monetária...”.

Resulta do dito que, sendo um sistema que pretende apenas determinar a base tributável global do grupo societário pelas suas actividades no seio da União e, como os Estados-membros continuam a aplicar as suas próprias taxas à parte da matéria colectável que lhes venha a ser imputada em relação à globalidade, uma das questões fulcrais reside na criação de uma chave de repartição da matéria colectável para todos os Estados-membros onde a actividade do grupo europeu se desenrolou.

Este sistema levanta a questão de os sistemas fiscais existentes em alguns Estados-membros poderem não admitir a tributação consolidada do grupo, ou seja, como estamos pendentes dos sistemas fiscais actualmente em vigor nos 25 Estados-membros, este sistema só seria admissível, para vigorar em pleno a nível da União Europeia, no pressuposto de que todos os Estados-membros estariam de acordo e, desde que todos eles permitissem a tributação a nível consolidado do grupo das suas actividades desenvolvidas por todas as empresas que o compõem.

Do acima dito resulta que o sistema só seria viável entre Estados-membros cujos sistemas fiscais permitissem este tipo de determinação da matéria colectável, pelo que a opção seria de este sistema entrar em vigor para os Estados-membros que aderissem voluntariamente aos sistemas de tributação.

O sistema levanta à partida outras dificuldades, quer para se encontrar critérios de fixação do Estado da sede do grupo, assim como critérios para a delimitação do âmbito do grupo, ou seja, quais as empresas, estabelecimentos estáveis, subsidiárias, filiais se devem integrar no grupo para cálculo da determinação da matéria colectável, relações com entidades fora do grupo ou com países terceiros, fórmula de divisão do lucro tributável entre os vários Estados-membros onde o grupo desenvolve a sua actividade, dificuldades inerentes ao facto de os sistemas contabilísticos serem distintos em cada um dos Estados-membros, problemas inerentes às Convenções de dupla tributação com Estados que não aderissem ao sistema e ou com Países terceiros onde parte do grupo recebesse rendimentos.

Conhecedora desta realidade complexa e numa tentativa de incentivar uma experiência a nível da União Europeia que não acarrete um custo significativo para os cofres dos Estados-membros e que, cumulativamente integre um número limitado de grupos empresas que exercem a sua actividade em mais de um Estado-membro, e ainda no intuito de incentivar a internacionalização das empresas a nível da União Europeia, a Comissão começa por propor que este tipo de tributação se faça com as PME que exerçam a sua actividade em mais de um Estado-membro, e por tal, é este estudo que nos vai nortear para aqui, resumidamente, apresentar a tentativa da Comissão da ultrapassagem de uma tributação directa das empresas

em cada um dos 25 Estados-membros e tentar colocar na prática outra modalidade de determinação da matéria colectável.

A Comissão conhecedora de que existe um numero reduzido de PME que desenvolvem a sua actividade em mais que um Estado-membro, conhecedora que são estas empresas que sustentam a União Europeia em relação ao emprego, conhecedora que são estas estruturas empresariais que são mais sensíveis aos custos com a adaptação aos vários sistemas fiscais quando se lançam na internacionalização, pretende paralelamente ao regime experimental incentivar estas estruturas empresariais à internacionalização europeia, reduzindo também desta forma os custos de adaptação.

Neste sentido propõem que os Estados-membros através de acordos bilaterais ou multilaterais, ou através do mecanismo de cooperação reforçada e desde que os respectivos sistemas de tributação fiscal o permita, que a matéria colectável seja determinada a nível do grupo da PME pela lei fiscal da sociedade-mãe, competindo aos Estados-membros onde a actividade é desenvolvida dividirem entre si a matéria colectável através de fórmula previamente estabelecida e de aplicarem à parte desta que lhes corresponda as taxas em vigor nos seus ordenamentos jurídicos, para desta forma arrecadarem o seu imposto, englobando aqui cada Estado-membro as taxas totais, quer esta sejam para o Estado central, regionais, adicionais ou de qualquer espécie.

A Comissão ciente da dificuldade que o conhecimento da sede poderia ter, optou por aconselhar que regras de determinação do "Estado de origem" devem estar previamente bem definidas, indicando que, por exemplo, se deve entender como o local onde a sociedade mãe tem a sua sede central, ou seja onde está radicada a sua direcção efectiva, que à partida seria já esse o Estado-membro, que nos últimos dois anos antes da empresa aderir ao regime de tributação, era o que preenchia o conceito, isto na tentativa de obstar que os grupos tentassem previamente manipular a localização da sua sede face a um Estado em que eventualmente a determinação da matéria colectável lhes fosse mais favorável (*rule shopping*)²⁰⁸ para, desta forma, verem os seus custos fiscais diminuídos.

²⁰⁸ Sabendo que há dois elementos fulcrais na determinação do imposto final a pagar, que é a forma de determinação da matéria colectável, que pode conter normas que propiciem uma maior ou menor matéria colectável, e as taxas que se aplicam sobre a matéria colectável, que podem ser mais altas ou mais baixas, assim o produto final, ou seja o imposto a pagar, poderá ser mais ou menos elevado. Efectivamente, há Estados que tendo optado por taxas de tributação mais baixas, contudo, obtêm um imposto elevado, uma vez que as regras de determinação da matéria colectável geram um valor grande, quando comparados com outros países que, apesar de terem taxas de tributação mais elevadas, têm contudo normas de determinação da matéria colectável que levam a que esta seja de menor valor, e, por tal, pode gerar-se desta forma um menor imposto final a pagar.

Por sua vez o estudo da Comissão propõe que o conceito de empresas que integram o grupo também seja previamente definido, sugerindo como requisito de participação mínima de 51%, 75%, de 100%, e que nunca um empresa poderia integrar dois grupos distintos, sugerindo que se aplique apenas a sociedades de capitais, além de que o projecto deveria ter uma duração mínima de 5 anos, com intuito de haver um prazo razoável para a sua avaliação do seu impacto a nível comunitário.

Como chave de repartição da matéria colectável entre os Estados-membros em que se localiza o grupo, sugere também a Comissão a utilização da massa salarial paga em cada Estado, ou a utilização do número de empregados aí existentes, ou em alternativa, uma fórmula composta por três factores com igual representatividade, ou seja, um terço da massa salarial, um terço das vendas e um terço dos activos da PME ^{209 210 211}.

A Comissão entendeu também aqui incluir no sistema de Tributação pelo Estado de Origem apenas as relações empresariais do grupo ocorridas dentro da União, pelo que ficavam de fora os eventuais rendimentos obtidos de países terceiros, os quais eram determinados e tributados fora deste sistema, ou seja, eram calculados pelas regras gerais do Estado-membro em que a empresa do grupo actuava, com o consequente problema das convenções sobre dupla tributação existentes entre esse Estado-membro e os países terceiros.

Nestas situações em que o grupo obtinha proveitos provenientes das suas relações empresariais dentro da União Europeia e paralelamente obtinha também rendimentos com empresas estabelecidas em Países terceiros, havia lugar à determinação de duas bases tributáveis distintas, isto é, apresentava a sociedade-mãe uma declaração no Estado-membro onde está situada, pelas suas actividades globais a nível da União Europeia, sendo esta matéria colectável determinada de acordo com as regras de "Home State Taxation" e, cada uma das empresas que compõem o grupo a declaração nos Estados-membros onde se localizavam contendo os factos tributários ocorridos com empresas localizadas em Países terceiros, sendo

²⁰⁹ Neste sentido veja-se Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra 2004 – a pags.262, ao indicar que as fórmulas de imputação do lucro tributável se baseiam, em regra, numa combinação dos seguintes factores: custos, activos, salários e vendas.

²¹⁰ No sua Comunicação da Comissão *Um Mercado sem obstáculos em Matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar* – COM (2003) 726 Final – a pags 25 são indicadas algumas hipóteses de fórmulas, baseadas em níveis macroeconómicos a nível dos Estados-membros, a nível micro económicos, ou, seja a nível das empresas, podendo ter-se em conta uma repartição com base no valor acrescentado ou, uma repartição proporcional com base em elementos a extrair das empresas.

²¹¹ A OCDE refere que geralmente as fórmulas de repartição utilizadas integram uma combinação de quatro factores, a saber, custos, activos, massa salarial e vendas, conforme parágrafo 3.59 in "*OCDE – Principios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*" – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Ministério das Finanças – Lisboa 2002

a tributação destes factos efectuada nestes Estados de acordo com os seus sistemas fiscais, ou seja havia aqui duas formas distintas de tributação para os rendimentos do grupo.

Na parte que nos interessa – problemática dos preços de transferência e consequências das suas correcções – a tributação a nível consolidado pelo grupo resolveria esta temática na medida em que sendo o calculo feito em função do grupo, é indiferente a valoração interna que se atribuem às transacções, ou seja aqui ficavam solucionados os problemas fiscais inerentes à valoração dos preços de transferência, à sua eventual correcção com as consequências inerentes de dupla tributação ou eventual não tributação, as questões inerentes à eventual correcção dos prejuízos fiscais.

Outro aspecto a salientar na determinação da matéria colectável segundo as normas fiscais de um único Estado-membro, são os ganhos de conformação com os sistemas fiscais que estes grupos obtêm, assim como a simplicidade criada no cumprimento das obrigações fiscais.

Contudo, este tipo de tributação que existiria em simultâneo com os sistemas actuais, irá criar eventuais discriminações, porquanto pode acontecer que duas empresas situadas no mesmo Estado-membro, em que uma vê a sua matéria colectável determinada pela aplicação da “*Home Station Taxation*” e outra vê a sua matéria colectável determinada com base no sistema fiscal nacional em vigor nesse Estado-membro, no fim paguem imposto sobre as sociedades de montantes diferentes, apesar de ambas estarem sujeitas às mesmas taxas, porquanto, a aplicação de normas diferentes para cálculo da matéria colectável certamente gerará valores da base de tributação diferentes, logo, encontram-se assim “teoricamente” discriminadas.

Há contudo um aspecto que deve também ser salientado quando se analisa um eventual tipo de tributação supra estatal e que está ligado com a contabilidade que as empresas têm que ter.

Os sistemas fiscais vão buscar os elementos à contabilidade das empresas e, como os Estados-membros criam os seus próprios sistemas fiscais e paralelamente criam também as suas próprias regras contabilísticas, seria forçoso, se se quisesse implantar um sistema fiscal supra Estados, que se criasse também um sistema contabilístico supra Estados, porquanto, não se deveriam aplicar regras fiscais únicas sobre factos valorados e evidenciados contabilisticamente de forma distinta de Estado para Estado-membro.

A Comissão na sua Comunicação de 24.11.2003²¹² sugere como ponto de partida para este estudo de aproximação das normas contabilísticas, as consequências que irão ter a

²¹² Comunicação da Comissão *Um Mercado sem obstáculos em Matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar* – COM (2003) 726 Final – a pags 18 e seguintes.

introdução em vigor das NIIF – normas internacionais de informação financeira, aplicáveis a partir de 2005 a cerca de 7000 empresas.

O estudo da Comissão baseou-se numa consulta efectuada a 45 contribuintes dos mais variados sectores que iriam aplicar aquelas normas de informação. Deste relatório final sobressaem vários aspectos focados por aqueles contribuintes, entre os quais destacamos o facto de ter sido indicado por um bom número de inquiridos que consideravam a situação financeira fundamentada nas IAS como o único ponto de partida comum, lógico e neutro para a implementação na União Europeia de uma matéria colectável única ²¹³.

Com base nesse estudo a Comissão depois de analisar as várias perspectivas abordadas pelos contribuintes inquiridos termina com a seguinte conclusão, que reproduzimos na íntegra: ²¹⁴

• *A dependência contabilística é um elemento essencial do conceito de matéria colectável comum, independentemente de resultar ou não das NIIF, pelo que deveria ser objecto de uma análise mais aprofundada.*

• *Embora o fundamento para o estabelecimento de uma matéria colectável comum continue por definir, as contas elaboradas em conformidade com as NIIF fornecem um ponto de partida útil e neutro para a discussão dos aspectos fiscais. Como ponto de partida comum a nível da UE, os trabalhos técnicos aprofundados poderão, pois, utilmente basear-se nas NIIF.*

• *Ainda que se verifique que deveria ser privilegiada uma outra abordagem para o estabelecimento de uma matéria colectável comum, os trabalhos realizados neste âmbito NIIF não deixarão de ser pertinentes.*

Podemos então em jeito de conclusão final sobre esta temática dizer que uma forma de tributação global das empresas que exercem a sua actividade transfronteiriça a nível da União Europeia, seriam uma vantagem no tocante à eliminação dos efeitos fiscais nefastos provocados pela temática dos preços de transferência ²¹⁵, contudo, esta introdução da ma-

²¹³ O relatório da consulta pode ver-se na página da Internet da União Europeia sob a Web "fiscalité des entreprises" sob o título de *Rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique organisée par la DG «Fiscalité et union douanière» et concernant l'application des normes comptables internationales (IAS) en 2005 et ses conséquences en ce qui concerne l'instauration d'une base d'imposition consolidée pour les activités trans-européennes des sociétés commerciales*, em que a pág. 3 é afirmado que "...Plusieurs considèrent les états financiers fondés sur les IAS comme le seul point de départ commun logique et neutre d'une base d'imposition commune..."

²¹⁴ Ver Comunicação da Comissão *Um Mercado sem obstáculos em Matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar* – COM (2003) 726 Final – a pág. 24 – sob a epígrafe "Conclusões relativamente a esta secção:"

²¹⁵ Neste sentido veja-se Paula Rosado Pereira in *A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária* – Almedina – Coimbra 2004 – a pág. 251,

téria colectável unificada a nível da União Europeia deveria ser acompanhada também da consequente unificação contabilística ²¹⁶, porquanto, é daqui que se extraem os elementos necessários ao conhecimento das realidades fiscais.

quando afirma que "...O princípio da tributação unitária ou global apresenta, em suma, a considerável vantagem de permitir resolver as questões de preços de transferência, ultrapassando simultaneamente as dificuldades que se levantam no tocante à aplicação do princípio do preço de plena concorrência [que é o] elemento basilar no contexto da tributação das empresas como entidades separadas..."

²¹⁶ Sobre a necessidade de unificação a nível internacional de critérios contabilísticos, reconhece a OCDE, in "OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais" – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Ministério das Finanças – Lisboa 2002 – no parágrafo 3.70 que se "...suscitam igualmente dificuldades relacionadas com a determinação das vendas realizadas por cada membro [e] essas dificuldades são acrescidas pela existência, nos territórios que relevam da competência das diversas autoridades fiscais, de normas contabilísticas (...) diferentes [pelo que] há que harmonizar as normas contabilísticas entre todos os países, se se quiser calcular correctamente os lucros do grupo multinacional no seu conjunto..."

VI – OS AUXÍLIOS DE ESTADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DE INTERLIGAÇÃO COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas prevê, no ponto "J"²¹⁷, sob a epígrafe de Auxílios Estatais, que há medidas fiscais abrangidas pelo mesmo Código que são susceptíveis de ficarem integradas na alçada dos artigos n.ºs 87.º a 89.º do TCE sobre Auxílios de Estado, e assim, foi estabelecido que a Comissão elaboraria directrizes para aplicação das regras dos Auxílios de Estado em matéria fiscal directa das empresas às medidas existentes nos Estados-membros nesta área. Desta forma, o próprio Código de Conduta que sendo considerado uma "soft law" tenta criar através da Comissão uma "hard law" em relação às medidas de carácter fiscal que fossem consideradas, ou viessem a ser consideradas, de natureza prejudicial, ou seja o Código de Conduta, através deste ponto "J", estabelece assim uma clara articulação entre a concorrência fiscal nefasta ou prejudicial e o regime dos auxílios públicos dos Estados-membros²¹⁸.

Desta assunção por parte da Comissão, de analisar as medidas de carácter fiscal abrangidas pelo Código de Conduta, e à sua própria luz, deriva que os auxílios de Estado passam, agora, a ter também, mas não só, como objectivo explícito a concorrência fiscal prejudicial, que, face à análise que eventualmente viesse a ser feita à luz daquele Código das medidas eventualmente existentes, elas pudessem cair também sob a alçada dos auxílios de Estado proibidos, e desta forma, o regime dos auxílios de Estado passam a ser utilizados como

²¹⁷ Pela importância do texto em questão, transcrevemos o teor da alínea "J", sob a epígrafe de "Auxílios de Estado", do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas: "O Conselho constata que partes das medidas fiscais abrangidas pelo Código é susceptível de cair dentro do âmbito de aplicação das disposições contidas nos artigos 92.º a 94.º [actuais 87.º a 89.º] do Tratado CE relativas aos auxílios estatais. Sem prejuízo da legislação comunitária e dos objectivos do Tratado, o Conselho regista que a Comissão se compromete a publicar, até meados de 1998, as directrizes para a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade directa das empresas, depois de submeter o correspondente projecto à apreciação dos peritos dos Estados-membros no âmbito de uma reunião multilateral, e a zelar escrupulosamente pela rigorosa aplicação das regras relativas aos auxílios em questão, tendo nomeadamente em conta os efeitos negativos desses auxílios que venham a ser detectados na sequência da aplicação do presente código. O conselho regista igualmente a intenção da Comissão de analisar ou reanalisar caso a caso os regimes em vigor e os novos projectos dos Estados-membros, garantindo coerência e igualdade de tratamento na aplicação das normas e dos objectivos do Tratado".

²¹⁸ Neste sentido veja-se António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 484 e 485.

uma sanção às medidas que possam integrar-se como prejudiciais no âmbito deste Código, ganhando assim o mesmo uma nova força jurídica que se poderia considerar à partida como que arredada da intenção inicial deste compromisso político, deixando assim, por via indirecta, de ser uma “soft law”, passando a ser uma “hard law”, porquanto, através do regime dos auxílios de Estado se consegue indirectamente o desmantelamento das medidas que sejam consideradas fiscalmente prejudiciais ²¹⁹, isto é, passa claramente a haver uma primazia das Regras dos Auxílios de Estado sobre o Código de Conduta.

É, por esta via, o Regime dos Auxílios de Estado aplicável às vantagens de natureza fiscal que sejam consideradas prejudiciais e, como tal, incompatíveis com o mesmo. Assim, onde estão em causa recursos financeiros públicos dos Estados-membros e auferidos por empresas, independentemente da forma que tributariamente esses Auxílios de Estados assumam (nomeadamente, por redução à matéria colectável, redução ao imposto final a suportar, deferimento no tempo do pagamento do imposto, de práticas administrativas favoravelmente diferenciadas), que sejam imputáveis directa ou indirectamente ao Estado central, regional ou local, e que tendo natureza selectiva, tenham também a condicionante cumulativa de afectar ou susceptibilidade de afectar o comércio intracomunitário, vindo por tais circunstâncias a falsear, ou ameaçar falsear, a livre concorrência entre os Estados-membros, passam, em função destas premissas, a ser assim analisadas à luz deste regime.

Resulta do exposto, que os trabalhos de avaliação das medidas potencialmente prejudiciais analisadas pelo “Grupo do Código de Conduta”, passam a ser transformados por esta via, do regime dos Auxílios de Estado, em trabalhos preparatórios para uma análise posterior pela Comissão deste regime. É, por esta via, o Código de Conduta instrumentalizado, pela Comissão, através da análise que o “Grupo Primarolo” faça às medidas fiscais existentes nos Estados-membros, para verificar e sancionar esses Estados-membros por terem nos seus ordenamentos jurídicos medidas fiscais que a mesma considera integradas no regime dos Auxílios de Estado, logo, o “Grupo Primarolo” é um “instrumento” de recolha de medidas fiscais prejudiciais para a Comissão analisar à luz deste regime Auxílios de Estado ²²⁰.

No seguimento da orientação dada no ponto “J” do Código de Conduta, pelo Conselho à Comissão, esta procedeu à elaboração das regras relativas aos auxílios estatais relativamente

²¹⁹ Veja-se sobre este aspecto António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 487 e 488.

²²⁰ Veja-se sobre este aspecto António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 492, quando afirma que “...os trabalhos de avaliação do Código arriscam-se a transformarem-se em trabalhos preparatórios para a aplicação por parte da Comissão da disciplina, numa óptica cada vez mais restritiva, dos auxílios de Estado...”.

às medidas que respeitem à fiscalidade directa das empresas²²¹, indo, assim, ao encontro das intenções daquele Código de Conduta de transformar as medidas fiscais prejudiciais ou potencialmente prejudiciais em situações susceptíveis de enquadramento nos Auxílios de Estado²²².

Efectivamente, na argumentação da própria Comissão na sua nota introdutória àquela Comunicação afirma que *"... os auxílios de carácter fiscal insere-se no objectivo (...) de reduzir as distorções da concorrência no mercado único[em que] o princípio da incompatibilidade com o mercado comum [se] aplica aos auxílios independentemente da forma que assumam e nomeadamente a certas medidas fiscais [pelo que se] irão exigir um controlo ainda mais rigoroso dos auxílios estatais sob todas as suas formas [e] neste contexto exige-se igualmente, no interesse comum, que sejam considerados os efeitos importantes de certos auxílios fiscais sobre as receitas dos outros Estados-membros [e] a Comissão tenciona, como se refere no código de conduta, analisar ou reanalisar caso a caso, com base na presente comunicação, os regimes fiscais em vigor nos Estados-membros ..."*.

No dizer da Comissão, há disparidades entre as disposições fiscais vigentes nos Estados-membros que são susceptíveis de falsear a concorrência, provocar distorções nas trocas comerciais entre os Estados-membros assim como afectar as liberdades, designadamente a liberdade de estabelecimento, pelo que estas medidas devem ser analisadas tendo em conta os seus efeitos, pelo que qualquer medida fiscal de carácter selectivo, que sejam concedidas com perda de receitas fiscais, que mais não são do que vantagens concedidas através da diminuição de recursos estatais, que configurem aos seus beneficiários uma vantagem pela diminuição de encargos fiscais, concedidos quer através da diminuição da matéria colectável, de taxas ou de qualquer outra forma benéfica em relação ao tributo final a entregar ao Estado²²³, isto é, a selectividade de medidas fiscais, deverá levar a

²²¹ Veja-se a "Comunicação da Comissão sobre a aplicabilidade das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade directa das empresas" – publicado no Jornal Oficial n.º C 384 de 10/12/1998 p. 0003 – 0009.

²²² Na sua Comunicação a Comissão faz apelo ao n.º 1 do artigo 87.º do TCE, que tem o seguinte teor: "Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções" – (o sublinhado é nosso) – afirmando claramente que a expressão, "...independentemente da forma que assumam...", permite integrar aqui, entre outros, eventuais diminuições das cargas fiscais dadas de forma selectiva ou parcial que beneficiem certas empresas em detrimento de outras, logo, falseadoras, ou susceptíveis de os ser, da sua concorrência a nível da União Europeia.

²²³ Ao dissertar sobre esta Comunicação da Comissão Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid – 2000 – a pags. 193 afirma que "... en ella se indica que determinadas medidas tributarias (la reducción de la base imponible por vía de deducciones

Comissão a analisá-las pela óptica dos Auxílios de Estado^{224 225}.

Há um aspecto que merece ser realçado na análise destas regras criadas pela Comissão, que são os inúmeros Acórdãos do TJCE que são citados para justificar as suas afirmações, ou seja, este órgão da União aproveita as decisões judiciais que merecem sempre uma especial aceitação a nível de opinião, quer pública, quer dos Estados-membros, para fazer reforçar assim a sua própria tomada de decisão.

O Relatório do Grupo “*Código de Conduta*” aprovado pelo Conselho da União Europeia de 23 de Novembro de 1999, traz à liça 66 (sessenta e seis) medidas que avaliou positivamente como potencialmente prejudiciais e assim susceptíveis de afectar significativamente a localização das actividades empresariais na União Europeia, logo com grande possibilidade de afectar a liberdade de estabelecimento e por inerência a liberdade de movimentação de capitais.

Após, a publicação pela Comissão daquelas regras relativas aos Auxílios de Estado, da publicação do Regulamento (CE) n.º 659/1999, do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º (actual art.º 89.º) do Tratado e a aprovação do Relatório do Código de Conduta pelo Grupo “Primarolo”, a Comissão iniciou um processo de análise de medidas fiscais vigentes em alguns Estados-membros designadamente, na Alemanha (sobre os centros de controlo e coordenação)²²⁶, Espanha (sobre centros de coordenação de Biscaia)²²⁷, França (sobre centros de operações e dos centros logísticos)²²⁸, Luxemburgo (sobre centros de coordenação)²²⁹ e Bélgica (sobre o regime fiscal de ruling aplicável às sociedades de vendas americanas «US Foreign Sales Corporations»²³⁰ e sobre

excepcionales, amortizaciones extraordinarias o aceleradas, reservas etc.; la reducción de la cuota por medio de exenciones, crédito fiscales etc.; el aplazamiento, la anulación o incluso reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal) pueden ser ayudas de estado en el sentido del artículo 87 TCE...”, com a qual concordamos.

²²⁴ Na doutrina há quem partilhe a opinião de que o princípio da plena concorrência, praticado pelos Estados-membros, se não obedecer às orientações da OCDE sobre esta temática, será susceptível de integrar o conceito de Ajudas de Estado – Ver, nomeadamente, De Hosson in *Codification of the Arm's Length Principle in the Netherlands Corporate Income Tax Act – Intertax – Volume 30 – n.º 5 – 2002 – a pags 191.*

²²⁵ Sobre as premissas que as normas tributárias devem ter, para serem consideradas com probabilidades de integrarem o conceito de ajudas de Estado, veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid – 2000 – a pags. 194 e 195.

²²⁶ Decisão da Comissão, de 5 de Setembro de 2002, publicada no Jornal Oficial n.º L 177, de 16/07/2003, p. 0017 – 0021.

²²⁷ Decisão da Comissão, de 22 de Agosto de 2002, publicada no Jornal Oficial n.º L 031, de 06/02/2003, p. 0026 – 0031.

²²⁸ Decisão da Comissão, de 13 de Maio de 2003, publicada no Jornal Oficial n.º L 023, de 28/01/2004, p. 0001 – 0013.

²²⁹ Decisão da Comissão, de 16 de Outubro de 2002, publicada no Jornal Oficial n.º L 170, de 09/07/2003, p. 0020 – 0028.

²³⁰ Decisão da Comissão, de 24 de Agosto de 2003, publicada no Jornal Oficial n.º L 023, de 28/01/2004, p. 0014 – 0026.

os centros de coordenação estabelecidos neste país)^{231 232 233}.

Se atentarmos no Relatório do Código de Conduta elaborado pelo Grupo "Primarolo", descortinamos que os regimes em questão se inserem em medidas que aquele grupo considerou como prejudiciais, designadamente sob a epígrafe iii) Serviços intragrupo, sob os n.º 41 a 44 e sob a epígrafe iv) Sociedades holding, sob os n.º 45 a 51²³⁴.

Há nas medidas fiscais consideradas prejudiciais pela Comissão nos seus procedimentos um ponto comum, que se traduz na aplicabilidade do método de "Cost-plus", baseado em rácios fixos ou "safe harbors", acordado entre empresas multinacionais com as administrações fiscais dos Estados-membros, que se poderiam considerar numa primeira análise como uma forma de Acordo Prévio de Fixação de Preços de Transferência – APP, contudo, a Comissão considerou que os regimes fiscais em questão eram prejudiciais e configuravam um desvio das regras internacionais emanadas pela OCDE sobre esta temática de preços de transferência^{235 236}.

A Comissão, apoiada pelo Código de Conduta e pelo relatório do Grupo "Primarolo", considera que se está perante uma vantagem fiscal considerada como Auxílio de Estado, constante do n.º 1 do art.º 87.º do TCE, quando as regras fiscais existentes nos Estados-membros não estão de acordo com os princípios e directrizes sobre preços de transferência emanadas da OCDE, ou seja, qualquer normativo existente nos Estados-membro que não se encontre de acordo com as directrizes da OCDE está potencialmente em conflito com o

²³¹ Decisão da Comissão, de 17 de Fevereiro de 2003, publicada no Jornal Oficial n.º L 282, de 30/10/2003, p. 0025 – 0045.

²³² Sobre o número de procedimentos de análise iniciados pela Comissão em 2001, sob a alçada dos Auxílios de Estado, de regimes que potencialmente pudessem ser qualificados de prejudiciais, após a sua qualificação como tal no Relatório do Grupo "Primarolo", veja-se António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 492, sob a nota de rodapé n.º 375.

²³³ Sobre esta temática veja-se José Manuel Calderón Carrero in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – a pags. 42.

²³⁴ A título exemplificativo, vejam-se as medidas inventariadas de A001 a A010, sob o título de, *centros de coordenação, centros de distribuição, centros de serviços, métodos de custos majorados, ruling sobre o método do preço de revenda (com redução) (resale minus)*, ou em E001 e E003 sobre *ruling aplicável às sociedades norte-americanas de vendas no mercado internacional (FSC)* ou sobre *ruling aplicável às sociedades norte-americanas de vendas no mercado internacional (US FSC)*.

²³⁵ Como já foi por nós referido, esta posição do Grupo "Primarolo", da posição do Conselho que aprovou o Relatório deste Grupo e por fim a posição da Comissão que, ao analisar as medidas consideradas potencialmente prejudiciais à luz dos princípios e das directrizes da OCDE sobre preços de transferência, mais não fazem do que transformar em "direito comunitário derivado" aquelas normas internacionais de direito fiscal.

²³⁶ Sobre a temática da "comunitarização" das orientações da OCDE sobre preços de transferência, veja-se a nota de rodapé n.º 51 de Calderón Carrero J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – a pags. 42.

regime de ajudas de Estado, porquanto, desde que as normas nacionais se desviem daquelas orientações e não permitam determinar os preços de transferência segundo o princípio da plena concorrência, a Comissão provavelmente as analisará considerando que são susceptíveis de conferir um vantagem fiscal às empresas em questão, originando por este facto um falsear da concorrência na União Europeia, ou seja, são susceptíveis de provocar distorções às liberdades Europeias^{237 238}.

Levadas ao extremo as decisões ali tomadas pela Comissão, seríamos tentados a concluir que qualquer pequeno desvio existente nas regras fiscais nos Estados-membros, que seja susceptível de reflectir uma pequena vantagem fiscal às empresas, é passível de se deduzir que as mesmas não permitem a integração dos preços praticados intragrupo pelo princípio da plena concorrência, logo, poderão cair desta forma numa injunção da Comissão feita aos Estados visados, como promotores de Auxílios de Estado indevidos e por conseguinte não autorizados²³⁹.

Daqui resultam importantes consequências, designadamente, a obrigação de eliminar a legislação fiscal que permite tal "*Auxílio de Estado*" sob a forma de não alinhamento com os princípios e directrizes orientadores em matéria de preços de transferência da OCDE, a reposição da situação anterior, ou seja de recuperação do auxílio indevidamente concedido, a sujeição a juros, o alargamento do prazo de caducidade do direito de exigir a restituição do auxílio para 10 (dez) anos²⁴⁰, e, o que apelidamos ainda de mais importante, o facto de, por esta via do regime dos Auxílios de Estado, se imporem regras fiscais unificadoras

²³⁷ Realçamos aqui a afirmação feita por José Manuel Calderón Carrero in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – quando, a pags 45, se refere a Vanistendael in *Janus with two faces, or many faces of taxation* – Liber Aicorum Sven-Olof Lodin – Kluwer – The Hague – 2001 – a pags. 300 e segs. para afirmar que há autores que ao descreverem "... sobre los efectos que se derivan del Derecho Comunitario en este ámbito (...) han puesto de manifiesto cómo la combinación del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial con las disposiciones del TCE sobre Ayudas de Estado ha terminado objetivando y ampliando el alcance de la prohibición de competencia fiscal a nivel comunitario..."

²³⁸ Concordamos integralmente com António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 487, quando afirma que, "... dadas as dificuldades de serem estabelecidas linhas divisórias nítidas relativas à aplicabilidade dos dois institutos, o regime dos auxílios pode ser brandida como uma ameaça de sanção e o Código ganha agora uma vocação jurídica que parecia arredada das intenções iniciais dos Estados-membros ...".

²³⁹ Concordamos com José Manuel Calderón Carrero in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005 – quando afirma a pags 45 que "... debe destacarse que actualmente parece aceptarse que el alineamiento de las normas nacionales sobre determinación Y valoración de la base imponible en el impuesto sobre sociedades con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia excluye tal efecto distorsionador y, con ello, la incompatibilidad de tal normativa con el Derecho comunitario; no obstante, tal compatibilidad con el ordenamiento comunitario se obtiene por los Estados cediendo importantes parcelas de «soberanía fiscal» (poder tributario) a la hora de configurar su sistema tributario..." (sublinhado nosso).

²⁴⁰ Sobre as consequências da declaração de ilegalidade dos Auxílios de Estado veja-se Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid – 2000 – a pags. 197.

dentro da União Europeia através deste instituto e pela mão da Comissão, quando, sabemos que, os Estado-membros, ciosos da sua autonomia fiscal, só admitem a aprovação por unanimidade, isto é, tendo um autêntico direito de veto neta temática, abriram mão dele a favor da Comissão através da análise pelo regime dos Auxílios de Estado que esta pode fazer às normas em vigor na União Europeia e que não sejam conformes, em sua opinião, com o que vem da OCDE ²⁴¹.

No máximo dos rigores, até não seriam admissíveis a celebração de Acordos Prévios de Preços de Transferência, porquanto, também aqui, o Estado, ou Estados, e as empresas envolvidas, pré definem a forma de determinação dos Preços de Transferência, que, apesar de trazerem consigo a certeza e segurança jurídica, não é certo que no máximo dos rigores, os preços resultantes destes APPs sejam exactamente iguais aos que se obteriam por comparação face à aplicação rigorosa do Princípio da Plena Concorrência, logo, serão assim quaisquer APP celebrados pelos Estados-membros passíveis de falsear ou ameaçar falsear a concorrência e favorecedores das empresas em relação às suas concorrentes, logo, também susceptíveis de virem a ser analisados à lupa dos Auxílios de Estado ²⁴².

²⁴¹ Concordamos com Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M. in *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria* – Edersa – Madrid – 2000 – quando afirma a pags. 196 que " ... los problemas que hemos apuntado pueden llevar a una expansión de las competencias de la Comisión en relación con las normas tributarias que restrinja de forma indebida las competencias de los Estados miembros (...) con el efecto de que el artículo 87.1 TCE se convierta en el instrumento lucha contra la competencia fiscal perniciosa, es decir, de ejecución del Código de Conducta, algo que, probablemente, nunca pensaron los Estados miembros cuando aprobaron esta norma «soft-law» ... "

²⁴² Partilhámos da análise feita por António Carlos dos Santos in *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003 – a pags. 510, sob o n.º 76, quando afirma que "...tendo por pano de fundo a luta contra a concorrência fiscal prejudicial, as medidas ligadas à tributação directa passam assim a ser objecto de uma dupla avaliação, em sede do Código e em sede de auxílios de Estado. Com isso, estas medidas passam a ser submetidas a um controlo mais exigente do que aquele de que são objecto muitas das restantes formas de auxílio, ficando ferido o princípio de igualdade de tratamento que deveria nortear o controlo das várias formas de auxílio...".

VII – INTER-RELAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA COM ACÓRDÃOS DO TJCE

O TJCE ao longo da sua existência tem tido um papel fundamental na delimitação do direito fiscal dos Estados-membros porquanto, na análise e decisão que faz dos casos que lhe são submetidos para apreciação da configuração do direito nacional de cada Estado-membro com o Direito Comunitário, tem tido um papel fulcral na interpretação desse direito de acordo com direito comunitário, quer este seja originário, quer seja derivado.

É mister concluir que o papel principal do TJCE na confrontação do direito fiscal existente no ordenamento jurídico dos Estados-membros com o direito comunitário, está fundamentalmente ligado às entorses que esse direito fiscal coloca ao exercício das amplas liberdades criadas pelo TCE, liberdades estas que são a essência da criação e existência de um Mercado Comum Europeu.

Há assim um permanente conflito entre, por um lado, a liberdade que os Estados-membros mantêm na criação e conformação dos seus sistemas fiscais, e, pelos mesmos considerado como um direito essencial e soberano do qual não pretendem abdicar e do qual não abrem mão do seu direito de veto e, por outro lado, na assunção que os mesmos Estados-membros tiveram ao assumirem a plena liberdade de movimentação dos factores de produção, criando e vertendo no TCE liberdades essenciais de movimentação desses factores designadamente, através da liberdade de estabelecimento, quer de pessoas físicas, quer de pessoas jurídicas.

A assunção dessa ampla liberdade de movimentação dos factores de produção leva a que os Estados-membros não possam exercer qualquer discriminação²⁴³ aos nacionais dos Estados-membros que queiram fazer uso do exercício das mesmas, quer seja dos seus nacionais para se estabelecerem fora do seu território, quer seja para os nacionais dos outros Estados-membros que neles se queiram estabelecer.

²⁴³ As medidas discriminatórias utilizadas pelos Estados-membros só podem ser compatíveis com o direito comunitário quando sejam abrangidas por uma derrogação expressa constante do TCE. Neste sentido veja-se a observação feita pelo Advogado-geral Tesouro, nas suas conclusões apresentadas no Processo C-264/96 – caso *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* – sob o n.º 20, quando afirma, apoiado em jurisprudência do TJCE, que “... uma medida discriminatória apenas pode ser declarada compatível com o direito comunitário quando seja abrangida por derrogações expressamente previstas pelo Tratado...”.

Tem assim o TJCE um papel fulcral na conformação, pela negativa, do direito fiscal dos Estados-membros com o princípio da não discriminação no exercício das liberdades existentes no Direito Comunitário, papel este que é apenas exercido quando os casos lhe são submetidos, quer pelos particulares – pessoas singulares ou colectivas – quer pela Comissão contudo, o papel tem sido exercido essencialmente pelos particulares, provocado pelos pedidos de reenvio prejudicial que os Tribunais Nacionais de cada Estado-membro fazem ao TJCE para dissipação de dúvidas sobre a interpretação da legislação fiscal com o direito comunitário, para apreciação e decisão nos processos judiciais nacionais em curso nos vários tribunais nacionais e promovidos por esses particulares.

A primeira grande nota que se coloca logo à partida, é que esta conformação do direito fiscal de cada Estado-membro com o direito comunitário se faz pela negativa, ou seja, não é uma conformação do direito fiscal que esteja ligado à sua consonância com o direito comunitário por falta de legislação mas, é uma conformação que é feita negativamente ao pôr em causa as normas e princípios do direito fiscal nacional por serem contrárias ao pleno exercício das liberdades criadas pelo TCE.

A segunda grande nota que é mister lembrar aqui, é que as decisões do TJCE valem para o caso concreto e assim, tendo apenas e só eficácia "*inter partes*", pelo que o Estado-membro em questão apenas fica obrigado a dar cumprimento ao acórdão do TJCE, não lhe sendo sentenciado que tem que conformar a sua legislação fiscal em geral com a decisão tomada, mas, sabendo os Estados-membros que daí em diante todos os outros Sujeitos Passivos que estejam nas mesmas situações iriam atacar judicialmente as decisões fiscais então, por este facto, são levados a modificar a sua legislação fiscal com intuito de evitar conflitos judiciais.

A terceira grande nota que também é preciso recordar, é que esta temática de apreciação da conformação da legislação fiscal existente nos Estados-membros apenas está ligada às movimentações transfronteiriças originadas pelo exercício das liberdades constantes do TCE porquanto, as questões puramente internas escapam à apreciação do TJCE dado não configurarem qualquer relação com o direito comunitário isto é, aqui apenas e só estão em causa as movimentações dos factores de produção para além das fronteiras dos Estados-membros.

Chegados aqui, vamos apenas e só apreciar algumas decisões que o TJCE tem tomado e que se podem relacionar com a problemática dos preços de transferência relativamente às trocas comerciais a nível de grupo, ou seja, às trocas comerciais intra empresas plurilocalizadas em mais que um Estado-membro, uma vez que só aqui é que o TJCE pode ser chamado a pronunciar-se sobre a legislação fiscal no âmbito decisões concretas tomadas pelas administrações

fiscais dos Estados-membros²⁴⁴.

Os Estados ao criarem legislação regulamentadora dos preços de transferência praticados intra grupo de empresas tem em vista o aproveitamento que as mesmas façam ao praticarem preços não conformes com o princípio da plena concorrência, susceptíveis assim de imbricarem na fraude e evasões fiscais pelo que, com a criação dessa legislação fiscal, pretendem que o valor do imposto final a arrecadar às empresas do grupo não seja afectado pela prática de preços intra grupo dissonantes com os preços praticados por empresas independentes, plasmado no princípio fiscal internacional de plena concorrência, vertido nos princípios e directrizes da OCDE.

O TJCE ao analisar os casos que lhe são submetidos tem em vista a conformação do direito fiscal criado pelos Estados-membros, no âmbito das implicações fiscais dos Preços de Transferência, com o princípio da não discriminação no exercício das liberdades do TCE, designadamente, com a liberdade de estabelecimento e de capitais.

Os Preços de Transferência são por regra disciplinados legislativamente pelos Estados em conformidade com as directrizes e princípios da OCDE designadamente, através da celebração de acordos entre os Estados-membros, ou com terceiros países, por meio de convenções para evitar a dupla tributação contudo, a liberdade de conformação da legislação fiscal levada a cabo pelos Estados-membros com os objectivos da CM OCDE não implica que a mesma esteja em conformidade com o TCE dado que a OCDE e o TCE têm objectivos diferentes, não impondo o Tratado qualquer entrave aos Estados-membros no respeito pela CM OCDE, desde que isso não coloque em causa a efectivação do direito comunitário ²⁴⁵.

Os Estados-membros apelam com frequência nas suas alegações, apresentadas junto do TJCE, que criaram normas anti-abuso com intenção de configurarem os seus sistemas fiscais de acordo com o princípio da coerência fiscal²⁴⁶, com intuito de limitar a redução de receitas

²⁴⁴ A temática dos Preços de Transferência coloca-se essencialmente nas relações fiscais ligadas entre “empresas” do mesmo grupo e localizadas em mais que um Estado, porquanto, aqui, as consequências fiscais relativas a ajustes nos Preços de Transferência e repercutíveis em outras “empresas” do grupo, localizadas em Estado diferente, só serão fiscalmente neutralizadas se houver cooperação entre os Estados envolvidos, ou seja, o grupo em si pode ser fiscalmente prejudicado pela falta desta cooperação entre Estados, facto que não acontecerá se o grupo se localizar todo num só Estado, porquanto, aqui, haverá mecanismos administrativo-judiciais susceptíveis de neutralizar eventuais correcções praticadas numa dada “empresa” do grupo e repercutidas noutra “empresa” do mesmo grupo.

²⁴⁵ Neste sentido veja-se as Conclusões do Advogado-geral Misho, apresentadas no processo C-324/00 – *Lankhorst* – sob os n.ºs 79 a 82.

²⁴⁶ Este argumento tem sido abundantemente utilizado, quer pelas partes envolvidas nos processos, quer pelos Estados-membros, quando procedem às suas alegações, mas, tem sido amplamente rebatido pelo TJCE, nomeadamente, entre outros acórdãos, o fez aquele Tribunal no Processo C-168/01 – caso *Bosal Holding BV*

fiscais, com vista a evitar a fraude e evasões fiscais, com a necessidade de controle fiscal nomeadamente, pela assunção de obrigação de contabilidades separadas entre as empresas plurilocalizadas em mais que um Estado-membro mas, sistematicamente o TJCE analisa estes argumentos à luz do exercício liberdades do TCE, do princípio da proporcionalidade ali plasmado e da estrita necessidade da criação dessas medidas pelos Estados-membros.

O TJCE tem assumido reiteradamente que apesar da "...fiscalidade directa relev(ar) da competência dos Estados-membros, este últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se, em particular, de qualquer discriminação em razão da nacionalidade...", conforme, entre outros, o fez no n.º 26 do acórdão *Lankhorst*.

O TJCE entende que a discriminação é efectuada pelos Estados-membros ao criarem desigualdades aos residentes noutros Estados-membros em relação aos seus residentes, mas há igualmente discriminação quando os seus residentes querem exercer uma liberdade comunitária noutro Estado e lhes são levantados obstáculos, pelo que tem sido sentenciado pelo TJCE que "... a liberdade de estabelecimento, (...) visa, (...) , nos termos do seu teor, assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-membro de acolhimento, [mas] impede igualmente que o Estado-membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-membro de um dos seus nacionais...", conforme, entre outros, o n.º 28 e 29 do acórdão *Baars*.

O TJCE na delimitação do direito de estabelecimento das empresas assume que o mesmo compreende a constituição e gestão de empresas designadamente, a constituição de sociedades ou a detenção de uma participação no capital social que lhe confira uma influência decisiva nas suas actividades, conforme, entre outros, os n.ºs 21 e 22 do acórdão *Baars*, e n.º 20 do acórdão *Lankhorst*, assim como o direito das empresas de exercerem a sua actividade noutro Estado-membro por intermédio de uma filial, sucursal ou agência, n.ºs 41 e 42 do acórdão *Metallgesellschaft – Hoechst*.

As questões relativas aos preços de transferência objecto de correcções por parte de um

– quando sob os n.ºs 29 e 30 esclarece que "...quanto ao argumento relativo à necessidade de preservar a coerência do regime fiscal, o Tribunal de Justiça recordou, no acórdão de 6 de Junho de 2000, *Verkooijen* (C-35/98, n.º 57), que, nos processos que deram origem aos acórdãos, já referidos, *Bachmann* e *Comissão/Bélgica*, existia um nexo directo, por estar em causa o mesmo contribuinte, entre a atribuição do benefício fiscal e a compensação deste benefício mediante tributação, as quais tinham sido efectuadas no quadro do mesmo imposto [mas], quando não existe esse nexo directo, por se tratar, por exemplo, de tributações diferentes ou do tratamento fiscal de contribuintes diferentes, o argumento da coerência do sistema fiscal não pode ser invocado (ver neste sentido, o acórdão de 13 de Abril de 2000, *Baars*, C-251/98, n.º 40).

Estado-membro nas relações intra empresas localizadas em mais que um Estado, colocam-se ao nível da eliminação da dupla tributação que um ajustamento primário levada a cabo por uma administração fiscal de um Estado-membro tem em relação a outras empresas do grupo localizadas noutro Estado, à consideração de eventuais ajustamento em prejuízos fiscais, à obrigação de manter contabilidades separadas para as empresas dos mesmo grupo e plurilocalizadas²⁴⁷.

Sobre estas temáticas vamos evidenciar algumas decisões que o TJCE proferiu.

Relativamente à celebração de convenções para eliminar a dupla tributação internacional entre os Estados-membros, o TJCE tem decidido que os Estados são livres e competentes para negociar as suas convenções com vista à eliminação da dupla tributação internacional, nomeadamente para ali fixarem factores de conexão, mas, a sua liberdade acaba aqui, porquanto, na sua negociação não podem deixar de respeitar as regras comunitárias, nomeadamente, não podem aquelas CDTs colocar em causa as liberdades estabelecidas no TCE²⁴⁸, ou como diz o TJCE nos n.ºs 58 e 59 do acórdão *Saint-Gobain* quando se refere à celebração de CDTs pelos Estados-membros: “...quanto ao exercício do poder de tributação assim repartido [através da celebração de uma CDT] os Estados-membros não podem, no entanto, deixar de respeitar as regras comunitárias (...) e tratando-se de uma convenção sobre dupla tributação (...) o princípio do tratamento nacional exige ao Estado-membro parte na referida convenção que conceda aos estabelecimentos estáveis das sociedades não residentes os benefícios previstos pela convenção, nas mesmas condições que as que

²⁴⁷ No acórdão proferido em 15 de Maio de 1997, no Processo C-250/95 – caso *Futura Participações SA e Singer* – o TJCE entendeu que era contrária à liberdade de estabelecimento a manutenção de contabilidade separada e mantida propositadamente num Estado-membro, em relação a uma empresa que integrava um grupo plurilocalizado, quando, em igualdade de circunstâncias, o mesmo não era exigível para igual grupo de empresas que se localizassem apenas e só nesse Estado, porquanto, a administração fiscal, apesar de poder exigir do contribuinte, de forma precisa e clara, as perdas fiscais existentes e relacionadas com a sua actividade, sempre teria possibilidade de recorrer a outras formas objectivas além da exigência da contabilidade separada, ou seja, o TJCE entende que os Estados-membros têm obrigação de entre si encontrar mecanismos de acordo de colaboração e deixar que a economia flua de uma forma ampla, não criando entraves fiscais excessivos, apenas e só, com objectivos de maximizar a arrecadação das suas receitas fiscais.

²⁴⁸ Sobre o exercício das liberdades existentes no TCE e as CDT, é apelativa esta passagem das Conclusões do Advogado-geral, Saggio, no processo C-200/98 – caso *X AB e Y AB* – quando, sob o n.º 24, escreve que “... é irrelevante que as reduções se apliquem quando existem convenções destinadas a evitar a dupla tributação, uma vez que o alcance do artigo 52 (actual 43.º) do Tratado não pode depender da existência de tais convenções; o Tribunal de Justiça especificou mesmo, precisamente com referência a convenções destinadas a evitar a dupla tributação, que «os direitos que resultam do artigo 52 (actual 43) do Tratado para os seus beneficiários são incondicionais e um Estado-membro não pode fazer depender o seu respeito do conteúdo de uma convenção celebrada com outro Estado-Membro. Em especial, este artigo não permite sujeitar esses direitos a uma condição de reciprocidade, com o fim de obter vantagens correspondentes em outros Estados-membros», apelando o advogado-geral Saggio à jurisprudência vertida pelo TJCE no n.º 26 do processo 270/83, caso *Comissão/França*.

são aplicáveis às sociedades residentes..." 249 250.

No âmbito da temática da eliminação da dupla tributação ligada às CDTs, poderá afirmar-se que com o acórdão proferido no caso *Groot* o TJCE criou um autêntico direito à eliminação da dupla tributação, conforme se pode ver dos n.ºs 93, 94 e 101, tomando igual posição, no nosso ponto de vista, no caso *Lenz*, de acordo com o n.º 49 e conteúdo da decisão final, ou, como sobressai da decisão do TJCE proferida no processo *Manninen*, face ao n.º 54 e conteúdo da decisão final 251 252.

Por sua vez o TJCE chamado a pronunciar-se sobre o controle necessário que os Estados levam a cabo sobre as deduções de perdas fiscais entre empresas do mesmo grupo mas plurilocalizadas em Estados diferentes, este órgão judicial veio reconhecer que as administrações fiscais têm o direito de exigir a demonstração clara e efectiva das perdas sofridas contudo, exigir a obrigação de manutenção da contabilidade separada em relação à actividade desenvolvida apenas e só naquele Estado-membro era imposição exagerada, porquanto sempre a administração fiscal se poderia socorrer da Directiva 77/799/CEE²⁵³ e pedir a colaboração das autoridades competentes do outro Estado-membro para que lhe forneçam todas as informações necessárias ao conhecimento da realidade tributária da empresa em questão e integrada em grupo plurilocalizada²⁵⁴, conforme n.ºs 31 e 41 e parte

²⁴⁹ Em relação à última parte desta assertação feita pelo TJCE, podemos concluir que este órgão da União Europeia criou aqui um autêntico princípio fiscal de tratamento segundo a nação mais favorável.

²⁵⁰ Sobre a obrigação de conformação das CDTs com o direito comunitário, veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra 2002 – a pags. 141, em comentários ao acórdão *Saint-Gobain*.

²⁵¹ Sobre a obrigação da eliminação da dupla tributação internacional, por factos fiscais ocorridos entre Estados-membros diferentes, concordamos com Calderón Carrero, J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005, a pags. 50, quando afirma que "... no puede perderse de vista que el TJCE se ha pronunciado en alguna sentencia en el sentido de que los contribuyentes que realicen operaciones intracomunitarias poseen un derecho a la eliminación de la doble imposición internacional; ciertamente, tras la STCCE «De Broot» (C-385/00) cabe afirmar que el TJCE ha creado un auténtico derecho a la eliminación de la doble imposición en sede comunitaria y a que el método elegido por los Estados miembros, sea el de exención o imputación, esté configurado de forma tal que no produzca resultados discriminatorios o restrictivos..."

²⁵² Sobre a problemática da aplicação da cláusula da nação mais favorecida, decorrente da conjugação das liberdades de movimentação constantes do TCE e a repartição do poder tributário face à celebração de CDTs pelo Estados-membros, veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra 2002 – a pags 195 a 198 e autores ali referenciados.

²⁵³ Esta Directiva foi recentemente alterada pela Directiva 2004/56/CE do Conselho, de 21 de Abril de 2004 – JO L 127, p. 70.

²⁵⁴ No âmbito da directiva 77/799/CEE, os Estados-membros têm um autêntico instrumento de cooperação reforçada, através do qual as suas autoridades fiscais podem pedir às dos outros Estados-membros as informações necessárias ao conhecimento da exacta situação dos seus contribuintes, obtendo, por esta via, possibilidades comparáveis às existentes nos seus próprios serviços internos e, inclusive, proceder a controlos simultâneos

final do acórdão proferido no processo *Futura Participações*.

Outra temática também já apreciada pelo TJCE foi a aplicabilidade de regras fiscais criadas com intenção de combater a subcapitalização – *thin capitalization* – nas relações transfronteiriças entre empresas pertencentes ao mesmo grupo, pretendendo a administração fiscal de um Estado-membro proceder à tributação, por presunção, de ocorrência de dividendos ocultos.

Neste processo originado pela *Lankhorst*, o TJCE entendeu que tal norma Alemã²⁵⁵ era discriminatória e contrária ao Direito Comunitário designadamente, contrária à liberdade de estabelecimento²⁵⁶, conforme n.º 27, 29, 32 e decisão final do acórdão, ou seja, apesar de ter sido argumentado que as orientações em matéria de subcapitalização estavam previstas a nível internacional pela OCDE, o facto é que a esta presunção de rendimentos tributáveis oriundos de prováveis dividendos ocultos, aquele órgão judicial considerou que a mesma era contrária ao exercício da liberdade do direito de estabelecimento^{257 258}.

dos contribuintes localizados nos Estados-membros. Aliás, o preâmbulo da Directiva é claro na definição dos seus objectivos, ao estabelecer que a problemática internacional das “... novas formas de fraude e de evasão fiscais...” impõem que os Estados-membros procedam à troca de “... quaisquer informações (...) que se afigurem úteis para o correcto estabelecimento dos impostos sobre o rendimento (...) especialmente nos casos em que se verifique a transferência fictícia de lucros entre empresas situadas em Estados-membros diferentes ...”.

²⁵⁵ Ao tempo, e relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a lei alemã em vigor relativamente ao financiamento efectuado pelos sócios, considerava que a remuneração dos empréstimos que uma sociedade, sujeita a tributação, tivesse recebido de um sócio, sem direito a crédito de imposto, que no decurso do exercício em causa detivesse uma participação substancial, constituía uma distribuição oculta de dividendos quando este financiamento em capital alheio ultrapassasse mais de três vezes o capital próprio correspondente à participação do referido sócio, a não ser que a sociedade tivesse podido obter o mesmo empréstimo de uma terceira entidade em semelhantes condições.

²⁵⁶ A incompatibilidade entre uma norma geral de previsão de subcapitalização com o direito comunitário só se colocará na medida em que a norma em questão seja discriminatória ou restritiva, seja injustificada ou não seja proporcional ao fim que pretende atingir, logo, a criação de normas anti-abuso baseadas num risco geral de evasão fiscal, leva a que sejam submetidas a este crivo pelo TJCE.

²⁵⁷ Sobre a compatibilidade do princípio internacional de plena concorrência com a liberdade de estabelecimento, em comentário ao acórdão *Lankhorst*, concordamos com Calderón Carrero, J.M. in *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia – 2005, quando na nota de rodapé 82, a pags. 58 e 59 diz que “... el significado y funcionalidad del principio internacional de plena concurrencia como instrumento que permite a los Estados miembros someter a imposición los beneficios generados en sus territorios resulta compatible con el artículo 43 del TCE (libertad de establecimiento); lo que no resulta compatible con el Derecho Comunitario es una norma nacional que articula tal principio de forma discriminatoria o desproporcionada...”.

²⁵⁸ Consideramos que, se a legislação fiscal alemã fosse indistintamente aplicável às relações intra empresas do mesmo grupo, quer se localizassem integralmente naquele Estado-membro, quer fossem plurilocalizadas em vários Estados, então o TJCE já não consideraria que a mesma era contrária ao exercício das liberdades do TCE, logo, não discriminatória, e por via disto, partilhamos a opinião de João Pedro Santos in *Jurisprudência Comunitária – anotação ao acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades de 12 de Dezembro de 2002 – Processo Lankhorst-Hohorst* – Ciência e Técnica Fiscal – ano de 2002 – N.º 408 – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – pags.185.

Constante nos acórdãos do TJCE é a apelação que os Estados-membros fazem para justificar as medidas legislativas que tomam, ao recurso às figuras da coerência dos seus sistemas fiscais²⁵⁹ 260, da necessidade de protecção das suas receitas fiscais²⁶¹, da necessidade de criarem medidas de combate à fuga e evasão fiscal, à necessidade geral de prever abusos por parte dos contribuintes com intuito de fraude e evasão fiscal mas, sempre o TJCE tem rebatido e não aceite tais argumentos e, tem entendido que a sua apresentação de uma forma geral e abstracta e não objectivamente concretizadas, é contrária ao direito comunitário, nomeadamente, contrário ao princípio de não discriminação no uso das liberdades constantes do TCE²⁶².

²⁵⁹ Sobre a evocação feita pelos Estados-membros da coerência dos sistemas fiscais, é interessante a afirmação feita pelo Advogado-geral Misho, nas suas conclusões no Processo C-436/00 – caso *X e Y* – quando no n.º 69 afirma que *"Convém igualmente recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a coerência do sistema fiscal não deve ser necessariamente assegurada num contexto puramente nacional. De facto, convém ter igualmente em conta eventuais acordos sobre dupla tributação"*. Ressalta, com evidência da afirmação aqui feita, que não é só o direito fiscal emanado dos órgãos competentes dos Estados-membros que tem que estar em consonância com o direito comunitário, mas que também as CDTs não escapam a esta marca comunitária.

²⁶⁰ Sobre os parâmetros a que deve obedecer a princípio da coerência fiscal, veja-se Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques in *Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada* – Volume I – Almedina – Coimbra – 2002 – a pags. 63 e 64 em comentários ao acórdão *Bachmann*.11

²⁶¹ O TJCE tem assumido que *"... a perda de receitas fiscais nunca pode constituir uma justificação de uma restrição ao exercício de uma liberdade fundamental..."*, designadamente no n.º 103 do acórdão proferido no Processo C-385/00, caso *Groot* e jurisprudência aí citada referente ao caso *ICI e Saint-Gobain ZN*.

²⁶² Apelamos aqui, como exemplo de jurisprudência nesta temática, à decisão tomada pelo TJCE no Processo C-436/00 – caso *X e Y* – em que é assumido por aquele Tribunal que, a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal, a luta contra a evasão fiscal ou a eficácia dos controlos fiscais não podem justificar restrições gerais à liberdade de estabelecimento, sendo sempre de se analisarem pelo princípio da proporcionalidade as eventuais restrições que essas medidas provoquem e, apenas são de admitir medidas passíveis de se analisarem objectivamente tendo em conta os fins concretos a que se destinam – veja-se neste acórdão do TJCE os n.ºs 36, 38, 48, 65, 75 e disposição final sob o n.º 1.

VIII – CONCLUSÃO

A primeira grande nota a referir é o do direito que os Estados têm de criar tributos, para, com os valores arrecadados, fazerem face às suas despesas em prol da comunidade que representam e são, sobretudo, nos modernos Estados democráticos, exercerem o seu dever de solidariedade social, consubstanciado, entre outros aspectos, nos regimes de segurança social, de educação e de saúde.

Nos Estados democráticos actuais, com a repartição do poder entre, o legislativo, o executivo e o judicial, a criação de leis fiscais cabe ao poder legislativo, como emanção democrática do povo ali representado, e assim, surge em direito fiscal o princípio da legalidade, que é caracterizado na sua essência, por duas dimensões normativas:

A primeira, a que a doutrina apela de reserva absoluta de lei formal, impõe que os impostos apenas possam ser lançados mediante lei do Poder Legislativo, motivada numa aceção que busca os seus fundamentos em razões puramente políticas, cuja afirmação originária se esfuma nas cortes da Idade Média e, cuja positivação se inicia na Magna Charta Libertatum, no ano 1215, consubstanciando uma ideia de autotributação, de permissão ao Poder Executivo para o lançamento e cobrança das contribuições e impostos, traduzido de uma forma expressiva pelo inglês *"no taxation without representation"*, tendo-lhe dado a consagração do Estado de direito democrático um novo alento de legitimidade e de fundamento substanciais, na exacta medida em que o exercício do poder tributário passou a ser uma expressão dos representantes eleitos do povo e justificada pela realização dos fins materiais do Estado de Direito Democrático.

A segunda dimensão do princípio da legalidade fiscal traduz-se brocado latino *"nullum vectigal sine lege"*, do princípio da tipicidade ou princípio de reserva material da lei, que impõe a obrigação de que a lei deve conter em si, claramente evidenciados, os parâmetros legais para as tomadas de decisão das situações reais, posto o que, na sua formulação rígida, o princípio da tipicidade fiscal impõe a exigência de o tributo ter de ser recortado da própria lei fiscal através de todos os seus momentos constitutivos, não deixando aqui qualquer espaço para o uso de discricionariedade administrativa ou de afirmação de quaisquer poderes jurídicos de conformação das situações concretas.

Esta segunda dimensão do princípio da legalidade fiscal visa dar resposta, essencialmente, ao cariz de certeza e de segurança jurídicas que o direito contem para os seus destinatários, mormente sendo um direito com consequências ablativas no património dos cidadãos, certeza e segurança jurídicas que são também fruto das exigências próprias dos Estados de direito democrático.

A União Europeia tem como poder representativo dos povos que a integram, o Parlamento que, numa óptica comparativa com a repartição de poderes dos Estados-membros, é similar aos seus parlamentos ou cortes, mas não tem os poderes legislativos que estes têm, e assim, cabendo ao Conselho, por unanimidade, a competência para legislar em matéria fiscal, há aqui um duplo défice democrático.

Por um lado, em virtude de competir aos Parlamentos de cada Estado-membro o poder de legislar em matéria fiscal, há aqui uma autêntica subversão do sistema fiscal, uma vez que no seio da União Europeia o poder de legislar compete ao Conselho, que não é o representante eleito pelos povos, e assim, como o direito comunitário, quer original, quer derivado, tem força supra nacional em relação às leis internas de cada País, e, sendo o direito fiscal criado pelo Conselho, este legisla a nível da União Europeia impondo o seu direito (como direito comunitário) ao direito interno de cada Estado-membro, onde cada um dos Chefes representantes dos Estados-membros não tem competências legislativas.

Por outro lado, há défice democrático, porquanto, não há aqui uma autêntica auto-imposição tributária, uma vez que esta só existiria se fossem os representantes eleitos pelos povos da União Europeia, com assento no Parlamento, que criassem as suas próprias leis fiscais, tal e qual acontece com os Parlamentos ou Cortes em cada um dos Estados que integram a União.

Estamos assim, logo à partida sujeitos a um direito fiscal comunitário que, tendo força legal supranacional, não é contudo fruto de um poder representativo.

Do estudo do direito comunitário em matéria fiscal, ficamos desde o início convictos que é fruto de um permanente conflito entre a Comissão, órgão executivo da União, e o Conselho, como órgão representativo dos Estados-membros, a quem compete legislar em matéria fiscal, competência esta que sendo exercida por unanimidade, atribui a cada Estado um autêntico direito de veto.

É de realçar que a Comissão tem sempre planos muito mais ambiciosos em matéria

fiscal em relação àqueles que são partilhados pelo Conselho, pretendo sempre aquela que em matéria fiscal se caminhe cada vez mais para uma plena integração, mas, por sua vez, o Conselho quer, dentro do possível, manter o poder tributário nas legislações dos Estados.

Efectivamente, tendo os Estados-membros abdicado das suas moedas nacionais em detrimento do euro, tendo abdicado do seu poder de se endividarem sem controle, criando assim um espaço comunitário do euro e défices orçamentais controlados a partir da União Europeia, resta-lhes, como única capacidade para o exercício do seu poder, a manutenção do poder legislativo em matéria fiscal, isto é, tem quase só capacidade de gerir as suas políticas económico-financeiras através do seu poder tributário, com o qual pretendem, entre outros aspectos, designadamente em cariz de políticas sociais, influenciar a sua competitividade a nível do investimento internacional.

Se se atentar nas variações das taxas dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas existentes nos diversos Estados-membros, com claro intuito de estes criarem espaços apelativos para atrair investimento estrangeiro, é legítimo concluir que os Estados tentam utilizar este seu último refúgio da criação das regras fiscais, como o último reduto que lhes resta na conformação das suas políticas económico-financeiras e de competitividade a nível internacional na atracção de investimento externo.

Por sua vez a Comissão, como órgão que não é representativo dos povos nem dos Estados-membros, mas executivo, tenta, em escala progressiva, criar uma União Europeia em que as políticas fiscais sejam o mais uniformes possíveis, sugerindo legislação para aprovação pelo Conselho, que reflecta a sua visão algo federalista da União, contudo, como também ressalta da análise às propostas de criação de legislação fiscal oriundas da Comissão, essencialmente no tocante aos impostos sobre as empresas, passam-se os anos sem as mesmas serem aprovadas, vindo mais tarde a ser por si retiradas, como é exemplo a proposta de directiva de dedução de prejuízos fiscais entre empresas plurilocalizadas, a qual não chegou a ver a luz do dia.

A existência de um autêntico direito de veto por cada um dos Estados-membros, tem como consequência que o direito comunitário derivado, seja sempre de difícil criação, e, tendo em conta que os Estados-membros apenas apoiam a criação de medidas fiscais a nível comunitário se entenderem que as mesmas não lhes são de todo em todo desfavoráveis, este facto leva a uma dificuldade acrescida na criação de um autêntico mercado comum.

Esta problemática foi recentemente timidamente ultrapassada com os Códigos de Conduta por nós referidos, particularmente o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das

Empresas que tem subjacente o desmantelamento e a suspensão de criação de regras fiscais prejudiciais a nível da tributação das empresas que ponham em causa a existência de um autêntico mercado comum e o exercício da ampla movimentação dos factores de produção, aglutinados por excelência nas empresas, que, fruto da liberdade de estabelecimento e de capitais, leva a que sejam rebatidas todas as tendências de criação de obstáculos ao exercício dessas mesmas liberdades.

Questão fulcral na criação de *soft law*, é a falta de sujeição ao seu cumprimento pelos Estados-membros, porquanto, sendo apenas e só um compromisso político entre os mesmos, e, não sendo sindicável junto do TJCE, apenas tem em conta o maior ou menor peso político dos Estados-membros no contexto da União Europeia, ou seja, somos levados a concluir que apenas os de menor peso político a cumprirão.

A criação do Código de Conduta teve, contudo, um peso importante ao nível do despoletar pela Comissão de processos de infracção aos Estados-Membros em relação a medidas fiscais que fossem consideradas como Ajudas de Estado, em que, como vimos, vários Estados-Membros se sujeitaram a ver apreciadas medidas fiscais consideradas perniciosas no âmbito do conceito de Ajudas de Estado proibidas pelo TCE.

Assim, no tocante ao nível das Ajudas de Estado, o Código de Conduta foi benéfico para os intuitos da Comissão, tendo sido por esta via que exerceu recentemente influência no desmantelamento de medidas fiscais consideradas prejudiciais ao desenvolvimento do mercado comum.

Face ao Código de Conduta, a Comissão foi clara ao assumir na sua Comunicação publicada no Jornal Oficial n.º C 384 de 10/12/1998, a sua intenção, que consumou, de analisar certos regimes fiscais existentes nos Estados-membros à luz dos Auxílios de Estado, em virtude de serem incompatíveis com o mercado comum, de conferirem vantagem aos seus beneficiários à custa da abdicação pelos Estados de receitas estatais, ou seja, de perda deliberada e intencional de receitas fiscais, de afectar, ou serem susceptíveis de afectar, a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-membros e, por último, o carácter selectivo desses regimes fiscais, ao favorecerem certas empresas em detrimento de outras, pelo que, como vimos, a Comissão analisou regimes fiscais considerados prejudiciais ao nível do Código de Conduta, concluindo a final pela sua integração no conceito de Auxílios de Estado proibidos.

Sob este aspecto, o Código de Conduta teve, por via do seu ponto "J", o elemento preponderante na eliminação de regimes fiscais considerados prejudiciais, tendo sido

o trabalho do Grupo do Código de Conduta, por esta via, o elemento agregador de realidades fiscais existentes nos Estados-membros e por si considerados como prejudiciais, para, a Comissão, por via indirecta, ter procedido ao dismantelamento desses mesmos regimes fiscais, sendo assim, este Código, um instrumento utilizado pela Comissão no sentido de "alguma" uniformização de regimes fiscais das empresas na União Europeia.

Influência tem também ao nível da tributação directa, nomeadamente ao nível da tributação das empresas, a jurisprudência do TJCE que, como órgão com competência para apreciar o conteúdo interpretativo do direito comunitário, quer originário, quer derivado, tem, por via do reenvio prejudicial efectuado pelos Tribunais Nacionais, feito interpretação do direito comunitário e da conformidade ou violação do mesmo pelas normas fiscais existentes nos Estados-membros.

A primeira grande nota que há a referir, é o facto de estarmos perante uma harmonização fiscal feita pela negativa, ou seja, o TJCE apenas se limita a decidir se determinada lei fiscal nacional é ou não violadora do direito comunitário, e, consequentemente, se a mesma deve ou não ser aplicada ao caso concreto, não lhe competindo ordenar o dismantelamento do regime fiscal nacional violador do direito comunitário.

A segunda grande nota a referir, é o facto da jurisprudência valer apenas para o caso concreto, tendo apenas e só efeito *inter partes*, pelo que os Estados-membros condenados apenas têm que cumprir a decisão tomada no caso decidido, contudo, a sua influência ao nível da legislação fiscal considerada não conforme ao direito comunitário pelo TJCE tem sido o motor do dismantelamento desses regimes fiscais, uma vez que sendo os mesmos contrários ao direito comunitário, os Estados-Membros pretendendo evitar conflitos judiciais constantes, acabam por retirar dos seus ordenamentos essas regras fiscais.

A terceira grande nota a retirar da jurisprudência do TJCE, é que tem sido a mesma a contribuir para uma certa harmonização da tributação directa a nível da União Europeia.

A quarta grande nota a retirar, é o facto da conformação dos ordenamentos jurídicos com o direito comunitário, levada a cabo pelo TJCE, ser feita sobretudo tendo em atenção as amplas liberdades de movimentação criadas no TCE e o princípio da não discriminação a que os Estados-membros estão obrigados.

É que, no exercício dessas liberdades, que tiveram como objectivo a criação do mercado comum, de um amplo espaço de liberdade de circulação dos factores de produção e de

mercadorias e que se pretende que se desenvolva e aprofunde, os Estados-membros, ao dar à luz do dia o TCE, fizeram-no tendo como premissa o princípio da não discriminação, quer plasmado a nível geral no artigo 12.º do TCE, quer concretizado em particular ao nível de cada uma das liberdades de movimentação ali estabelecidas, designadamente, a liberdade de estabelecimento e a de capitais, em que o TJCE criou jurisprudência no sentido de que a regra geral do princípio da não discriminação só se aplica onde não sejam aplicáveis as regras de não discriminação relativas a cada uma das liberdades em concreto, seguindo-se aqui o princípio de que a regra geral só é aplicada onde não houver regras especiais ou excepcionais.

É já assente na jurisprudência comunitária que as regras constitutivas das liberdades são directamente aplicáveis e podem ser sindicáveis juntos dos Tribunais nacionais, tendo assim efeito directo sobre a conformação da legislação fiscal que a contrarie, lembrando que o princípio da não discriminação não obedece ao princípio da reciprocidade entre os Estados-membros, como acontece na CM OCDE, e que não é admitida qualquer forma, directa ou indirecta de discriminação, quer em relação aos residentes nos outros Estados-membros e que neles queiram usar dessas liberdades, quer em relação aos seus próprios residentes – *reverse discrimination*, que as queiram usufruir nos outros Estados-membros.

Este princípio da não discriminação foi levada ao ponto de o TJCE considerar que a própria liberdade de negociação e celebração de CDT pelos Estados-membros, está igualmente limitada à sua conformação com o direito comunitário, levantando-se aqui a questão controversa na doutrina da aplicabilidade ou não da clausula da nação mais favorável.

Com o devido respeito pelas opiniões contrárias, entendo que, se fosse admissível colocar em causa pelos Estados-membros através da celebração de CDT o princípio de não discriminação no exercício das liberdades constantes do TCE, então seria uma forma simples de, por outra via internacional que é a celebração de uma CDT, não se cumprir o TCE, ou seja, através da celebração de CDT os Estados-membros dariam preferência a empresas oriundas de certos Estados-membros, ou de países terceiros, em detrimento de outros Estados, e, por esta via das CDT, discriminariam o direito de estabelecimento.

Face ao exposto, sendo o exercício da liberdade de estabelecimento um direito de qualquer empresa, directamente aplicável e sindicável junto dos Tribunais nacionais, estas nunca poderão ser discriminadas em relação às restantes que se encontrem em igualdade de circunstâncias, ou seja, se as empresas vissem limitado o seu direito de estabelecimento por via das CDT, então o TCE seria assim indirectamente violado pelos Estados-membros.

Aqui entronca outra questão, que está relacionada com o direito que os Estados-membros têm de celebração de CDT, digamos, até o dever, uma vez que o TCE no seu artigo 293.º – segundo travessão – impõe aos mesmos a obrigação de *“entabular entre si (...) negociações destinadas a garantir (...) a eliminação da dupla tributação na Comunidade”*.

Esta questão tem sido amplamente debatida a nível da União Europeia, e, até ao momento, apesar de inúmeros relatórios afirmarem há muito a questão da necessidade de se proceder à elaboração de uma Convenção multilateral na União Europeia, ou, em alternativa, de se criar um Modelo de Convenção para a União Europeia como o que existe a nível da OCDE, o facto é que continuam os Estados-membros a celebrar as suas CDT com base no CM OCDE e, a União Europeia, ainda não conseguiu reunir os consensos necessários à celebração de um modelo, ou de uma convenção multilateral, acarretando esta inércia, as consequências inerentes à celebração de CDT entre os Estados-membros com base na CM OCDE, podendo, por esta via, ser desrespeitado o TCE.

Contudo, como vimos, esta liberalidade de celebração de CDT é reconhecida pelo TJCE, e inclusive, entende que é um dever dos Estados-membros de eliminarem a dupla tributação, conforme resulta do artigo 293.º – segundo travessão do TCE, mas, aquele Tribunal comunitário tem afirmado que esta liberdade de conformação dos sistemas fiscais pelos Estados-membros está limitada à observação estrita das liberdades constantes do mesmo, designadamente, da liberdade de estabelecimento, pelo que, se as CDT não respeitarem esta liberdade serão contrárias ao TCE e, por conseguinte, discriminatórias.

O Tribunal Comunitário tem decidido que, apesar dos Estados-membros serem livres na criação e configuração do seu direito fiscal, contudo, nunca podem esquecer que este está sempre subordinado à sua conformação com o direito comunitário, e, argumentos apresentados por estes, como a coerência dos sistemas fiscais, o combate à fraude e evasão fiscais, o combate à diminuição das receitas fiscais não têm sido aceites, mas até rebatidas, por aquele órgão comunitário.

Por tal, entende o Tribunal comunitário que a criação de quaisquer clausulas que pretendam evitar a perda de receitas fiscais pelos Estados-membros, essencialmente nas relações plurilocalizadas entre empresas que exerçam actividades transfronteiriças, têm que ter em conta o princípio da proporcionalidade e, sobretudo, da capacidade de os contribuintes poderem provar os factos que alegam, e assim, a jurisprudência faz apelo à utilização que os Estados-membros devem fazer da troca de informações, ou seja, devem sempre os Estados-membros tentar obter provas dos factos tributários e não criar obstáculos às liberdades, designadamente de estabelecimento ou de circulação de capitais.

Os Preços de Transferência praticados entre empresas vinculadas do mesmo grupo são vistos para efeitos fiscais, como devendo ser um preço igual ao praticado entre empresas independentes, ou seja, devem obedecer ao princípio da plena concorrência, para, deste modo, os Estados obterem as mesmas receitas fiscais que obteriam no caso de as operações serem praticadas entre empresas independentes, isto é, pretendem os Estados não verem diminuídas as suas receitas fiscais apesar de os grupos económicos planearem as suas actividades dentro de economias de escala.

A problemática dos Preços de Transferência, no prisma do seu confronto com o princípio da não discriminação na liberdade de estabelecimento, insere-se nas eventuais correcções que os Estados-membros façam à matéria colectável nas empresas que exercem o seu direito de estabelecimento, plurilocalizadas a nível da União Europeia, e assim, são suscetíveis de não verem eliminada a dupla tributação internacional, ou de não verem convenientemente repercutidos os prejuízos fiscais a nível do grupo.

Face a eventuais correcções primárias efectuadas a uma empresa do grupo, ou do estabelecimento estável em relação à sua sede, há diferenças de tratamento a nível da eliminação da dupla tributação ou de correcções de prejuízos, conforme tudo se passe dentro do mesmo Estado, ou a "empresa, em sentido amplo" se localize em diferentes Estados, porquanto, se tudo se passar a nível interno de um só Estado, as correcções efectuadas a nível de um elemento do grupo repercutir-se-ão ao resto do grupo, enquanto, se a "empresa" estiver distribuída por vários Estados-membros, só com a cooperação entre as administrações fiscais essa correcção é possível.

Face a esta problemática vimos que estão em jogo várias propostas de solução, a saber:

1 - Utilização da Convenção de Arbitragem – 90/436/CEE, que tem como finalidade a eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas, e, comparativamente com procedimento arbitral do artigo 25.º da CM OCDE, tem como vantagem a constituição de uma Comissão Consultiva cuja decisão final se impõe aos Estados-membros envolvidos no caso de estes não terem chegado a acordo entre si;

2 - Utilização da Assistência Mútua no Domínio dos Impostos Directos – Directiva 77/799/CEE, alterada recentemente pela Directiva 2004/56/CE, que impõe aos Estados-membros o dever de troca de informações, a pedido ou espontânea, assim como a possibilidade de serem efectuados controlos simultâneos, quando nisso houver interesse comum de vários Estados-membros, ou seja, estamos perante uma possibilidade legal de os Estados-membros controlarem a fuga e evasão fiscal assim como as transferências fictícias de

lucros, isto é, têm neste momento um instrumento legal comunitário que lhes permite e impõe a colaboração, entre outras possíveis, na eliminação dos efeitos fiscais nos preços de transferência;

Em relação à Assistência Mútua, o TJCE vem entendendo que esta deve ser sempre utilizado pelos Estados-membros para dissiparem dúvidas sobre os factos essenciais para determinação dos impostos, como o fez designadamente nos acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995 – Processo *Schumacker* e de 15 de Maio de 1997 – Processo *Futura Participações SA e Singer*, ou como propõe o Advogado-geral M. Poiares Maduro, nas suas conclusões apresentadas em 7 de Abril deste ano, no processo em curso no TJCE, no caso de dedução de prejuízos fiscais no grupo *Marks & Spencer plc*.²⁶³

²⁶³ Após a conclusão e apresentação final deste trabalho de investigação, o TJCE proferiu o acórdão em 13 de Dezembro de 2005, no Processo C-446/2003, que opôs *Marks & Spencer plc* contra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), e que nos veio trazer mais uma decisão daquele Tribunal sobre questões de tributação directa, no caso concreto de tributação em imposto sobre o rendimento incidente sobre sociedades.

A decisão proferida por aquele Tribunal da UE é do seguinte teor:

"Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem, no estado actual do direito comunitário, a uma legislação de um Estado-membro que impede de um modo geral uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutro Estado-membro por filiais aí estabelecidas, quando essa dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes.

No entanto, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE excluir uma sociedade-mãe residente dessa possibilidade nos casos em que, por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro."

Mais uma vez serve como fundamento para dirimir uma questão de índole fiscal, o princípio da não discriminação e os direitos criados pela Tratado da UE sobre as liberdades, no caso presente, a liberdade de estabelecimento que os artigos 43.º e 48.º do TUE prevêm assim:

Artigo 43.º

No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-membro no território de outro Estado-membro. Esta proibição abrange igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (sublinhado nosso).

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 48.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sob reserva do disposto no capítulo relativo aos capitais.

Artigo 48.º

As sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-membros.

Por «sociedades» entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas colectivas de direito público ou privado, com excepção das que não prossigam fins lucrativos.

A falta de harmonização fiscal sobre tributação directa a nível União Europeia, leva a que mais uma vez seja chamado o TJCE a, de forma indirecta, a proceder a essa tentativa de harmonização, embora no caso em apreço as expectativas na decisão a proferir tivessem ficado um tanto ou quanto goradas.

A questão colocada perante aquele Tribunal foi a seguinte:

A sociedade *Marks & Spencer*, com sede no Reino Unido, tinha filiais noutros Estados da União Europeia através dos quais exercia a sua actividade.

3 - Por último, teríamos como hipótese de eliminação das distorções fiscais provocadas pelos Preços de Transferência, a solução de tributação unitária para o conjunto de actividades desenvolvidas a nível da União Europeia, quer seja vista pelo prisma da criação de um imposto único sobre o rendimento das empresas a nível na União, com a criação de uma codificação única das regras fiscais, quer seja vista como uma tributação única segundo a

Estas filiais entraram em crise e, em face de sucessivos prejuízos acumulados, aquela sociedade encerra as filiais que tinha na Bélgica e na Alemanha e cede a terceiros a filial que tinha em França.

A sociedade pretendia que a Administração Tributária do Reino Unido lhe permitisse considerar no ano fiscal de 2001, na tributação a que ali era sujeito pelo regime de *group relief*, as perdas sofridas por aquelas suas filiais nos anos de 1998 a 2001, contudo, tal não foi aceite porquanto a legislação fiscal inglesa apenas admitia a aceitação de perdas de filiais residentes no Reino Unido e não residentes no estrangeiro.

Na decisão judicial tomada sobre este pedido de decisão judicial, o TJCE veio uma vez mais reafirmar os princípios orientadores que ao longo dos tempos tem proclamado:

- "...embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-membros, estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, C-397/98 e C-410/98, *Colect.*, p. I-1727, n.º 37, e jurisprudência aí referida2)" – O princípio do primado do direito comunitário sobre o direito interno dos Estados-membros;

- "A liberdade de estabelecimento, [...], inclui, [...], para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, *Colect.*, p. I-6161, n.º 35)" – O princípio da liberdade de estabelecimento e a forma da sua concretização;

- "...as disposições relativas à liberdade de estabelecimento visem nomeadamente assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., nomeadamente, acórdão ICI, já referido, n.º 21)" – O princípio da não discriminação;

O TJCE reconhece que o direito à dedução de prejuízos entre sociedades que se integrem no mesmo grupo constitui um "... benefício fiscal para as sociedades em causa, [porquanto] ao acelerar o apuramento dos prejuízos das sociedades deficitárias através da sua imputação imediata nos lucros de outras sociedades do grupo, confere-lhe uma vantagem de tesouraria (sublinhado nosso).

Reconhecida a existência desse benefício, e da existência de um tratamento diferente entre as filiais residentes e não residentes, aquele Tribunal passa em seguida a analisar se essa discriminação, entre as filiais residentes e não residentes, é justificável, ou seja, se essa restrição é compatível com o Tratado, se se justifica por razões de interesse geral, se há adequabilidade entre as medidas restritivas e o fim prosseguido, e por último, se é proporcional ao fim em vista.

Após responder às questões por si levantadas termina por concluir que há desproporção nas medidas antielisivas criadas pelo Reino Unido, pelo que passa a dar solução ao eventual mercado de transferência de perdas para os Estados-membros em que as taxas fossem mais altas, a solução aliás sugerida, em parte, pela *Marks & Spencer* e a pela Comissão.

O TJCE termina este caso admitindo a transferibilidade de perdas das filiais para as sociedades-mães com sede noutros Estados, mas balizando tal possibilidade sob a verificação cumulativa de três pressupostos:

1. Que "...a filial não residente tive[sse] esgotado as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores, eventualmente através da transferência desses prejuízos para um terceiro ou da imputação dos referidos prejuízos nos lucros obtidos pela filial no decurso de exercícios anteriores...";

2. Que "...não haja possibilidade de dedução dos prejuízos da filial estrangeira no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro...";

3. Que "...a sociedade-mãe residente prov[e] às autoridades fiscais que esses pressupostos se encontram reunidos...".

legislação fiscal do Estado-membro da sede, mas, as questões que estas soluções colocam são a vários níveis.

Teoricamente havia a possibilidade da criação de um imposto federal a nível Europeu com regras novas e com a consequente abdicação das receitas por parte dos Estados-membros, ou a criação de um imposto com regras fiscais únicas mas com repartição do imposto calculado pelos Estados-membros envolvidos, contudo esta última forma de tributação tem logo à partida a inerente problemática da criação de uma chave de repartição da colecta pelos Estados-membros onde a “empresa” exerce a sua actividade.

A Comissão, seguindo a velha argumentação da construção da União Europeia através de um passo de cada vez, propõe a tributação segundo as regras fiscais do Estado de Origem para as Pequenas e Médias Empresas, como forma de ultrapassar todas as problemáticas inerentes à existência de 25 sistemas fiscais distintos, e, diga-se também, na tentativa de conseguir uma experiência que se impusesse aos Estados-membros de forma positiva, para, desta forma incentivar também a “Europeização” das PME's, porquanto, são estas que, face à sua pequena dimensão, sentem de forma acentuada os problemas administrativos da “Internacionalização”, mas, seria igualmente uma forma de ultrapassar a problemática dos preços de transferência, contudo, é apenas um estudo, que, se tiver a mesma aceitação que têm tido as restantes propostas da Comissão em matéria de tributação directa, teremos que aguardar anos para que a mesma veja a luz do dia, contudo, se bem trabalhada juridicamente, é uma solução ideal para resolução de todos os problemas a que fizemos referência.

A proposta de tributação aos níveis que sugere a Comissão tem que ver previamente solucionado outro aspecto essencial, qual seja, o da problemática da unificação das regras contabilísticas, porquanto, sendo a contabilidade o elemento essencial de evidenciação da vida empresarial, é ali que se vão buscar os factos tributários da vida da empresa, ora, sucedendo que os Estados-membros não têm um sistema de regras contabilísticas uniformes, então, seria previamente necessário encontrar uma solução para esta problemática, a qual poderia partir das NIIF.

Com a criação da *Societas Europaea*, através do Regulamento (CE) n.º 2157/2001, do Conselho, em vigor a partir de 8 de Outubro de 2004, bem podia ter sido dado um passo mais longo, no sentido de criar para este tipo de sociedades sob o forma de capital dividido em acções, um regime tributário próprio a nível da União Europeia, e assim, criar uma verdadeira sociedade europeia, que além de disciplinada por regulamento Comunitário tinha também um regime fiscal diferenciado das restantes, tentando-se por esta

via a experiência que a Comissão propõe para a tributação das PME's segundo o regime fiscal do Estado de Origem.

Há na problemática dos preços de transferência o confronto de duas realidades, em que, por um lado, os grupos pretendem obter ganhos de produtividade com economias de escala, de beneficiarem do amplo espaço comunitário como um espaço naturalmente seu, onde o exercício das actividades empresariais deve ser entendido como um espaço sem discriminação e livre concorrência, onde não haja a criação de entraves directos ou de forma indirecta por parte dos Estados-membros e, por outro lado, estes não querem, por este facto, ter perdas de receitas fiscais.

Esta realidade leva a que os Estados criem normas anti-abuso nas suas legislações fiscais, mas, as mesmas só serão conforme o princípio da não discriminação no exercício das liberdades comunitárias, designadamente de estabelecimento e de capitais, face à sua configuração pelo TJCE, se a legislação existente em cada Estado-membro não fizer qualquer distinção entre o grupo de empresas unicamente localizadas num só Estado-membro e aquelas que são plurilocalizadas, porquanto, se o fizer, essas regras fiscais irão ser consideradas directa ou indirectamente discriminatórias, logo, contrárias ao direito comunitário.

Em jeito de conclusão final poderíamos dizer que é longo o caminho a percorrer no tocante a uma possível harmonização da tributação directa na União Europeia, e, este confronto constante entre o pretendido, por um lado pela Comissão e por outro pelo Conselho, continuará a existir, com tendência a eternizar-se face ao aumento do número de Estados que actualmente compõem a União Europeia, em que cada um deles tende a exercer o seu direito de obter as receitas fiscais necessárias ao bom funcionamento interno, e para tal, impor a sua vontade, através do direito de veto no Conselho.

BIBLIOGRAFIA

- Ahmad Abu-el-Ata – *vide* Andrew Casley/Ahmad Abu-el-Ata
- Alberto Xavier *in* *Direito Tributário Internacional* – Almedina – Coimbra 1993
- Ana Paula Dourado *in* *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia* – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1996
- Ana Paula Dourado, *in* *Do Caso Saint-Gobain ao Caso Metallgesellschaft: O Âmbito do Princípio da Não Discriminação do Estabelecimento Estável no TCE e a Cláusula da Nação Mais-Favorecida* – Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional – Fisco – Lisboa – 2003
- Andrew Casley/Ahmad Abu-el-Ata *in* *International Transfer Pricing Journal*, vol. 6, n.º 1, Jan.-Fev., 1999
- António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma *in* *A Regulamentação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 395 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos – Lisboa – Julho-Setembro de 1999
- António Carlos dos Santos *in* *A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal* – em *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional* – Fisco – Lex – Lisboa – 2003
- António Carlos dos Santos *in* *Auxílios de Estado e Fiscalidade* – Almedina – Coimbra 2003
- António Fernandes de Oliveira *in* *Os artigos 39.º e 43.º do Tratado da Comunidade Europeia e a Tributação Directa* – A Jurisprudência do TJCE – Fisco – n.º 117/118 – Dezembro de 2004 – Lex – Lisboa
- Bernard & Colli *in* *Dicionário Económico e Financeiro* – 1.º Volume – Publicações Dom Quixote – Lisboa – 1997
- Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J. *in* *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* – Tomo II – 1996-1999 – La Ley – Madrid 2000
- Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. *in* "La erosión de las medidas nacionales de control fiscal del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria dictada en el caso ICI" *in* *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, Junho de 2000
- Calderón Carrero J.M. *in* *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades* – Tirant lo Blanch – Valencia 2005
- Calderón Carrero J.M. – *vide* Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J.
- Calderón Carrero J.M. – *vide* Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M.
- Calderón Carrero J.M. – *vide* Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M.
- Carlos Herrero Mallol *in* *Precios de Transferencia Internacionales* – Estudio Tributario y Microeconómico – Pamplona - 1999
- Castellon – *vide* Jaramillo/Salinas/Castellon
- Chung – *vide* Wrappe e Chung
- Clotilde Celorico Palma *in* *A OCDE, a Concorrência Fiscal Prejudicial e os Paraísos Fiscais: Novas Formas de Discriminação Fiscal?* – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 403 – Centro de Estudos

- e Apoio à Políticas Tributárias – Julho-Setembro 2001
- Clotilde Celorico Palma** – *vide* António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma Colli – *vide* Bernard & Colli
- Daniel de Crem** in *International Transfer Pricing Journal*, vol. 6, n.º 1, Jan.-Fev., 1999
- De Hosson** in *Codification of the Arm's Length Principle in the Netherlands Corporate Income Tax Act – Intertax – Volume 30 – n.º 5 – 2002*
- Del Castillo** – *vide* Stack/Del Castillo/Leyva
- Deloris R. Wright/Harry A. Keates** in *International Transfer Pricing Journal*, vol. 6, n.º 1, Jan.-Fev., 1999
- Diogo Leite de Campos** in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* – Lisboa – 1999
- Dominique Villemot** in *L'Harmonization Fiscale Européenne – 2.ª Edição* – Presses Universitaires de France – Paris – 1995
- Duarte Barros** in *Metodologias na Determinação do Preço de Plena Concorrência, Perspectiva da Administração Fiscal – Conferência da Associação Portuguesa de Consultores Fiscais* – Lisboa – 1999
- Duarte Barros** in *Preços de Transferência e o Caso Português – Considerações Jurídicas e Económico-Tributárias – Preços de Transferência e o Caso Português – Vida Económica* – Porto – 2004
- Fausto de Quadros** in *Direito da União Europeia* – Almedina – Coimbra – 2004
- Fernando Rocha Andrade** in “Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português” – Separata do Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra – vol. XLV-A – Coimbra – 2002
- Francesca Balzani** in “Il transfer pricing” – AA. VV. (coordenação de Victor Uckmar) – Corso Di Diritto Tributario Internazionale – 2.ª edição – Padova – 2002
- Francisco de Sousa da Câmara** in “A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT”
- Freitas Pereira M.H.** in *Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia – Ciência e Técnica Fiscal – n.º 390 – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos* – Lisboa – Abril-Junho de 1998
- Gabriela Pinheiro** in *A fiscalidade Directa na União Europeia* – Universidade Católica Portuguesa – Porto 1998
- Garcia Prats F.A.** in *Imposición Directa no Discriminación y Derecho Comunitário* – Tecnos – Madrid 1998
- Gilbert Tixier e Guy Gest** in *Droit Fiscal International* – Paris – 1985
- Guglielmo Maisto** in *Il Transfer Price Nel Diritto Tributario Italiano e Comparato* – Padova – 1985
- Guglielmo Maisto** in *Transfer Pricing in the Absence of Comparable Market Prices – Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXVII*
- Guy Gest** – *vide* Gilbert Tixier e Guy Gest
- Guilherme d'Oliveira Martins** in *O Novo Tratado Constitucional Europeu – Da Convenção à CIG* – Gradiva/Fundação Mário Soares – Lisboa – 2004
- Harry A. Keates** – *vide* Deloris R. Wright/Harry A. Keates
- Hubert Hamackers** in *Os Preços de Transferência no Limiar do Século XXI – Conferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das Finanças* – Lisboa – 2000

- Jaramillo/Salinas/Castellon** in *Latin American Tax Review: Colombia's Transfer Pricing Rules*
Struke Balance between competitiveness, Legality – Tax Notes International – n.º 32 – n.º 1
– ano de 2003
- João Pedro Santos** in *Jurisprudência Comunitária* – anotação ao acórdão do Tribunal de Justiça das
Comunidades de 12 de Dezembro de 2002 – Processo Lankhorst-Hohorst – Ciência e Técnica
Fiscal, n.º 408 – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – ano de 2002
- Jorge Henrique Pinto Furtado**, in *Curso de Direito das Sociedades* – 4.ª Edição – Almedina – Coim-
bra 2001
- Jorge Manuel Coutinho de Abreu**, in *Curso de Direito Comercial* – Vol. I – Almedina – Coimbra
– 1998
- José Casalta Nabais** in *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e*
Globalização Económicas – Temas de Integração – n.º 15 e 16 – Almedina – Coimbra 2002
- José Casalta Nabais** in *Direito Fiscal* – 2.ª edição – Almedina – Coimbra 2003
- José Guilherme Xavier de Basto** in *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*
– Centro de Estudos Fiscais – Lisboa – 1991
- Kamphuis e Oosterhof** in *Ernest & Young Global Transfer Pricing Update* – Volume 31 - n.º 4
– 2003
- Kasipillai** in *Malaysia Releases Transfer Pricing Guidelines* – Tax Notes International – n.º 31 – n.º
4 – ano de 2003
- Klaus Vogel** in *Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law* – Ec Tax
Review, 1995
- Leyva** – vide Stack/Del Castillo/Leyva
- Manuel Gutiérrez Lousa** – vide Teodoro Coardón Ezquerdo e Manuel Gutiérrez Lousa
- Maria Celeste Cardona** in *O Papel dos Acordos de Dupla Tributação na Internacionalização da Eco-*
nomia – Direcção Geral das Contribuições e Impostos – Centro de Estudos Fiscais – Lisboa
– 1993
- Maria dos Prazeres Lousa** in *Os Preços de Transferência e Acordos de Dupla Tributação* – Con-
ferência Técnica do Centro Interamericano de Direito Tributário (CIAT) – Ministério das
Finanças – Lisboa 2000
- Maria Teresa Mata Sierra** in *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea* – 2.ª Edição – Edi-
torial Lex Nova – Valladolid – 1996
- Maria Teresa Veiga de Faria** in *Preços de Transferência* – Problemática Geral – A Internacionalização
da Economia e a Fiscalidade - Colóquio Comemorativo do XXX Aniversário do Centro de
Estudos Fiscais - Lisboa - 1993
- Martín Jiménez A.J. e Calderón Carrero J.M.** in "Imposición Directa Y no Discriminación comuni-
taria" – *Cadernos 3 Fiscales* - Edersa – Madrid 2000
- Martín Jiménez A.J.** – vide Caamaño Anido M.A., Calderón Carrero J.M. e Martín Jiménez A.J.
- Miguel Gorjão-Henriques** in *Constituição Europeia* – Coimbra Editora – 2004
- Modelo** de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património – OCDE – Traduzido das versões
originais publicadas pela OCDE em francês e inglês sob os seguintes títulos: *Modele de*
convention fiscale concernant de revenu et l'afortune – version abrégée (Janvier 2003) *Model*
Tax Convention on Income and Capital – condensed version (January 2003), publicado em
- *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* - Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos
Impostos – Ministério das Finanças – Lisboa 2003

- OCDE – Preços de transferência e empresas multinacionais – Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979 – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 144 – Lisboa – 1985
- OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – n.º 189 – Ministério das Finanças – Lisboa 2002
- Oosterhof – *vide* Kamphuis e Oosterhof
- Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques *in* – Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada – Volume I – Almedina – Coimbra 2002
- Patrick Cauwenbergh *in* Does The Arm's Length Standard Require a Flexible or a Rigid Interpretation? - International Transfer Pricing Journal - n.º 3 - Maio-Junho de 1997
- Paula Rosado Pereira *in* A Tributação das Sociedades na União Europeia – Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária – Almedina – Coimbra – 2004
- Paula Rosado Pereira *in* O Novo Regime dos Preços de Transferência – Fiscalidade – n.º 2 – ano 2001
- Paulo de Pitta e Cunha *in* O Pendor Federal da Integração – a União Europeia e o Mercosul – Revista da Ordem dos Advogados – Ano 61 – Lisboa - Janeiro de 2001
- Ruibal Pereira *in* Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitário – IEF – Madrid – 2002
- Salinas – *vide* Jaramillo/Salinas/Castellon
- Stack/Del Castillo/Leyva *in* Transfer Pricing in the US and Latin America – Tax Management Int'l Journal – 2002
- Sérgio Vasques – *vide* Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques
- Sylvain Plasschaert *in* EU Tax on Consolidated Profits of Multinational Enterprises – European Taxation (IBFD) – Janvier 1997
- Teodoro Coardón Ezquerdo e Manuel Gutiérrez Lousa *in* La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Livre Establecimiento y no Discriminación – Os Efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 188 – Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças – Lisboa 2000
- Vanistendael *in* Janus with two faces, or many faces of taxation – Liber Aicorum Sven-Olof Lodin – Kluwer – The Hague – 2001
- William T. Cunningham *in* International Transfer Pricing Journal, vol. 6, n.º 1, Jan.-Fev., 1999
- Wraappe e Chung *in* Current Status of Global Advance Pricing Agreement Programs – Tax Management International Journal – 2002

ÍNDICE DOS ACÓRDÃOS DO TJCE

Número do Processo	Data do acórdão do TJCE	Partes no processo
152/73	12 de Fevereiro de 1974	<u>Sotgiu/Deutsh Bundespost</u>
270/83	28 de Janeiro de 1986	<u>Comissão/França</u>
C-81/87	27 de Setembro de 1998	<u>Dayli Mail</u> and General Trust plc
C-19/92	31 de Março de 1993	Dieter <u>Kraus</u> /Land Baden-Württemberg
C-279/93	14 de Fevereiro de 1995	Finanzamt Köln-Altstadt/Roland <u>Schumacker</u>
C-55/94	30 de Novembro de 1995	Reinhard <u>Gebhard</u>
C-80/94	11 de Agosto de 1995	G. H. E. J. <u>Wielockx</u>
C-107/94	27 de Junho de 1996	P. H. <u>Asscher</u>
C-197/94 e C-252/94	13 de Fevereiro de 1996	Société <u>Bautiaa</u> et Societé française maritime.
C-250/95	15 de Maio de 1997	<u>Futura Participations SA e Singer</u>
C-264/96	16 de Julho de 1998	<u>Imperial Chemical Industries plc (ICI)</u>
C-212/97	9 de Março de 1999	<u>Centros Ltd</u>
C-307/97	21 de Setembro de 1999	<u>Compagnie de Saint-Gobain/</u> weigniederlassung Deutschland
C-34/98	15 de Fevereiro de 2000	<u>Comissão das Comunidades Europeias/República Francesa</u>

C-35/98	6 de Junho de 2000	Staatssecretaris van Financiën /B.G.M. <u>Verkooijen</u>
C-200/98	18 de Novembro de 1999	<u>X AB e Y AB</u> /Riksskatteverket
C-251/98	13 de Abril de 2000	<u>C. Baars</u> Inspecteur der BelastingenParticulieren/ /Ondernemingen Gorinchem
C-397/98 e C-410/98	8 de Março de 2001	<u>Metallgesellschaft Ltd e outros</u> (C-397/98), Hoechst AG e Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)/Commissioners of Inland Revenue e HM Attorney General
C-324/00	26 de Setembro de 2002	<u>Lankhorst-Hohorst GmbH</u> /Finanzamt Steinfurt.
C-385/00	12 de Dezembro de 2002	F.W.L. <u>de Groot</u> /Staatssecretaris van Financiën
C-436/00	21 de Novembro de 2002	<u>X e Y</u> /Riksskatteverket
C-168/01	18 de Setembro de 2003	<u>Bosal Holding BV</u> /Staatssecretaris van Financiën
C-9/02	11 de Março de 2004	Hughes de Lasteyrie du <u>Saillant</u> /Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie
C-446/2003	3 de Dezembro de 2005	<u>Marks & Spencer plc</u> /David Halsey

INDICE GERAL

I. INTRODUÇÃO	9
II. O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO	10
i. No Tratado Da União Europeia	10
a) Metas da União Europeia	10
b) O Princípio da Igualdade	11
c) O Princípio da Não Discriminação	12
d) Liberdade de Estabelecimento	14
e) Derrogações a esta liberdade	16
f) Discriminação Inversa	22
g) O Princípio da Não Discriminação e as Convenções para a Eliminação da Dupla Tributação	24
ii. Na Convenção Modelo Da OCDE	27
III. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	37
i. Noção	37
ii. A Problemática na Utilização dos Preços de Transferência	38
iii. Da Prova nos Preços de Transferência	47
iv. Acordos Prévios em Matéria de Preços de Transferência (APP)	49
IV. RESPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA AO PROBLEMA DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	51
i. Nota Introdutória	51
ii. Código De Conduta No Domínio Da Fiscalidade Das Empresas	52
a. Introdução	52
b. A Tributação Directa e o TCE	54
c. O Código De Conduta No Domínio Da Fiscalidade Das Empresas	54
o Âmbito pessoal	55
o Âmbito das Medidas Abrangidas	56
o Âmbito Geográfico	57
o Medidas Fiscais Prejudiciais Existentes	57
o Avaliação das medidas existentes	57
o Auxílios de Estado	58

o Conclusões.....	58
iii. Grupo do Código de Conduta	59
iv. Os APP – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência	62
v. O Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência.....	65
 V. METODOLOGIAS DA COMISSÃO PARA A CRIAÇÃO DE UMA MATÉRIA COLECTÁVEL ÚNICA PARA AS EMPRESAS A NÍVEL DA UNIÃO EUROPEIA.....	69
i. Nota introdutória	69
ii. Tributação unitária ou global a nível da União Europeia.....	75
iii. Imposto Europeu sobre o Rendimento das Empresas.....	77
iv. Tributação de Base Comum Consolidada a Nível da União Europeia.....	78
v. Tributação pelo Estado de Origem	80
 VI. OS AUXÍLIOS DE ESTADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DE INTERLIGAÇÃO COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.	89
 VII. INTER-RELAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA COM ACÓRDÃOS DO TJCE.....	96
 VIII. CONCLUSÃO	104
 BIBLIOGRAFIA.....	117
 ÍNDICE DOS ACÓRDÃOS DO TJCE	121
 ÍNDICE GERAL.....	123

BIOGRAFIAS

BREVES NOTAS BIOGRÁFICAS DO AUTOR:

CARLOS AUGUSTO RODRIGUES

Licenciado em Direito pela Universidade Lusíada, com o Curso de Pós-graduação em Direito Económico e Europeu pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, o Curso de Estudos Avançados em "*Dereito Tributário Europeo*" pela Universidade de Santiago de Compostela – Espanha e, actualmente, a preparar a tese de doutoramento na mesma área e nesta última Universidade.