



O CÓDIGO DE CONDUTA DA FISCALIDADE DAS EMPRESAS E A BOA GOVERNANÇA FISCAL

Clotilde Celorico Palma¹

RESUMO

Neste artigo procede-se a uma análise da recente Comunicação da Comissão sobre a boa governança fiscal e do futuro do Grupo do Código de Conduta da fiscalidade das empresas da União Europeia, concluindo-se que o Grupo deverá prosseguir os seus trabalhos.

Palavras chave

Grupo do Código de Conduta. Boa governança fiscal.

ABSTRACT

This article offers an analysis of the recent Commission Communication on Good Governance in Tax Matters and the future role of the EU Code of Conduct group of the European Union for business taxation, which leads to the conclusion that this group should develop its work.

Keywords

EU Code of Conduct group for business taxation. Good Governance in Tax Matters.

¹ Doutora em Ciências Jurídico Económicas pela Faculdade de Direito de Lisboa. Advogada especialista em Direito Fiscal. Docente Universitária em Lisboa.

1. EVOLUÇÃO DOS TRABALHOS DO GRUPO DO CÓDIGO DE CONDUTA

Há muito que não se ouvem notícias sobre os trabalhos do Grupo do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas constituído na União Europeia em 1998, na sequência da aprovação do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, quase em simultâneo com o Fórum da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial, criado em sequência do Relatório da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial².

Em ambos os Grupos, o objectivo consiste em combater e controlar a concorrência fiscal prejudicial, identificando-se, no primeiro, as medidas prejudiciais e procedendo-se ao seu desmantelamento e congelamento e, no segundo Grupo, à identificação das medidas preferenciais e dos paraísos fiscais, cooperantes e não cooperantes e à respectiva monitorização.

² Como é sabido, as atenções das instâncias internacionais têm, em particular desde a segunda metade da década de 90, centrado as suas preocupações, no tocante à área da fiscalidade, nos problemas relacionados com os aspectos nefastos do fenómeno da globalização.

Assim, assistimos a uma preocupação crescente com os aspectos prejudiciais da concorrência fiscal. Neste contexto, e com especial interesse para a questão que nos ocupa, assinala-se a aprovação, em 1 de Dezembro de 1997, pelo Conselho da União Europeia e pelos ministros das finanças dos Estados membros, do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, inserido no âmbito de um pacote mais amplo sobre a fiscalidade em que são igualmente contempladas a tributação da poupança e dos fluxos transfronteiriços de juros e royalties entre empresas (publicado no Jornal Oficial das Comunidades 272 de 6.1.98, como Anexo 1 às conclusões do Conselho Ecofin de 1 de Dezembro de 1997 em matéria de política fiscal).

Por sua vez, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE lançou o seu projecto no domínio da concorrência fiscal prejudicial, tendo, em 9 de Abril de 1998, sido aprovado o Relatório Sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, France, OCDE, 28 de Abril de 1998). No âmbito do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas se pretendem combater as práticas da concorrência fiscal prejudicial. Este Código, aplicável unicamente no contexto da fiscalidade directa, pretende abranger as disposições legislativas, regulamentares e as práticas de natureza administrativa que tenham ou sejam susceptíveis de ter uma incidência sensível na localização das actividades económicas no espaço comunitário. Para o efeito prevê um processo de avaliação das medidas potencialmente prejudiciais que, a serem devidamente avaliadas enquanto tal, deverão ser objecto de desmantelamento. De referir que, para o efeito, foi constituído um Grupo – o Grupo do Código de Conduta-, cujos trabalhos têm vindo a lume sob a forma de relatórios. O relatório mais famoso é o de Novembro de 1999, também conhecido por Relatório Primarolo, de onde constam as medidas qualificadas como prejudiciais.

O Relatório da OCDE, é um documento muito mais elaborado que o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e contém uma série de considerandos sobre os aspectos benéficos da concorrência fiscal, concluindo, todavia, que, em certas situações, poderá funcionar em termos prejudiciais, provocando situações indesejáveis de erosão das bases tributáveis nacionais. Contudo, este Relatório, contrariamente ao que se tem verificado até à data relativamente ao Código de Conduta, tem-se vindo a aplicar essencialmente a países não membros da OCDE qualificados como paraísos fiscais. O Relatório de 1998 trata-se de um compromisso de natureza política, à semelhança do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas. Note-se, todavia, que este facto não deverá ser menosprezado, dado que, muito embora se trate “simplesmente” de um compromisso de natureza política, o certo é que juridicamente os países membros se comprometem a adoptar uma série de medidas de “conformação” dos respectivos regimes fiscais, que obrigam, necessariamente, à assunção de obrigações jurídicas.

Quanto ao Grupo do Código de Conduta, depois de entregue o famoso Relatório Primarolo em 1998, dedicou-se essencialmente à avaliação das medidas dos novos Estados membros da União Europeia e ao *rollback* das medidas “qualificadas” como prejudiciais e ao acompanhamento do *standstill* relativamente a eventuais novas medidas³. Alguns Estados membros procederam à alteração das respectivas medidas qualificadas como prejudiciais de forma mais ou menos expedita (o que nos leva a questionar se houve efectivamente um desmantelamento de certos regimes). O certo é que houve um reajustamento dos regimes existentes e se conceberam novos regimes supostamente inócuos na perspectiva do Código. Em suma, as regras do jogo alteraram-se e a concorrência fiscal assumiu novas formas. Como em tudo na vida, houve ganhadores e perdedores e os dados não foram lançados em vão...

Com a adesão de novos Estados membros o exercício de qualificação das medidas foi repetido. Os dados oficiais indicam-nos que, nos termos do Código, cujos destinatários são os Estados membros e os seus territórios dependentes ou associados, foram, no total, avaliadas mais de 400 medidas relativas à fiscalidade das empresas, tendo 100 delas sido revogadas ou alteradas, por terem sido consideradas prejudiciais.

A questão que se suscitou seguidamente foi, naturalmente, a de saber qual o destino do Grupo. Deveria subsistir ou pura e simplesmente o seu escopo ter-se-ia esgotado? As opiniões dividiram-se. Houve quem defendesse convictamente a extinção do Grupo, sendo o mais veemente paladino a delegação belga. Venceu, contudo, uma posição de defesa da respectiva manutenção, dado, nomeadamente, o interesse em manter os trabalhos de controlo da concorrência fiscal prejudicial, nomeadamente o acompanhamento do desmantelamento efectivo das medidas qualificadas enquanto tal e o congelamento de novas medidas. Mas o interesse da manutenção deste Grupo não se esgota nestas questões. Existem uma série de questões relacionadas, directa ou indirectamente, com esta temática. Desde logo, todas as que se encontram relacionadas com os critérios de identificação dos regimes prejudiciais, como, por exemplo, a aplicação de cláusulas anti-abuso, nomeadamente as regras sobre preços de transferência e, naturalmente, a questão da transparência e dos acordos sobre trocas de informações. Para além disso, nunca se procedeu a uma revisão do Código, conforme o previsto no respectivo ponto N. Deverá o Código, que se encontra limitado à tributação directa das pessoas colectivas, ou seja, essencialmente ao imposto sobre as sociedades, ser revisto e alargado, por

³ O Relatório Primarolo veio a ser publicado em Portugal pelo Centro de Estudos Fiscais nos *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 185 de 2000. Este Relatório deve o seu nome à Senhora Presidente do Grupo durante cerca de uma década - a Ministra inglesa Dawn Primarolo, e identifica 66 medidas consideradas como prejudiciais nos então quinze Estados membros da União Europeia, entre mais de 200 medidas inicialmente consideradas potencialmente prejudiciais. Saliente-se que este Relatório não é consensual e nunca chegou a ser formalmente aprovado pelo Ecofin.

exemplo, à tributação das pessoas singulares ou à tributação indirecta?⁴ Trata-se de questões muito sensíveis. Também nunca se concretizou o princípio previsto no ponto M do Código, segundo o qual o Conselho considera desejável que os princípios do Código se devam adoptar numa base geográfica o mais ampla possível, pelo que, para este efeito, os Estados membros se comprometem a promover a respectiva adopção em países terceiros e nos territórios aos quais o Tratado de Funcionamento da União Europeia não se aplica. Sempre nos questionámos quanto ao âmbito de aplicação do Código e à inércia do Grupo relativamente à adopção do previsto no ponto M, situação que, obviamente, é geradora de distorções de concorrência⁵.

O certo é que o ritmo de trabalhos foi sucessivamente abrandando durante a Presidência da Ministra inglesa Dawn Primarolo que conduziu os destinos deste Grupo desde a sua constituição em 1998 até 2007, quando deixou a pasta do Orçamento para assumir a pasta da Saúde. A sua sucessora no cargo, Jane Kennedy, também esteve por pouco tempo e não foi particularmente vigorosa de forma a dar um novo *elán* a um Grupo que se tornara, sucessivamente, pouco entusiasmante. Longe iam os tempos das reuniões que avançavam

⁴ Sobre esta matéria e o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas veja-se, em Portugal, António Carlos dos Santos, "A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal", Conferência sobre Fiscalidade Internacional, Universidade Nova, Lisboa, 12 e 13 de Março de 2002, publicada no livro *Planeamento e concorrência fiscal internacional*, Fisco 2002.

⁵ Sobre esta matéria e o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas veja-se, em Portugal, António Carlos dos Santos, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, tese de doutoramento publicada pela Bruylant, 2009, "A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal", op. cit., "Point J of the Code of Conduct or the Primacy of Politics over Administration", *European Taxation*, vol. 40, n.º 9, 2000, António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma, "A regulação internacional da concorrência fiscal nefasta", *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 395, Julho-Setembro de 99, Clotilde Celorico Palma, "O combate à concorrência fiscal prejudicial – Algumas reflexões sobre o Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas", *Fiscália*, Setembro de 99, n.º 21, "A concorrência fiscal sob vigilância: Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas versus Relatório da OCDE sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial", *Revisores & Empresas*, Jan/Mar/99, "A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?", "A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?", *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 403, Julho-Setembro de 2001, *Revista TOC* n.º 16, Julho de 2001, "A OCDE e o combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução", *Fiscalidade* n.º 16, Outubro de 2003, "Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas – O desafio dos novos Estados membros", in *15 anos da Reforma Fiscal de 1988/89*, Jornadas de homenagem ao Professor Pitta e Cunha, Almedina, Novembro 2005, "O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia: dois pesos duas medidas?", *Boletim informativo da Sociedade de Desenvolvimento da Madeira*, n.º 11, Outubro/Novembro 2005, "O controlo da concorrência fiscal na União Europeia", *Revista Fórum de Direito Tributário/RFDT* n.º 15, Maio-Junho 2005, "O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia – ponto de situação dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta", *livro de homenagem ao Professor Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Abril de 2006, "O controlo da concorrência fiscal prejudicial – Principais medidas conjuntas e unilaterais adoptadas por Portugal", *Revista Fórum de Direito Tributário/RFDT* n.º 26, Março Abril 2007 (relatório apresentado na 40ª Conferência Técnica do Centro Inter americano de Administrações Tributárias, em 2006), e Freitas Pereira, "Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia", *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 390, Abril-Junho 98.

sem tradutores para o dia seguinte e em que os jantares se resumiam a umas sandes mal digeridas entre as discussões fervorosas dos diversos regimes que estiveram a ser analisados. Para quem assistiu ao desenvolvimento dos trabalhos deste Grupo, este dir-se-ia quase moribundo, perdido num cínico exercício de interesses entre os grandes e os pequenos Estados membros.

2. O IMPACTO DA CRISE ECONÓMICA NOS TRABALHOS DA CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

Com a crise económica houve um recrudescimento dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e do Fórum da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial. Volta a lançar-se com vigor o repto da necessidade efectiva de uma troca de informações e de sanções contra a opacidade. O G20 empenha-se no assunto e assiste-se à assinatura de diversos acordos de troca de informações baseados no modelo OCDE de 2002 e à renegociação de antigas convenções para evitar a dupla tributação com acolhimento da nova redacção conferida ao artigo 26.º da Convenção modelo da OCDE⁶. Assistimos, quase incrédulos, a uma mudança de atitude por parte de países como a Suíça, o Liechtenstein, Andorra e o Mónaco. De tal forma que a lista dos paraísos fiscais não cooperantes da OCDE está em branco, tendo sido substituída pela famosa lista do G20 em permanente evolução. Boas novas? Aparentemente... Não nos poderemos esquecer que uma coisa é a assunção de um compromisso, outra o seu cumprimento efectivo. Como nos poderemos assegurar que todos os acordos entretanto assinados irão realmente concretizar-se em trocas de informações atempadas e úteis?

Neste contexto, qual será o futuro do Grupo do Código de Conduta?

Ultimamente, já sob a presidência do Director Geral dos Impostos austríaco Noltz, o Grupo alargou os seus trabalhos à área das medidas anti-abuso, tendo sido constituído um subgrupo para o efeito cuja primeira reunião ocorreu em Outubro de 2009. Trata-se, no fundo, de implementar as preocupações suscitadas pela Comissão, em particular, na sua Comunicação de 2007 sobre a matéria⁷.

⁶ Sobre o papel da crise económica e acção do G20, veja-se Amaral Tomaz, "A reunião do G20 de 2 de Abril de 2009 e o futuro dos paraísos fiscais", *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano II, n.º2, Julho de 2009. Como conclui, a p. 41, "Em resumo, não é pacífico antecipar o que vamos ter pela frente no domínio da utilização dos paraísos fiscais para evitar o pagamento dos impostos devidos. Parece no entanto de concluir que, após o G20, nada será como de antes. A 'crise' que tem 'costas largas' poderá também contribuir, pela positiva, para que não se repitam os erros do passado e para alterar o paradigma que serve de modelo aos paraísos fiscais: a opacidade e o sigilo bancário".

⁷ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros, COM/2007/0785 final, de 10 de Dezembro de 2007. Sobre esta matéria veja-se, da autora, "A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso", *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 114, Setembro 2009.

Como se salienta nesta Comunicação, a Comissão Europeia está interessada em explorar mais

Por outro lado, procedeu-se à actualização do estudo de 1999 apresentado no Grupo sobre práticas administrativas, em especial, sobre a aplicação de um sistema de *rulings* por parte dos Estados membros e fizeram-se trabalhos sobre os critérios da transparência e da troca de informações em matéria de regras sobre preços de transferência. Um outra preocupação recente a assinalar que ficou acordada no plano de trabalhos aprovado no Conselho dos Ministros da Economia e das Finanças da União Europeia (Conselho Ecofin) de 2 de Dezembro de 2008, é a da extensão das regras do Código a países terceiros, questão que assume particular melindre e que deverá ser adoptada progressivamente. Desde logo suscita-se a questão de saber como vincular países terceiros a um compromisso comunitário de natureza política. Como reforçar os argumentos que visam convencer as outras jurisdições a estabelecerem uma cooperação administrativa eficaz e efectiva com a UE?

Como é sabido, este exercício relativamente a países terceiros foi já levado a efeito no contexto dos trabalhos da OCDE sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial, prevendo-se um conjunto de sanções (medidas coordenadas e unilaterais) que deverão ser adoptadas pelos países membros⁸.

Se o trabalho levado a cabo pela OCDE, por um lado, pretendeu recensear, com vista ao seu desmantelamento, os regimes fiscais preferenciais dos seus 30 países membros, com base em critérios similares (embora com um âmbito de aplicação mais limitado) aos previstos pelo Código de Conduta, por outro, alargou o seu trabalho a países não membros, incluindo alguns «paraísos fiscais», tendo obtido o compromisso político de várias destas jurisdições quanto a uma cooperação leal com os países membros no tocante à transparência e ao intercâmbio de informações em questões fiscais. O certo é que, prevendo-se que na reunião do G20 de 2 de Abril de 2009 seria redigida uma lista das jurisdições em que não tivessem sido alcançados progressos suficientes na aplicação das normas fiscais internacionais desenvolvidas pela OCDE, diversas jurisdições, nomeadamente a Suíça, a Áustria, a Bélgica, o Luxemburgo, Hong-Kong, Macau, Singapura, Chile, Andorra, Liechtenstein e o Mónaco, comprometeram-se recentemente a também cumprir as referidas normas. Estes compromissos referem-se essencialmente ao respeito das normas internacionais da OCDE, que requerem o intercâmbio de informações, a pedido, em todos as questões fiscais relacionadas com a administração e com a aplicação da legislação

pormenorizadamente a possibilidade de soluções coordenadas específicas, em estreita cooperação com os Estados membros, com vista a: (i) desenvolver definições comuns de “abuso” e de “expedientes puramente artificiais”, tendo em vista uma orientação quanto à aplicação desses conceitos no domínio dos impostos directos; (ii) melhorar a cooperação administrativa para detectar e neutralizar mais eficazmente os abusos e esquemas fiscais fraudulentos; (iii) partilhar as melhores práticas que sejam compatíveis com o direito comunitário, em particular para garantir a proporcionalidade das medidas anti-abuso; (iv) reduzir potenciais discrepâncias que resultem numa não tributação involuntária; e (v) garantir uma melhor coordenação das regras anti-abuso em relação a países terceiros.

⁸ A este propósito veja-se, da autora, “A OCDE e o combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução”, op. cit.

fiscal nacional, independentemente de requisitos de interesse nacional ou de sigilo bancário para fins fiscais na jurisdição em causa. As normas da OCDE prevêem igualmente medidas de salvaguarda extensivas para proteger a confidencialidade do intercâmbio de informações⁹.

O *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (que conta actualmente com 91 países, incluindo todos os países do G20, da OCDE e todos os centros *offshore*), tem um mandato de 3 anos para avaliar os regimes dos membros e de outras jurisdições que requeiram particular atenção. A OCDE actualmente está empenhada em associar outros países aos trabalhos, como a Argentina, o Brasil, a China, a Índia, e a África do Sul, em implementar programas de assistência técnica aos países e em desenvolver um sistema de avaliação da implementação dos acordos sobre troca de informações de forma a analisar as questões da efectividade da troca de informações (disponibilidade, acesso e troca das informações).

Note-se que actualmente não consta qualquer país da lista dos paraísos fiscais não cooperantes da OCDE (os 3 paraísos fiscais não cooperantes que restavam: Andorra, Liechtenstein e Mónaco, assumiram em Março de 2009 os *standards* de troca de informações), tendo tal lista sido substituída pela lista do G20 elaborada em colaboração com a OCDE.

A lista do G20 tem três níveis: o das jurisdições que implementaram substancialmente os *standards* internacionais de troca de informações (lista branca – caso tenham celebrado pelo menos 12 ADTs com países membros da OCDE)¹⁰; o das jurisdições que se comprometeram com os *standards* internacionais de troca de informações mas que ainda não os implementaram substancialmente (lista cinzenta), e o das jurisdições que não se comprometeram com os *standards* internacionais de troca de informações (lista negra). Actualmente, a lista do G20 de Abril de 2010 (a primeira era de Abril de 2009), não tem na lista negra nenhuma jurisdição que pertença ao *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Com efeito, as jurisdições do *Global Forum* que constavam da lista negra em Abril de 2009, comprometeram-se a implementar os *standards* (Costa Rica, Malásia, Filipinas e Uruguai). Por outro lado, 25 jurisdições passaram para a lista branca – Andorra, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Áustria, The Bahamas, Bélgica, Bermuda, British Virgin Islands, Bahrain, Cayman Islands, Chile, Gibraltar, Liechtenstein, Luxemburgo, Malásia, Mónaco, Netherlands Antilles, St. Kitts and Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Samoa, San Marino, Singapura, Suíça e as Ilhas Turks and Caicos.

⁹ Na sequência da cimeira do G20, a OCDE apresentou um relatório sobre a aplicação das normas fiscais internacionais pelas jurisdições que são objecto de um acompanhamento pelo Fórum Mundial da OCDE.

¹⁰ Os *standards* internacionais de troca de informações estavam inicialmente previstos no artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE e no Acordo Modelo de 2002 da OCDE para a Troca de Informações Fiscais. Os *standards* foram adoptados em 2004 pelo G20 na sua reunião de Berlim, e pelo *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* em Outubro de 2008 e servem de modelo a cerca de 3600 convenções bilaterais celebradas entre países da OCDE e não pertencentes à OCDE.

Em 2009 os *standards* foram assumidos pela Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça, que levantaram a sua reserva ao artigo 26.º da Convenção modelo da OCDE. Todos os países não OCDE que tinham uma reserva ao referido artigo da Convenção modelo levantaram-na, incluindo o Brasil, o Chile e a Tailândia. Só em 2009 foram assinados 200 TIEAs e 110 ADTs.

3. A COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO PARA PROMOVER A BOA GOVERNANÇA EM QUESTÕES FISCAIS

A 28 de Abril de 2009, a Comissão Europeia apresentou uma Comunicação para promover a boa governança em questões fiscais¹¹.

Mas, afinal, o que é que se pretende com esta Comunicação e qual a sua relação com os trabalhos da concorrência fiscal prejudicial, em particular, com o Código de Conduta? A Comunicação pretende lançar uma reflexão sobre uma série de medidas para promover a boa governança na área fiscal, que implica acções a desenvolver quer ao nível interno quer externo da UE, bem como ao nível de cada Estado membro. Conforme a Comissão salienta, tendo em consideração o pleno respeito pelo princípio da subsidiariedade, deve ser assegurada uma maior coerência entre as posições individuais dos Estados membros da União Europeia nas instâncias internacionais em matéria fiscal e os princípios de boa governança acordados, como os consagrados nas convenções fiscais bilaterais com os países terceiros e nas instâncias internacionais. Ora, este objectivo requer um maior grau de coordenação a nível comunitário. Neste contexto, a Comissão pretende manter um diálogo construtivo com todas as partes interessadas sobre os princípios e a aplicação prática das medidas previstas na Comunicação e, ainda no decurso deste ano, reapreciará a situação e apresentará um relatório.

Tal como se salienta, a ameaça crescente que os orçamentos e os sistemas fiscais nacionais sofrem no actual contexto de crise financeira e económica, fez da necessidade de cooperação fiscal e da adopção de normas comuns ao nível internacional (ou seja, da «boa governança na área fiscal») um assunto recorrente dos debates internacionais.

A globalização apresenta vantagens de desvantagens. Ora, do ponto de vista fiscal, regista-se um aumento preocupante da fraude e evasão fiscais¹².

Neste contexto, a preocupação centraliza-se nos «paraísos fiscais» e nos centros financeiros internacionais insuficientemente regulados que se recusam aceitar os princípios de transparência e de intercâmbio de informações. Em causa está, essencialmente, a opacidade de determinados regimes. Segundo

¹¹ COM (2009) 201 final.

¹² Sobre esta questão e em particular no tocante ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, veja-se, nomeadamente, Miguel Silva Pinto, "A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos", *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano II, n.º 2, Julho de 2009.

uma estimativa da OCDE realizada no final de 2008, os vários paraísos fiscais ao nível mundial atraíram entre 5 e 7 bilhões de dólares de activos, embora o grau de sigilo relativo a estas contas torne difícil determinar com exactidão os montantes localizados em cada uma destas jurisdições.

Face a este cenário, na perspectiva da UE, dever-se-á celebrar acordos com países terceiros numa base geográfica o mais ampla possível, tendo em vista a adopção de normas comuns e a cooperação, nomeadamente, em questões fiscais. Fala-se, assim, na promoção de sistemas fiscais justos e eficazes, necessária não apenas para garantir a equidade das relações económicas, do comércio e do investimento, como para constituírem a base financeira de todas as despesas públicas.

É neste contexto que se fala na boa governança na área fiscal, não apenas como um meio essencial para combater a fraude e a evasão fiscais transfronteiras, mas igualmente para reforçar a luta contra o branqueamento de capitais, a corrupção e o financiamento do terrorismo. Os ministros das Finanças da UE, no Ecofin de 14 de Maio de 2008, consideraram os princípios da transparência, do intercâmbio de informações e da concorrência fiscal leal como os elementos que definem a boa governança na área fiscal. As palavras de ordem passaram a ser três: a transparência, o intercâmbio de informações e a concorrência leal em matéria fiscal.

É neste três aspectos fortemente interligados que os Estados membros se devem concentrar e adoptar medidas coordenadas. Não sendo exactamente o mesmo interrelacionam-se profundamente, sendo a troca de informações o aspecto crucial. Não há transparência nem concorrência leal sem troca de informações¹³.

Os países do G20, no seu plano de acção de Novembro de 2008, concordaram em trabalhar na aplicação internacional de regras de transparência em questões financeiras e de cooperação administrativa na área fiscal. No documento que apresentaram na reunião do Conselho Europeu de Dezembro de 2008, os Ministros das Finanças da UE apelaram à continuação da luta contra os riscos financeiros ilícitos decorrentes da falta de cooperação de certas jurisdições e contra os paraísos fiscais. Na contribuição para a reunião dos Ministros e dos Governadores dos Bancos Centrais do G20 de 14 de Março de 2009, os Ministros das Finanças da UE sublinharam a necessidade de se proteger o sistema financeiro contra jurisdições pouco transparentes, não cooperantes e dotadas de legislação pouco rigorosa, solicitaram a criação de um «conjunto de sanções» e sublinharam a necessidade de intensificar as «acções destinadas a alcançar uma boa governança internacional na área fiscal». O Conselho Europeu

¹³ Neste contexto veja-se o que defendeu a Administração Bush no domínio do Fórum da OCDE para as Práticas da concorrência fiscal prejudicial. Sobre esta questão veja-se, da autora, “O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia: dois pesos duas medidas?”, op. cit., “A OCDE e os paraísos fiscais: uma brecha num equilíbrio desequilibrado”, *Semanário Económico*, 5 de Novembro de 2003, “A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?”, op. cit.

de 19 e 20 de Março de 2009 confirmou esta linha de acção. Na cimeira do G20 de Londres de 2 de Abril de 2009, os líderes, declarando que «a era do sigilo bancário tinha terminado», comprometeram-se a «tomar medidas contra as jurisdições não cooperantes, incluindo os paraísos fiscais» e manifestaram-se «prontos a aplicar sanções para proteger as (suas) finanças públicas e os (seus) sistemas financeiros». É neste contexto que a Comunicação visa recensear a contribuição concreta da UE para a boa governança na área da fiscalidade directa, tendo em atenção como pode ser melhorada a governança na UE e os instrumentos especiais de que a União Europeia e os Estados membros dispõem para promover a boa governança ao nível internacional, e as possibilidades de uma acção dos Estados membros mais coordenada, para apoiar, simplificar e complementar as medidas adoptadas por outras instâncias internacionais como a OCDE e a ONU.

Neste âmbito, no que se reporta às diversas acções para promover a uma melhor governança em matéria fiscal na UE apontam-se os seguintes domínios: (i) Cooperação administrativa, nomeadamente através do intercâmbio de informações, onde se indicam a Directiva relativa à assistência mútua¹⁴, a Directiva relativa à cobrança de créditos fiscais¹⁵ e a Directiva relativa à tributação dos rendimentos da poupança¹⁶; (ii) Concorrência fiscal prejudicial, onde ressalta o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas; (iii) Auxílios de Estado¹⁷ e (iv) Transparência.

3.1 Debates internacionais relativos à cooperação fiscal

Tal como se salienta, o trabalho da UE para a melhoria da cooperação fiscal reflecte muitos dos princípios que implicitamente, desde há vários anos, têm regido a acção da OCDE contra a concorrência fiscal prejudicial.

A «Declaração de Doha para o financiamento do desenvolvimento», adoptada no âmbito da Conferência Internacional de Acompanhamento sobre o Financiamento do Desenvolvimento, organizada pelas Nações Unidas para examinar a aplicação do Consenso de Monterrey, consagra compromissos firmes em matéria de reforma fiscal e defende que sejam empregues esforços no sentido de aumentar as receitas fiscais através de sistemas fiscais

¹⁴ Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 2004/56/CE do Conselho, de 21 de Abril de 2004, que prevê o intercâmbio de informações em matéria de tributação directa entre as autoridades fiscais.

¹⁵ Directiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de Maio de 2008, que institui um regime de acordo com o qual um Estado membro pode solicitar a assistência de outro em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e quotizações.

¹⁶ Directiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003, que permite a troca automática de informações entre as administrações fiscais e abrange exclusivamente os rendimentos da poupança sob a forma de juros pagos a pessoas singulares.

¹⁷ Salientando-se a Comunicação da Comissão Europeia 98/C 384/03, Jornal Oficial C384 de 10.12.1998, e o «Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas», C (2004) 434 de 9.2.2004.

modernizados, de uma cobrança de impostos mais eficaz, do alargamento da matéria colectável e do combate eficaz contra a evasão fiscal¹⁸.

A política da UE no domínio da boa governança na área fiscal evoluiu ao longo dos anos com base numa série de iniciativas da Comissão, que permitiram a adopção de conclusões nesta matéria pelos Ministros das Finanças da UE.

O Conselho Ecofin reconheceu a necessidade de promover, numa base geográfica tão ampla quanto possível, os princípios de boa governança na área fiscal. Por esta razão, solicitou que fosse incluída uma disposição sobre a boa governança na área fiscal nos acordos pertinentes celebrados pela UE e pelos seus Estados membros com países terceiros ou grupos de países terceiros. O objectivo desta medida não é lutar contra paraísos fiscais enquanto tais, mas chegar a acordo com o maior número possível de países terceiros sobre princípios comuns em matéria de cooperação e de transparência.

Por outro lado, na sua contribuição para o Conselho Europeu de Dezembro de 2008, o Conselho Ecofin deu um impulso adicional a esta medida ao comprometer-se, em conformidade com o trabalho realizado a nível internacional em várias instâncias, a prosseguir a luta contra os riscos financeiros ilícitos com origem em jurisdições não cooperantes e contra os paraísos fiscais. Neste contexto, apela-se para que os Estados membros adoptem o mais rapidamente possível as propostas apresentadas pela Comissão sobre as directivas relativas à cooperação administrativa, à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos e à tributação dos rendimentos da poupança, bem como para que continuem a dar a prioridade adequada ao desmantelamento dos regimes fiscais prejudiciais no domínio da fiscalidade das empresas¹⁹.

¹⁸ Declaração de Doha, de 29 de Novembro a 2 de Dezembro, 2008.

¹⁹ Em Fevereiro de 2009, a Comissão apresentou uma proposta para substituir a directiva actualmente em vigor na União Europeia em matéria de assistência mútua (COM (2009) 29, de 2 de Fevereiro de 2009). Esta proposta, além de prever novos instrumentos práticos para intensificar a cooperação administrativa (organização, formulários, modelos e canais comuns), introduz dois novos elementos importantes que a Comissão considera indispensáveis para reforçar a acção da UE a nível internacional contra a fraude e a evasão fiscais. Em primeiro lugar, estabelece uma cláusula de nação mais favorecida, nos termos da qual os Estados membros seriam obrigados a prestar a outro Estado membro o nível de cooperação que aceitaram em relação a um país terceiro. Em segundo, e de maior importância, a proposta proíbe que os Estados membros invoquem o sigilo bancário para não residentes como fundamento da recusa de fornecerem informações relativas a um contribuinte ao seu Estado membro de residência.

Em simultâneo com a proposta relativa à assistência mútua, a Comissão apresentou outra proposta para substituir a directiva em vigor relativa à cobrança de créditos fiscais (COM (2009) 28, de 2 de Fevereiro de 2009). Esta proposta visa aumentar a eficácia da assistência, reforçando a capacidade de cobrança dos impostos não pagos pelas administrações fiscais, contribuindo, assim, para a luta contra a fraude fiscal. Esta proposta foi aprovada, tendo dado origem à Directiva 2010/24/EU, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, publicada no JO n.º L 84/1, de 31.03.2010.

Em 2008, a Comissão apresentou uma proposta que tinha por objectivo alterar a Directiva relativa à tributação da poupança (COM (2008) 727, de 13 de Novembro de 2008), alargando o âmbito de aplicação desta directiva a alguns pagamentos de juros a residentes da UE efectuados através de estruturas intermediárias isentas de imposto estabelecidas em países que não são membros

3.2 Acções em curso na UE

Quanto a acções em curso, a UE adoptou uma série de acções em diferentes áreas a fim de garantir a adesão dos países terceiros aos princípios de boa governança ou a outros princípios conexos. Neste contexto indica-se, nomeadamente, a tributação dos rendimentos da poupança²⁰, as relações com os países do Espaço Económico Europeu (EEE) (Islândia, Liechtenstein e Noruega) e com a Suíça²¹, a política de alargamento²², a aplicação das conclusões do Conselho Ecofin de Maio de 2008, e a política de cooperação para o desenvolvimento, tendo em vista a prestação de apoio aos países em vias de desenvolvimento dispostos a aderir aos princípios da boa governança, nomeadamente na área fiscal²³.

É neste elenco de medidas que se salienta o papel desempenhado pelo

da UE. Nesta proposta são igualmente feitas outras sugestões para melhorar as medidas sobre tributação da poupança.

²⁰ Em alguns países terceiros e em territórios dependentes ou associados dos Estados membros, alguns dos quais foram já identificados pela OCDE como paraísos fiscais, são aplicadas medidas fiscais similares ou equivalentes às consagradas na Directiva relativa à tributação dos rendimentos da poupança. Além disso, tendo em vista a aplicação de disposições equivalentes às previstas na Directiva relativa à tributação dos rendimentos da poupança, a Comissão, com base num mandato do Conselho Ecofin, conduziu negociações exploratórias com Hong-Kong, Macau e Singapura.

²¹ A legislação da UE relativa ao mercado interno aplica-se directamente aos países do Espaço Económico Europeu (EEE), ao passo que as normas equivalentes às normas comunitárias em matéria de auxílios estatais são consagradas pelo Acordo EEE e aplicadas pelo Órgão de Fiscalização da EFTA. Normas similares são aplicáveis à Suíça nos termos do acordo de comércio livre celebrado entre a UE e a Suíça em 1972. Deste modo, limitam-se os regimes fiscais geradores de distorções nestes países, tendo a Comissão, aliás, denunciado recentemente alguns regimes suíços de tributação de empresas que prevêm a concessão de benefícios que a Comissão considera auxílios estatais.

²² A política de alargamento exige que os países candidatos e potenciais candidatos procedam à transposição gradual da legislação comunitária nas suas ordens jurídicas nacionais, designadamente no âmbito da fiscalidade. Aquando da sua adesão à UE, os países candidatos são instados a aplicar plenamente a totalidade do seu acervo legislativo. A este respeito, a boa governança é uma das áreas a que a estratégia de alargamento está particularmente atenta desde uma fase inicial do processo de pré-adesão.

²³ O mecanismo de governança da Política Europeia de Vizinhança e de Parceria, baseado nos artigos 2.º, n.º 1, e 7.º do Instrumento Europeu de Vizinhança e Parceria (IEVP), prevê um financiamento suplementar, para além das dotações nacionais, para os países parceiros que se considere terem alcançado maiores progressos na consecução dos objectivos relativos à governança estabelecidos nos seus programas de reforma, conforme definidos nos seus planos de acção PEV (que consagram compromissos, tanto de carácter geral como específico, em matéria de reformas no âmbito da governança). O 10.º Fundo Europeu de Desenvolvimento (FED), que abrange o período de 2008 a 2013, prevê igualmente uma medida de incentivo no âmbito da iniciativa de governança, através da qual a UE oferece financiamento suplementar para apoiar o diálogo e as reformas em matéria de governança, nomeadamente na área fiscal. Os países elegíveis para a ajuda ao desenvolvimento que, após avaliação baseada na elaboração de um perfil de governança, assumem compromissos (circunstanciados no plano de acção de governança) podem receber uma dotação suplementar em função do teor do seu compromisso. Alguns países das Caraíbas e do Pacífico já assumiram compromissos desse tipo, ao passo que outros recusaram esta via ou ainda não decidiram optar por ela. Alguns países e territórios ultramarinos (PTU), em relação aos quais os Estados membros têm responsabilidades assumiram compromissos com a OCDE em matéria de transparência e de intercâmbio de informações.

Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e da promoção dos seus princípios junto dos países terceiros. Neste contexto, salienta-se que deveria prosseguir-se o trabalho de congelamento e de desmantelamento das medidas fiscais prejudiciais nos Estados membros da UE.

3.3 A boa governança e os países terceiros

É prestada especial atenção à questão da implementação da boa governança em matéria fiscal nos países terceiros. Tal como referimos, para o efeito faz-se apelo à adopção de uma estratégia coordenada dos Estados membros que passa, nomeadamente, pela celebração e implementação de acordos da UE com países terceiros e pela questão dos incentivos à cooperação para o desenvolvimento, isto é, da ajuda da UE aos respectivos sistemas fiscais.

Quanto aos acordos, recomenda-se, designadamente, que a boa governança na área fiscal deve ser referida o mais cedo possível no processo de negociações, por exemplo nas directrizes de negociação do Conselho à Comissão e que tais acordos prevejam, se necessário, disposições semelhantes às aplicáveis na UE em matéria de auxílios estatais. Equaciona-se ainda o facto de deverem ser considerados acordos antifraude específicos na área fiscal, que previssem, se necessário, disposições em matéria de transparência e de intercâmbio de informações para fins fiscais a nível comunitário para acelerar o processo de aplicação dos compromissos assumidos por certas jurisdições com vista a uma maior transparência e ao intercâmbio de informações²⁴.

Relativamente ao Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, a Comissão considera que o Grupo deveria, prioritariamente, desenvolver uma política coerente de acção coordenada relativamente à aplicação de medidas anti-abuso no que se refere a países terceiros que exercem práticas prejudiciais.

No contexto dos incentivos relativos à cooperação para o desenvolvimento, a Comissão considera que importa, nomeadamente, avaliar a execução dos compromissos assumidos por alguns países em favor da boa governança na área

²⁴ A Directiva relativa à tributação dos rendimentos da poupança consagra um mecanismo especial que permita à Bélgica, à Áustria e ao Luxemburgo tributar os titulares de contas estrangeiras residentes na União Europeia através de retenção na fonte, em vez de proceder ao intercâmbio de informações com outros países. Desde 1 de Janeiro de 2010 que a Bélgica passou a trocar informações ao abrigo da Directiva. O Liechtenstein, a Suíça, o Mónaco, Andorra e São Marinho celebraram com a UE acordos em matéria de tributação da poupança que prevêem igualmente a retenção de um imposto na fonte, em vez do intercâmbio de informações. A Directiva prevê que, a longo prazo, todos os Estados membros procederão ao intercâmbio de informações de modo automático de informações segundo modalidades que dependem da adopção, pelos países terceiros supramencionados, das normas estabelecidas em 2002 pela OCDE em matéria de intercâmbio de informações. Neste contexto, é necessário prosseguir as discussões com outros países terceiros, nomeadamente Singapura, Hong Kong e Macau, à luz do novo consenso que se desenha em matéria de transparência e de intercâmbio de informações, a fim de estudar com estas jurisdições a aplicação de medidas adequadas equivalentes às consagradas na Directiva relativa à tributação da poupança.

fiscal e, eventualmente, reafectar fundos em benefício dos países que cumpram os seus compromissos de forma satisfatória e cancelar os fundos afectados a países que não os tenham cumprido. Neste contexto, salienta a relevância do fornecimento da assistência técnica necessária para ajudar os países a cumprir os seus compromissos em matéria de boa governança na área fiscal, o que pode passar pela concepção de um sistema fiscal, para os países que o solicitarem, que lhes permita utilizar mais eficazmente os seus recursos disponíveis.

A Comissão pretende igualmente considerar a viabilidade de introduzir um critério adicional para avaliar a elegibilidade para a concessão de fundos no âmbito dos instrumentos comunitários de ajuda externa actualmente em vigor, critério esse que estaria dependente da aplicação dos princípios de boa governança na área fiscal por países terceiros. Além disso, poderia reflectir-se sobre a eventual concessão de uma dotação adicional às jurisdições cooperantes no âmbito das próximas Perspectivas Financeiras, destinada, por exemplo, a assistência técnica ou ao destacamento de peritos.

Para a Comissão, é essencial garantir a coerência política em relação aos países terceiros para o desenvolvimento dos princípios de boa governança na área fiscal, pelo que os Estados membros devem adoptar medidas semelhantes às expostas supra no âmbito dos respectivos programas de ajudas bilaterais.

Na Comunicação sobre a boa governança, a Comissão vem ainda apelar à conveniência em apurar também qual o grau de coerência entre os princípios de boa governança na área fiscal e as políticas fiscais dos próprios Estados membros, incluindo os tratados fiscais bilaterais celebrados com países terceiros. Tal como nota, seria importante garantir que, através destes tratados fiscais bilaterais, os Estados membros não criam novas oportunidades para elidir a receita fiscal de outros Estados membros ou para contornar o disposto nas directivas da UE. Paralelamente, a consagração de obrigações em matéria de boa governança em acordos celebrados entre a UE e os países terceiros reforça o poder de negociação dos Estados membros nas suas negociações bilaterais com esses países.

Como salienta a Comissão, os Estados membros deveriam igualmente estabelecer uma estratégia mais harmonizada em relação aos países terceiros em função da eventual adesão destes aos princípios de boa governança na área fiscal. Por exemplo, um país terceiro que aplicasse os referidos princípios poderia ser retirado das respectivas «listas negras nacionais», deixando as suas práticas fiscais de estar sujeitas a medidas anti-abuso. Distintamente, as jurisdições que não aplicam de maneira satisfatória os aspectos essenciais em matéria de boa governança na área fiscal aplicados pelos Estados membros da UE poderiam ser objecto de contra medidas coordenadas. A Comissão considera que uma melhor coordenação das posições dos Estados membros da UE nos debates da OCDE, no G20 e na ONU, no que diz respeito à boa governança internacional na área fiscal, é imprescindível para assegurar uma maior pressão nas negociações com países não cooperantes.

Numa linha coerente de preocupações, tenha-se em consideração a posterior apresentação pela Comissão da Comunicação sobre Fiscalidade e Desenvolvimento²⁵, que vem fazer apelo à adopção dos mesmos princípios de cooperação com os países em desenvolvimento para implementar a boa governança em matéria fiscal, bem como as conclusões do Conselho Desenvolvimento sobre “Boa Governança e Desenvolvimento”, de dia 14 de Junho 2010, relativas à aludida Comunicação.

4. CONCLUSÕES

A decisão de manutenção do Grupo do Código de Conduta afigura-se-nos adequada, particularmente tendo em consideração a realidade actual em que a crise agudizou as preocupações sobre a sustentabilidade dos sistemas fiscais em ambiente de globalização. Neste contexto, a promoção da boa governança na área fiscal numa base geográfica tão ampla quanto possível tem um relevante papel a cumprir.

Independentemente do contexto actual, sempre achamos que confinar os princípios decorrentes do Código ao espaço da União Europeia e aos territórios dependentes seria uma visão reduccionista que contribuiria para o aparecimento de novas distorções fiscais. Trata-se, contudo, de uma tarefa melindrosa e os trabalhos da OCDE neste domínio são um bom exemplo desse facto. Neste âmbito, os trabalhos sobre as práticas administrativas e sobre a aplicação das regras anti-abuso parecem-no extremamente importantes.

Para além disso, a monitorização do congelamento e do *stanstill* são necessários (embora se reconheça que este papel pudesse ser cometido à Comissão).

A UE e os seus parceiros têm actualmente o maior interesse em fomentar a cooperação fiscal e a adopção de normas comuns numa base geográfica tão ampla quanto possível. Uma maior coerência e coordenação das políticas ao nível comunitário contribuirá para promover a boa governança na área fiscal numa base geográfica tão ampla quanto possível.

Resta saber se todo este trabalho será levado a cabo de uma forma equilibrada, não servindo, uma vez mais, para alterar as regras do *level playing field* a favor de interesses de alguns países em detrimento de outros, precisamente o que supostamente se pretende evitar com todo este exercício...

²⁵ *Communication de la Commission au Parlement Européen, au Conseil et au Comité Économique et Social Européen, Fiscalité et développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, SEC (2010) 426, 21 de Abril de 2010.