



A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

CONCORRÊNCIA: DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS

Num contexto económico mundial globalizado, aberto e interdependente, marcado pela crescente mobilidade das pessoas e capitais, assim como por um progresso tecnológico em acelerado ritmo de crescimento, o debate em torno da *concorrência fiscal internacional* ganhou foros de cidadania no âmbito das instituições apostadas em controlar o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial, tais como a OCDE e a União Europeia.¹

O termo *concorrência* comporta, porém, significados diversos reclamando a clarificação prévia do sentido da sua utilização. É possível distinguir, entre outros, os conceitos de *concorrência empresarial, institucional e fiscal*.

Na primeira acepção o termo concorrência evoca a ideia de mercado, instrumento por excelência de realização das actividades comerciais tendo em vista a satisfação das necessidades colectivas e o acesso dos cidadãos aos bens de consumo. Neste contexto, a concorrência visa assegurar a presença no mercado de um número suficiente de empresas independentes, funcionando em condições adequadas a proporcionar aos consumidores uma razoável possibilidade de escolha em função do preço e qualidade dos bens e serviços oferecidos.

Na segunda acepção, a concorrência deixa de ser perspectivada como facto económico para ser encarada como fenómeno social. Com efeito, no vasto campo da actividade humana coexistem múltiplas formas de competição: os partidos políticos concorrem na disputa do eleitorado; os órgãos de comunicação social na conquista das audiências; os clubes desportivos na vitória das competições; as universidades na oferta de melhores cursos - enfim uma multiplicidade de instituições concorrem diariamente entre si pela obtenção de posições de liderança e influência nas respectivas áreas de actividade.

Na terceira e última acepção, a ideia de concorrência está intimamente associada à existência de vantagens fiscais, introduzidas por via legal ou regulamentar, susceptíveis de afectar a localização das actividades económicas, que se traduzam num nível de tributação efectivo significativamente inferior ao que é normalmente aplicado num determinado Estado. É o que se passa, por exemplo, aquando da adopção de um regime fiscal preferencial em certa zona ou território, ou com a atribuição de incentivos fiscais de carácter excepcional que afectem o sistema fiscal de outro Estado, restringindo, designadamente, o nível da receita fiscal obtida por este último.



Com efeito, não raro os Estados concorrem entre si na oferta de condições que permitam atrair capitais vindos do exterior com vista ao desenvolvimento económico das regiões mais carenciadas, à promoção de postos de trabalho, à dinamização do sector financeiro, etc. Além de que a diversidade dos sistemas fiscais, a composição e articulação dos impostos, os distintos níveis de carga fiscal, o modo de actuação da administração e da justiça tributárias estão igualmente na base de políticas activas de concorrência fiscal levadas a cabo pelos Estados.

Um dos factores de competitividade reside precisamente no sistema fiscal, entendido não apenas no seu perfil mais ou menos estático, associado à estabilidade da legislação, à estrutura dos impostos, às regras de incidência e não incidência, às normas de isenção e de outros benefícios, às formas de determinação da matéria colectável, às taxas, etc., mas também no seu aspecto dinâmico, consubstanciado na possibilidade da existência de acordos entre contribuintes e a administração fiscal, na inexistência de arbitrariedade ou discricionariedade no exercício da função tributária, na minimização dos gastos de cumprimento das obrigações fiscais, na maior ou menor eficácia do sistema de informações fiscais, na actuação da fiscalização tributária, etc.

MODALIDADES DE CONCORRÊNCIA FISCAL

A expressão *concorrência fiscal*, reportando-se, como acabámos de ver, a uma realidade multifacetada, comporta duas perspectivas fundamentais:

Concorrência fiscal entre empresas – Verifica-se concorrência fiscal entre empresas, principalmente entre empresas transnacionais, que desenvolvem a sua actividade em jurisdições fiscais distintas. Releva aqui o planeamento fiscal levado a cabo pelas empresas que tentam tirar partido das lacunas e das disparidades fiscais nacionais, com vista à diminuição dos encargos e à optimização dos proveitos. Tal fenómeno encontra-se regulado através das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, projectando-se ainda noutros regimes jurídicos como sejam os que regulam os designados preços de transferência ou reprimem práticas fiscais abusivas (entre nós, a título exemplificativo, arts. 63º, 65º, 66º e 67º do Código do IRC).

Concorrência fiscal entre Estados ou *concorrência entre jurisdições fiscais* – Não visa propriamente a obtenção de maiores quotas de mercado mas sim, directa ou indirectamente, uma maior quota de receita fiscal decorrente da divisão internacional da base tributária global. Não existe, com efeito, um “mercado de sistemas fiscais” ou um “mercado de impostos”. Mercado e impostos consubstanciam realidades distintas. Os impostos são um fenómeno jurídico-político baseado na soberania do Estado e, embora emanem da economia, não representam um modo de intervenção económica inspirado nas leis de mercado. Nem os Estados são empresas nem os impostos mercadorias ou serviços. Por conseguinte, a competição entre Estados é essencialmente institucional, balizada por limites internos e externos. Os primeiros, decorrentes do ordenamento constitucional vigente em cada um e dos programas de acção política democraticamente sufragados; os segundos, derivados da possibilidade de eventual retaliação de outros Estados que vejam os seus recursos fiscais afectados e, reflexamente, as suas ambições de desenvolvimento económico comprometidas ou prejudicadas.



PRINCÍPIO DA PLENA CONCORRÊNCIA

De acordo com o preâmbulo da Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, o *princípio da plena concorrência* gerou um amplo consenso internacional por se entender que a sua adopção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos económicos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente protecção da base tributável interna.

O princípio encontra-se plasmado nos modelos de convenções destinadas a eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE e da ONU, e as regras da sua aplicação têm vindo a ser objecto de aperfeiçoamento contínuo.

A adesão ao princípio da plena concorrência por um número crescente de países, membros e não membros da OCDE, demonstra a aceitação cada vez mais generalizada da ideia segundo a qual a solução dos problemas suscitados por determinadas práticas abusivas (designadamente em matéria de preços de transferência) assume dimensão mundial, reclamando a adopção de medidas tendentes a salvaguardar a receita fiscal e a instituição de mecanismos conducentes à eliminação da potencial dupla tributação dos lucros, de modo a evitar constrangimentos ao investimento e ao comércio internacionais.

É de salientar que, na comunicação relativa às prioridades da política fiscal para os próximos anos, a Comissão da UE fez notar que o objectivo geral das grandes economias mundiais consiste em instaurar um contexto fiscal que promova uma concorrência livre e equitativa, propicie uma actividade empresarial transfronteiras e simultaneamente previna a erosão das bases fiscais nacionais.

ELISÃO FISCAL INTERNACIONAL

Uma palavra também para o fenómeno da elisão fiscal internacional (*tax avoidance*), chamando a atenção para o facto de se tratar de um conceito frequentemente confundido com o de evasão fiscal (*tax evasion*), não obstante exprimir realidades diversas. Assim, enquanto que na *evasão fiscal* o contribuinte se subtrai ao cumprimento de uma obrigação tributária e pratica um acto ilícito, na *elisão fiscal* assiste-se à prática de actos (presuntivamente) lícitos, através dos quais os contribuintes, influenciando voluntariamente os elementos de conexão², procuram evitar a aplicação de determinado ordenamento jurídico.

Trata-se, no fundo, de evitar a aplicação de normas de incidência tributária através da prática de actos que impedem a ocorrência do facto sujeito a imposto em determinada ordem jurídica considerada menos favorável ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica tida por mais favorável.

O fenómeno da elisão fiscal assenta, assim, num duplo pressuposto: a existência de dois (ou mais) ordenamentos fiscais, dos quais, um (ou mais) se apresentam, face a determinada situação concreta, como mais favoráveis que outro (ou outros), e a possibilidade de escolha voluntária pelo contribuinte do regime aplicável, por via da realização de uma operação ou da localização de um facto tributário num dado ordenamento fiscal.



COMBATE À CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

Os instrumentos da elisão fiscal internacional consistem nos meios de que o contribuinte se socorre para alcançar os objectivos em vista. Assim, de acordo com os pressupostos atrás referidos, assinalam-se os territórios de fiscalidade privilegiada e os paraísos fiscais; os actos jurídicos ou as operações materiais de cuja prática resulta a fixação ou localização do elemento de conexão num território sujeito a regime fiscal mais favorável (vg. a celebração de contratos com estipulação de preços de transferência ou a constituição de *holdings*, tendo em vista a obtenção de isenção ou redução da tributação sobre rendimentos relativos aos lucros obtidos ou distribuídos).

Como seria de esperar o fenómeno da concorrência fiscal internacional desencadeou, de há muitos anos a esta parte, um esforço concertado por parte de governos e organismos internacionais no sentido de controlar e reprimir práticas e medidas fiscais prejudiciais. Cumpre destacar o papel desenvolvido pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE com vista à regulação das práticas de concorrência fiscal prejudicial, quer no tocante aos paraísos fiscais propriamente ditos quer aos regimes fiscais preferenciais dos países-membros. *O Relatório para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial*, publicado em 1998, analisou os efeitos da globalização a nível dos sistemas fiscais bem como os factores identificativos dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais, concluindo pela necessidade de levar por diante uma estratégia de combate assente na regra dos três “R”: os países deverão remover, rever e refrear os regimes fiscais preferenciais.

ALTERAÇÕES / INOVAÇÕES LEGISLATIVAS

No contexto da actividade desenvolvida pelo Estado português no domínio da dupla tributação internacional, do reforço dos mecanismos de troca de informação em matéria fiscal com outras jurisdições e do combate à evasão e fraude fiscais, cumpre destacar, com referência aos últimos dois meses:

- A assinatura, em Agosto, de duas convenções destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento com as autoridades do Panamá e da Colômbia.
- A recente conclusão com as autoridades de Barbados das negociações com vista à celebração de uma convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, estando em curso idênticas negociações com o Paraguai, o Peru e o Equador.
- A publicação do Decreto do Presidente da República n.º 91/2010, de 2 de Setembro, que ratifica a Convenção entre Portugal e a República da Moldova para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 11 de Fevereiro de 2009, e aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 106/2010, em 16 de Julho de 2010.



- A assinatura, no passado dia 13 de Setembro, de um Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal com o Governo de Antigua e Barbuda, somando-se aos acordos já assinados com as jurisdições de St. Kitts and Nevis, Santa Lúcia, Jersey, Guernsey, Man, Bermudas, Ilhas Caimão, Andorra e Gibraltar. Recorde-se que estes acordos são baseados no modelo de Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal da OCDE, constituindo instrumentos legais que permitirão as autoridades portuguesas solicitar às autoridades congéneres elementos relevantes ao combate à fraude e evasão fiscal, incluindo informações sobre a movimentação de fundos, titularidade de sociedades, fundações, *trusts* ou outro tipo de veículos fiscais.
- E, finalmente, no âmbito da visita de Estado a Portugal dos Grão-Duques do Luxemburgo, recentemente realizada, a celebração de um Protocolo que alterou a convenção entre Portugal e aquele país para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, datada de 1999. De acordo com a posição oficial do Ministério das Finanças, a revisão do texto da Convenção visou o reforço do combate à evasão e fraude fiscais nas relações entre os dois estados, pretendendo-se criar um ambiente de maior transparência no seu investimento transfronteiriço.

Se desejar obter esclarecimentos adicionais relativos ao assunto constante da presente newsletter, favor contactar João Gonçalves Ferreira (jgferreira@sgfc-law.pt)

¹ Entre os instrumentos surgidos no final do século passado para controlar a concorrência fiscal prejudicial, destacam-se, na União Europeia, o "Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, anexo à resolução aprovada pelo Conselho Ecofin de 1.12.1997, e na OCDE, o "Relatório para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial", aprovado em 9.4.1998.

² Distinguem-se elementos de conexão subjectivos (como a nacionalidade ou a residência do contribuinte) e objectivos (fonte de produção ou pagamento do rendimento, lugar de exercício da actividade ou da celebração de um contrato, localização do estabelecimento estável ou de determinados bens, etc).