

OS MAIS RECENTES DESAFIOS DA POLÍTICA FISCAL DA UNIÃO EUROPEIA

Glória TEIXEIRA,

Faculdade de Direito da Universidade do Porto,
gteixeira@direito.up.pt

Marlene Teixeira de CARVALHO,

Faculdade de Direito da Universidade do Porto,
martcarvalho@gmail.com

Resumo

A Política Fiscal da União Europeia tem vindo a conhecer novos desafios inerentes a problemas já conhecidos de todos os cidadãos como a Concorrência Fiscal Nociva, o Planeamento Fiscal Abusivo, a Evasão e Fraude Fiscais ou a Cooperação entre Administrações Tributárias. Conhecer estas temáticas e as suas medidas de combate permitirá acompanhar o esforço redobrado tanto das Nações, da UE e de toda a Comunidade Internacional na obtenção de uma fiscalidade mais justa, mais simples e mais eficiente.

Palavras-Chave: Concorrência Fiscal Nociva; Planeamento Fiscal Abusivo; Evasão e Fraude Fiscais; Cooperação entre Administrações Tributárias.

Abstract

The European Union's tax policy has experienced new challenges inherent to known problems of all its citizens such as Harmful Tax Competition, Abusive Tax Planning, Evasion and Tax Fraud or Cooperation between Tax Administrations.

Knowing these topics and their fight back measures will help to motorize the redoubled effort of Nations, EU and the entire international community in order to achieve a fairer, simpler and more efficient taxation.

Keywords: Harmful Tax Competition; Abusive Tax Planning; Evasion and Tax Fraud; Cooperation between Tax Administrations.

1. Introdução

A fiscalidade é a base da soberania das nações, correspondendo a um instrumento de regulação económica capaz de incentivar a poupança, influenciar o consumo e de nortear a forma de organização das empresas. Numa Europa dita unida é cada vez mais importante – e aliás, é já reconhecida como uma das novas prioridades do espaço europeu – garantir que os regimes fiscais nacionais sejam abertos e equitativos e não concebidos para diminuir a matéria coletável dos países vizinhos ou recorrer a métodos desleais para atrair empresas estrangeiras. O que se pretende não é a uniformização dos sistemas nacionais através de imposições obrigatórias, mas sim a sua compatibilização de forma a garantir um bom funcionamento do mercado único.

De facto, a União Europeia (doravante “UE”) não tem responsabilidades diretas na fixação das taxas de tributação e de cobrança de impostos, sendo aliás necessária a unanimidade para que a UE

possa tomar decisões em matéria fiscal. Assim, a atuação da UE nestas matérias passa por uma supervisão e controlo das regras impostas por cada Estado-Membro aos seus contribuintes de forma a garantir a sua compatibilização com a política de crescimento económico da União e do mercado único. Note-se, porém, que esta função não deverá ser desprezada. Esta é fundamental para combater e solucionar um conjunto de desafios, cada vez mais problemáticos, que se impõem à UE como um todo. Vejamos.

2. Os Desafios

Constituem desafios atuais da política fiscal da UE, a eliminação de obstáculos fiscais à atividade económica transfronteiriça, o combate à concorrência fiscal nociva, à evasão e à fraude fiscais, ao planeamento fiscal abusivo, ao branqueamento de capitais, a promoção de uma maior cooperação entre as administrações fiscais, e, não menos importante, o apoio aos objetivos políticos de âmbito mais geral da UE, definidos na estratégia “Europa 2020”, para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo.

Tanto a Comissão Europeia, o Parlamento Europeu, como a própria Jurisprudência do TJUE – esta última com a sua reconhecida influência – têm vindo a adotar medidas significativas, reforçando a cooperação, a coordenação e a transparência entre Estados-Membros nestas matérias. O que nos propomos no presente trabalho é efetuar uma abordagem sucinta dos mais recentes desafios da política fiscal da UE elencando, nesse sentido, as principais e mais importantes medidas de combate já em vigor e as propostas existentes para um futuro próximo, concluindo com uma sintética esquematização dos pontos chaves a reter das reflexões apresentadas.

2.1. Concorrência Fiscal Nociva

Iniciaremos a nossa abordagem pela Concorrência Fiscal Nociva, fenómeno cada vez mais comum em que o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de uma outra entidade governamental. As situações associadas a este tipo de concorrência são os regimes fiscais preferenciais e os paraísos fiscais. Como sabemos estes regimes – mais benéficos e extremamente procurados pelos contribuintes – são conhecidos pela ausência de impostos ou pela aplicação de taxas de imposto efetivo baixas, pela falta ou ausência de troca de informações efetiva possibilitada por leis e práticas administrativas do Estado-Membro em questão, pela existência de políticas discriminatórias (o chamado “*ring-fenced regime*”) ou pela inexistência de sigilo bancário. De facto, todos os estados que recorrem a estas práticas pretendem criar regimes fiscais especiais, tendo como principal objetivo atrair investimento estrangeiro apresentando diversas regalias aos contribuintes, como a possibilidade de evitar a dupla tributação ou a ausência de troca de informações efetivas.

Assim, dúvidas não podem persistir que este problema entronca num dos desafios atuais da política fiscal da UE atendendo ao impacto imediato causado nos países da UE e nas suas políticas fiscais, a par da tendência para a sua permanência devido ao aumento da internacionalização que

acompanha os mercados internacionais, a mobilidade cada vez mais comum e fácil dos contribuintes, a competitividade audaz existente no mercado único, a presença de telecomunicações cada vez mais ágeis, etc.

Por conseguinte, questionemo-nos o que pode a UE fazer. O Tratado de Funcionamento da UE (doravante “TFUE”), desde logo, estatui nos artigos 107.º, 108.º, 116.º e 117.º um conjunto de auxílios concedidos pelos estados que são incompatíveis com os mercados internos e que ajudam no combate a esta concorrência fiscal nociva. O compromisso político, adotado sob a forma de recomendação, em anexo às conclusões do Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN), implementado em 01 de dezembro de 1997 e designado por código de conduta constitui outro auxílio importante no combate a estas práticas, a par do relatório da OCDE, “*Concorrência Fiscal Prejudicial – Um problema Mundial*”, apresentado em 1998 ou ainda a Comunicação da Comissão sobre a Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos, de 23 de maio de 2001.

Em termos nacionais, Portugal estabeleceu uma listagem de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, conforme Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro (alterada de acordo com a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, que veio a ser revogada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)¹. O objetivo central da referenciada lista é ter em consideração esses países no âmbito das normas anti-abuso dispersas pelo sistema tributário português que *infra* abordaremos. No mesmo sentido, a União Europeia chegou a acordo, no dia 05 do dezembro de 2017, sobre uma “lista negra” de 17 países offshores².

Ressalve-se ainda que os pontos referenciados não são exaustivos quanto às medidas de combate viáveis e elencáveis. Na verdade, e devido à natureza das práticas aqui em análise estas são obrigatoriamente compatibilizadas com as medidas de combate à evasão e fraude fiscais adotadas na UE que *infra* analisaremos e com as medidas nacionais adotadas em cada Estado-Membro nestas matérias. A título de exemplo veja-se a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva de 28 de janeiro de 2016³ que aborda estas temáticas em conjunto.

2.2. Planeamento Fiscal Abusivo

Outro dos desafios mais recentes da política fiscal da UE e que pretendemos abordar é o Planeamento Fiscal Abusivo⁴. Como é sabido, do disposto nos art.º 103.º e 104.º da Constituição da

¹ De acordo com o art.º 290.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro: “É revogada a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, que retira a Ilha de Man, Jersey e o Uruguai da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, ripristinando-se a lista anteriormente vigente”.

² Coreia do Sul, Panamá, Bahrein, Emirados Árabes Unidos, Barbados, Samoa Ocidental, Samoa Americana, Granada, Macau, Namíbia, Tunísia, Trinidad e Tobago, Guam, Mongólia, Ilhas Marshall, Ilhas Palau, Santa Lúcia.

³ [COM (2016) 24 final]

⁴ Quanto à distinção entre planeamento fiscal abusivo e agressivo *vide* Caldas, M. (2015). O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal? *Cadernos IDEFF*, 18.

República Portuguesa (doravante “CRP”), decorre a obrigatoriedade e o dever de pagar impostos⁵. Porém, a lei não proíbe os contribuintes de gerirem os seus encargos fiscais recorrendo ao planeamento fiscal⁶. Ou seja, podemos referir-nos a um planeamento fiscal (*intra legem* ou mais conhecido como “tax planning”) o qual diz respeito a um conjunto de benefícios legítimos que podem ser aproveitados pelos contribuintes, nos termos por exemplo das disposições do Estatuto de Benefícios Fiscais ou do Código Fiscal do Investimento, para obter um aumento dos seus proventos.

Prática diferente e à qual nos referimos na presente subsecção, é o Planeamento Fiscal Abusivo que se encontra no limbo dos atos de elisão fiscal (ou *extra legem* ou mais conhecido “tax avoidance”), comumente designado como “fora da lei”, onde o contribuinte desrespeita o espírito da lei para não pagar impostos ou ser tributado em valor inferior, através, por exemplo, da prática de negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos. De facto, estas práticas não são ilícitas, mas arrastam consigo um conjunto de preocupações de moralidade fiscal, atendendo às consequências que lhes são inerentes.

Segundo informações da OCDE, muitos podem ser os motivos a considerar para o recurso a este tipo de planeamento fiscal. As taxas cada vez mais altas impostas pelos Estados-Membros, instáveis e pouco equitativas que são aplicadas a uma base tributária estreita, a par da falta de transparência nos sistemas fiscais e dos abusos praticados pelas administrações fiscais, são alguns dos exemplos que podemos elencar. Aos Estados-Membros, perante este quadro factual, é exigível que alterem os seus sistemas fiscais, implementando medidas que limitem estas práticas e que desincentivem os contribuintes.

Desde a década de 90 que Portugal tem vindo a consagrar medidas de combate a estas práticas. Começemos por recordar o Decreto-Lei n.º 37/95 de 14 de fevereiro de 1995, o qual estabelece medidas anti-abuso de combate à fraude/evasão fiscal internacional com o objetivo principal de preservar as receitas fiscais e assegurar a justiça na tributação. O legislador português tipificou, posteriormente, um conjunto de normas especiais ditas especificadas, casuísticas e estipuladas para casos concretos e identificados, designadas por normas anti-abuso, capazes de ajudar no combate ao planeamento fiscal abusivo, como é o caso dos preços de transferência (cf. art.º 63.º e seguintes do CIRC), a não dedutibilidade dos pagamentos efetuados a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (cf. art.º 65.º do CIRC), a exclusão da aplicação do regime de neutralidade fiscal nas operações de fusão, cisão e entrada de ativos, quando estas operações tenham como principal ou principais objetivos a evasão fiscal (cf. art.º 73.º e seguintes do CIRC), a exclusão do regime de isenção de mais-valias nas SGPS nos termos do art.º 73.º, n.º 10 do

⁵ De acordo com MARTA CALDAS, “o sistema fiscal se assume como um veículo de arrecadação de receitas do Estado e promotor do Princípio da Igualdade, que face a insuficiências e ambiguidades da lei fiscal pode ver aquelas diminuírem fazendo perigar a eficiência do sistema e a «justa distribuição» da carga fiscal” (CALDAS, 2015, 19).

⁶ Atente-se nas sábias palavras de SALDANHA SANCHES ao esclarecer que: “o planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais.” (SANCHES, 2006, 21)

CIRC, ou ainda as normas estabelecidas nos art.º 39.º, n.º 1, da LGT, art.º 19.º, n.º 3 e 4 e art.º 80.º, n.º 1 do CIVA, art.º 27.º, n.º 2 e 3 e art.º 46.º, n.º 1 do EBF.

Optou-se ainda por criar uma Cláusula Geral Anti-abuso estatuída no art.º 38.º, n.º 2, da LGT, na qual se dispõe que “*são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”. Esta é fundamental para garantir um melhor funcionamento do sistema fiscal, desempenha uma função preventiva e pedagógica e abrange todos os contribuintes e impostos.

Todas estas disposições permitem um combate permanente a práticas de planeamento fiscal ilegítimo, contudo, devemos realçar ainda o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro de 2009 que é, aliás, a medida que assume maior relevância no combate ao planeamento fiscal abusivo no caso do sistema fiscal português. O Decreto-lei referenciado criou uma obrigação de comunicação, informação e de esclarecimento à Autoridade Tributária, de todos os esquemas cuja finalidade visasse exclusivamente ou predominantemente a obtenção de vantagens fiscais (cf. art.º 7.º do referenciado diploma). Pretendeu o legislador conseguir, a partir do reporte obrigatório, produzir novas normas que corrijam as incorreções ou lacunas da lei, melhorando as formas de combate à fuga fiscal e à fraude fiscal.

2.3. Evasão e Fraude Fiscais

Fenómeno diverso dos até então explanados é o Planeamento Fiscal Ilícito, mais conhecido por Evasão Fiscal (*contra legem* ou *tax evasion*) e Fraude Fiscal (*contra legem* agravada). Como já fomos aflorando *supra*, o contribuinte pode não só recorrer ao planeamento fiscal abusivo e à elisão fiscal na busca desenfreada pela redução do valor do imposto a entregar ao estado, mas ainda socorrer-se de comportamentos *contra legem*, criminalmente tipificados e sujeitos a sanções criminais e contraordenacionais, os quais provocam na economia efeitos nefastos.

Informações recentes disponibilizadas por Bruxelas vão no sentido que “*no total, perdem-se anualmente cerca de 150 mil milhões de euros de IVA, o que significa que os Estados-Membros se veem privados de receitas que poderiam utilizar em escolas, estradas e cuidados de saúde*”⁷, sendo certo que estima-se que “*cerca de 59 mil milhões de euros (o equivalente a 100 euros por cidadão da União Europeia) são desviados em fraudes de IVA transfronteiriças*”⁸ e estes podem ser usados para fins ilegais. Referimo-nos a valores globais altíssimos. Recorde-se que a Comissão Europeia emitiu em 27 de junho de 2012 um comunicado de imprensa “*Fraude e Evasão Fiscais: Comissão apresenta*

⁷ Cf. Artigo “Bruxelas espera reduzir fraudes em 80% com reforma profunda do regime do IVA”, in Jusjornal mensal n.º 20, outubro de 2017, disponível em: <http://jusnet.wolterskluwer.pt/content/Home.aspx> [Acedido em 15 de novembro de 2017]

⁸ Cf. Artigo “Bruxelas espera reduzir fraudes em 80% com reforma profunda do regime do IVA”, in Jusjornal mensal n.º 20, outubro de 2017, disponível em: <http://jusnet.wolterskluwer.pt/content/Home.aspx> [Acedido em 15 de novembro de 2017]

medidas concretas”, onde o então comissário europeu Algirdas Semeta, responsável pela Fiscalidade e União Aduaneira, Luta contra a Fraude e Auditoria, declarou: *“não tenhamos ilusões, os responsáveis pela evasão fiscal roubam o cidadão comum e privam os Estados-Membros de receitas que lhes são imprescindíveis. Se queremos regimes fiscais justos e eficazes, devemos pôr termo a esta prática. A economia subterrânea está avaliada em quase um quinto do PIB médio dos Estados-Membros, representando quase 2 biliões de euros, no total”*.

De facto, a importância de combater estas práticas reside não só na sua ilicitude mas principalmente na violação dos bens jurídicos tutelados acompanhados de efeitos negativos que as condutas evasivas e fraudulentas provocam nas receitas dos orçamentos nacionais, na confiança dos cidadãos, na equidade e eficácia dos sistemas fiscais, não só internos como europeus. Assim, facilmente é perceptível que as soluções a apresentar têm obrigatoriamente de ser comuns e paralelas a todos os sistemas fiscais nacionais, não sendo funcionais as soluções unilaterais. Foi, por isso, traçado pelos Estados-Membros, na busca da otimização da eficácia na prevenção e no combate a estas práticas, um conjunto de objetivos estruturantes a atingir, como por exemplo, aumentar a equidade fiscal, eliminar os fatores de distorção, nomeadamente ao nível da competitividade empresarial, proteger a comunidade contra o comércio desleal e ilegal, incentivando simultaneamente as atividades económicas legítimas, impedir a erosão do património do Estado e fomentar impactos socialmente positivos, como a redução de outro tipo de crimes associados à fraude fiscal, entre outros. Estes objetivos serviram de alicerce às medidas adotadas, a par das já referenciadas aquando da análise do Planeamento Fiscal Abusivo⁹.

A Comunidade Internacional revelou através da OCDE um Plano de Ação dos BEPS (Plano de ação do G20/OCDE – Base Erosion And Profit Shifting – BEPS Action Plan), o qual surgiu em reunião de Ministros de Finanças do G20 em 19 e 20 de julho de 2013 e representa *“o fim da era do Ouro”, “do não pagamento em lado nenhum”*¹⁰. Pretende o Plano de ação do BEPS prevenir a dupla tributação, melhorar a transparência do mercado e efetuar um alinhamento de tributação, de forma a garantir um equilíbrio no sistema, com a remoção da possibilidade do uso de hybrid mismatches¹¹. Para tal recorreu-se a 15 ações específicas, a serem adotadas por todos os Estados-Membros, garantindo assim que não se verifica entre eles qualquer desvantagem concorrencial no mercado.

Na senda do exposto, a UE foi adotando diversas medidas, como o Regulamento (UE) n.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013 (“Fiscalis”), o Pacote Antielisão Fiscal: próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE de 28.01.2016, a Diretiva (UE) 2016/1164 de 12 de julho de 2016¹² que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado único e que tem

⁹ Referir-nos-emos às medidas mais importantes sem pretensão de exaustão.

¹⁰ Conforme palavras de Saint-Amaus, Diretor do Centro de Política Fiscal e Administrativo da OCDE. Na voz das ONGS que atuam em prol da justiça fiscal, a OCDE errou por não ter ido além: *“O plano de Ação é uma tentativa de consertar um sistema tributário falido, e remendos não são suficientes”* (Representante da UK Uncut, Kirsty Walker).

¹¹ Veja-se *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 2. Do recurso a ação pode resultar a não tributação, a dupla dedução e o diferimento do pagamento dos impostos a longo prazo.

¹² Esta deverá ser aplicada pelos Estados-Membros até 31 de dezembro de 2018.

como objetivo melhorar a resiliência do mercado interno no seu conjunto contra práticas de elisão fiscal transfronteiras, a Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros, e ainda o estímulo de diversas ações coordenadas e recomendações emitidas aos Estados-Membros, como a Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, intitulada “*Estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia*”¹³ ou mais recentemente a Declaração Comum sobre as prioridades legislativas da UE para 2017 (2016/C 484/02), onde o combate à fraude fiscal, a evasão fiscal e a elisão fiscal, bem como assegurar um sistema fiscal sólido e justo se mantêm como objetivos a prosseguir pela UE¹⁴.

Em termos nacionais, o Plano Estratégico “*Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiros*” (2015/2017), onde são apresentadas 40 medidas prioritárias de combate à Fraude e Evasão Fiscais, em 5 grandes domínios (IVA, IRS, IRC, retenção na fonte, emissão e comunicação de faturas e controlos transversais), e que integra um conjunto articulado de estratégias de âmbito legislativo, criminal, operacional, institucional e de relação com o contribuinte, é um exemplo claro que evidencia, interna e externamente, os esforços que se pretendem levar a efeito na luta contra estes problemas.

Diga-se ainda que o recurso à Cláusula Geral Anti-abuso, prevista no art.º 38.º, n.º 2, da LGT e a tantas outras normas anti-abuso específicas já referenciadas *supra*, são igualmente importantes e úteis, tal como a tipificação por parte do legislador de um conjunto de crimes e contraordenações, como a Fraude Fiscal (cf. art.º 103.º RGIT) ou o Branqueamento (cf. art.º 368-A.º, n.º 1, do Código Penal, art.º 5.º- A da Lei n.º 52/2003, de 22 de agosto e Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto que transpõe parcialmente as Diretivas 2015/849/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e 2016/2258/UE, do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, altera o Código Penal e o Código da Propriedade Industrial e revoga a Lei n.º 25/2008, de 5 de junho e o Decreto-Lei n.º 125/2008, de 21 de julho).

Por fim, mas não menos importante, não devemos esquecer outros meios de combate igualmente relevantes como a educação fiscal e legislativa, que deveria ser trabalhada ao nível institucional, a par da gestão tributária que permite um controlo interno do cumprimento tributário e da correção das declarações apresentadas pelos contribuintes, a inspeção tributária que garante esse controlo de forma detalhada e individualizada e a justiça tributária que permite um controlo coercivo dos pagamentos dos impostos e da aplicação das coimas provenientes dos seus incumprimentos.

2.4. Cooperação entre Administrações Tributárias

Para terminar a abordagem efetuada a todos os desafios referenciados analisaremos o problema da cooperação entre Administrações Tributárias. Na verdade, a boa e eficiente cooperação

¹³ [COM (2008) 807 final – Não publicada no Jornal Oficial].

¹⁴ Nestas temáticas *vide* Dondena, Institute for Advanced Studies, CASE, IEB, PwC (2017). Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy. *Taxation paper*. [Online] 70. Disponível: https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en [Acedido em 30 de novembro de 2017].

entre administrações tributárias permite trocar informações que ajudam no combate à fraude e evasão fiscal e ainda aos restantes desafios referenciados.

Ao longo dos tempos têm vindo a ser adotadas diversas diretivas, acordos europeus e internacionais que regulam estas matérias. Veja-se, a título de exemplo: a Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação no caso de correção dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas, o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92, a Diretiva n.º 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (revoga a Diretiva n.º 2008/55/CE); o Regulamento (UE) n.º 389/2012 do Conselho relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) n.º 2073/2004, a Diretiva n.º 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, relativa à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade (altera a Diretiva nº 2011/16/EU), a par das Diretivas (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, (UE) 2016/881 do Conselho de 25 de maio de 2016 e (UE) 2016/2258 do Conselho de 6 de dezembro de 2016 que alteram a Diretiva (UE) 2011/16/UE; a Diretiva 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014 e a Diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, que alteram a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes; a Diretiva (UE) 2015/2060 do Conselho, de 10 de novembro de 2015, que revoga a Diretiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros ou ainda o Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados).

Em termos de acordos de troca de informações de cariz multilateral, é de salientar o Acordo de Cooperação fiscal previsto no Plano de Ação BEPS, titulado *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)*, assinado no dia 27 de janeiro de 2016, entre 31 países¹⁵, incluindo Portugal e que permite a troca automática de relatórios por país. Este acordo tem ainda uma importância significativa ao ajudar na entrada em vigor dos novos parâmetros de documentação fiscal de Preços de Transferência, previstos na Ação 13 do Plano de Ações do BEPS¹⁶.

Quanto a protocolos de assistência administrativa mútua, podemos referir a existência de protocolos em matéria de troca de informações tributárias (v.g. brasil), em matéria de impostos sobre o rendimento (v.g. República de Cabo verde) ou em matéria de assistência mútua administrativa (v.g. moçambique), que subsistem a par da convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, de acordos sobre troca de informações ou ainda do tratado de troca de informações automáticas com os EUA (FATCA).

¹⁵ África do Sul, Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Chile, Costa Rica, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Irlanda, Itália, Japão, Liechtenstein, Luxemburgo, Malásia, México, Nigéria, Noruega, Países-Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suécia e Suíça.

¹⁶ Trata-se do modelo de relatório por País ("country-by-country Report").

Saliente-se ainda o Regulamento (UE) n.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013 (“Fiscalis”) que apresenta um programa de ação destinado a aperfeiçoar o funcionamento dos sistemas de tributação da UE para o período de 2014-2020 e revoga a Decisão 1482/2007/CE. O “Fiscalis” desempenha um papel fundamental num conjunto de áreas estratégicas, não só na garantia do intercâmbio de informação e apoio à cooperação administrativa e o reforça da capacidade administrativa das autoridades fiscais, mas ainda ajuda na aplicação coerente da legislação da UE no domínio da fiscalidade, garantindo um melhor funcionamento do mercado interno e protegendo os interesses financeiros e económicos dos Estados-Membros.

Mais recentemente refira-se ainda a nova Diretiva sobre a resolução de litígios em matéria de dupla tributação (Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017), relativa aos mecanismos de resolução de litígios fiscais na UE. O objetivo central é combater a dupla tributação e garantir uma correta interpretação e aplicação dos tratados fiscais bilaterais e da Convenção de Arbitragem da União, recorrendo para esse efeito a um processo eficiente, rápido e eficaz.

3. Conclusões

Considerando que a dimensão da evasão e da elisão fiscais está estimada pela Comissão Europeia em um bilião de euros por ano, e pela OCDE numa perda de receitas a nível mundial entre 75 a 180 mil milhões de euros anuais (a níveis de 2014), todas as medidas referenciadas *supra* se demonstram essenciais.

O objetivo dos Estados-Membros, através de uma ação comum, deverá focar-se na criação de um sistema de impostos que não distorça a concorrência dentro da UE, que não produza efeitos indesejados na livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais e que espelhe a igualdade e justiça possíveis. As soluções terão obrigatoriamente de ser comuns a todos de forma a garantir um bom funcionamento do mercado único, sem que, porém, se pretenda uma uniformização dos sistemas nacionais, a qual é aliás impossível. Mas tal só será viável se a UE, em conjunto com os Estados-Membros, der mais ênfase a estes recentes desafios, fomentando o apoio à luta contra a fraude e evasão fiscais, planeamento fiscal agressivo, redução dos encargos administrativos das autoridades fiscais, redução dos custos de cumprimento dos contribuintes e evitar os casos de dupla tributação.

As medidas adotadas são muitas, como vimos, mas existe ainda muito caminho a percorrer. Uma cooperação internacional forte, na qual se destaca o plano de ação do G20/OCDE (“BEPS”) a par de todas as ações adotadas pela UE e pelos Estados-Membros nos seus sistemas fiscais com o intuito de reforçar a transparência e combater a elisão e a evasão fiscais, materializado mais recentemente na Declaração Comum sobre as prioridades legislativas da UE para 2017 (2016/C 484/02), demonstram o esforço cada vez mais evidente tanto das Nações, da UE e de toda a Comunidade Internacional na obtenção de uma fiscalidade mais justa, mais simples e mais eficiente. Só assim será possível combater os recentes desafios da Política Fiscal da UE.

4. Bibliografia

- AMORIM, J. C. (2007). Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 12. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- ANTUNES, F. V. (2006) A Evasão Fiscal e o crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português. *Estudos de Direito Fiscal – Teses seleccionadas do I Curso de Pos-Graduação em Direito Fiscal*.
- BORGES, A. (2013) Fraudes Tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal. Curso de Especialização Direito Fiscal – *Centro de Estudos Judiciários*. [Online]. Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf [Acedido em 20 de novembro de 2017]
- CACHIA, F. (2017) Aggressive Tax Planning: an analysis from an EU perspective. *EC TAX REVIEW*, 26, Issue 5, 257-273.
- CALDAS, M. (2015). O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal? *Cadernos IDEFF*, 18.
- CÂMARA, F. S., SANCHES, J.L.S., GAMA, J. T. (2009). *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- COURINHA, G. L. (2009). *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina.
- Direção-Geral da Comunicação (Comissão Europeia). (2015) Fiscalidade: Promover o mercado interno e o crescimento económico. *Publicações da UE*. [Online]. Disponível em: <https://publications.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae> [Acedido em 29 de novembro de 2017]
- DONDENA, Institute for Advanced Studies, CASE, IEB, PwC (2017). Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy. *Taxation paper*. [Online] 70. Disponível: https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en [Acedido em 30 de novembro de 2017]
- European Anti-Poverty Network (2011). A Estratégia Europa 2020 [Online]. Disponível em: https://www.eapn.pt/iefp/docs/Estrategia_Europa_2020.pdf [Acedido em 18 de novembro de 2017]
- MARQUES, D. B., CARNEIRO, E. S. (2015). O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento, *Fiscalidade Revisores e Auditores* [Online] 71. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf> [Acedido em 15 de novembro de 2017]
- MORAIS, R. D. (2011) Convenções para evitar a dupla tributação e direito comunitário na jurisprudência recente do STA. *Fiscalidade*, 48, 5-17
- RAMOS, L. (2013) Fraudes Tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal. *Curso de Especialização Direito Fiscal – Centro de Estudos Judiciários*. [Online]. Disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf [Acedido em 10 de novembro de 2017]
- SANCHES, J. S. (2006). *Os limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- SANTOS, A. C. (2009). Planeamento Fiscal, evasão fiscal. Elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *Revista Fiscalidade*, 38.
- SILVA, J. N.C. (2006). Elisão fiscal e cláusula geral antiabuso. *Revista da Ordem dos Advogados*, 66, 791-832.
- TEIXEIRA, G. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.