

Concorrência Fiscal Internacional
Um desafio à escala mundial

Tese de Pós Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto
Ano 2004/2005
Elaborada por Elisabete Marisa Pinto da Costa, nº 041404014

Agradeço à Dr.^a Maria de Lurdes Vale por se ter disponibilizado a ajudar-me na pesquisa bibliográfica.

Índice

Introdução Geral

Capítulo I

Noção de concorrência fiscal internacional

Capítulo II

Virtudes e Defeitos da Concorrência Fiscal Internacional

Capítulo III

Perspectivas de avaliação desta questão: intervir ou não intervir?

Capítulo IV

A Concorrência Fiscal Prejudicial: Reacções no seio da OCDE e no seio da União Europeia

Capítulo V

Tendências para o Futuro

Bibliografia

Introdução Geral

Num mundo de economias globalizadas, abertas, interdependentes, assume grande relevo o fenómeno da concorrência fiscal internacional ou competição fiscal internacional.

A simples observação mostra quão diversos são os regimes económicos e políticos e o peso político, económico e financeiro dos Estados a nível mundial. Os sistemas fiscais, sistemas muito radicados, não apenas na economia de um dado país, mas na história política, na sua cultura técnica e administrativa, na sua sensibilidade jurídica, na própria psicologia colectiva, são um bom exemplo dessa diversidade e complexidade.

Pretende-se com este estudo analisar o fenómeno da concorrência fiscal internacional, quer o seu lado positivo, quer o seu lado negativo na sociedade actual. E as consequências que daí advêm, a transformação que podemos assistirem no Estado Fiscal.

O fenómeno da concorrência fiscal ainda não foi devidamente estudado, aprofundado e daí existirem muitas dúvidas e incertezas. É um fenómeno que ainda está a acontecer e ainda tem muito para mostrar!

Por se mostrar um tema de grande actualidade suscitou o meu interesse em querer descobrir algo mais. No fundo, trata-se de uma manifestação da era pós moderna, a que alguns autores dizem já estarmos a viver...

Capítulo I

Noção de Concorrência Fiscal Internacional

1. A crescente importância sobre o tema

O fenómeno da concorrência fiscal internacional é antigo, mas o debate técnico, científico e político é relativamente recente.

Durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi vista pela generalidade dos autores como benéfica. Para isso contribuiu o modelo elaborado por Charles Tibeout em 1956.

Segundo este autor a concorrência entre sistemas fiscais num espaço de liberdade de movimentação de factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados por aqueles. Diversos autores defendiam com entusiasmo tais ideias pois viam nelas um suporte eficaz para o aumento da eficiência da despesa pública e para a limitação da sua dimensão. Contudo, foram de seguida objecto de críticas: 1) o seu modelo esquecia a função redistributiva dos impostos, tendo por base um entendimento de impostos assente exclusivamente na ideia de troca ou benefício quando actualmente se procura reconduzi-los à ideia de capacidade contributiva; 2) o modelo tende para um equilíbrio de subtributação, pois os Estados preocupados com a atracção de investimento externo, têm níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável; 3) ignora a diferente mobilidade dos factores de produção e das diversas manifestações de cada factor, o que leva à deslocação da tributação do capital para o trabalho e, dentro deste, da tributação do rendimento do trabalho mais qualificado para a tributação do trabalho menos qualificado.

Daí que a competição fiscal origine assim um crescente acantonamento do poder tributário dos Estados, concretizado, de um lado, na tributação indirecta e, de outro, na tributação do rendimento do trabalho com menor mobilidade.

Constitui um dos problemas da concorrência fiscal o facto de ela ser considerada prejudicial, assunto que será analisado mais à frente. Este problema preocupa a generalidade dos países, designadamente os mais industrializados e desenvolvidos.

2. A concorrência inter empresarial

O termo “concorrência” evoca a ideia de mercado, mecanismo através do qual se satisfazem as necessidades colectivas, se regula a utilização dos factores de produção, se processa o crescimento económico das sociedades actuais e se determina a afectação e distribuição do rendimento.

Normalmente, associa-se a concorrência ao mundo da actividade económica, ou concorrência inter empresarial.

A haver uma concorrência perfeita, o mercado apresenta-se como um processo de interacção entre sujeitos económicos (privados) e a concorrência tem por função não apenas a obtenção de resultados óptimos na esfera de produção e distribuição, mas também evitar que tais sujeitos disponham de um poder sobre o mercado. Contudo, esse modelo não corresponde à realidade. A internacionalização e concentração das empresas deram origem a mercados monopolistas ou oligopolistas. Portanto, a noção de concorrência perfeita mantém-se apenas como ideal normativo.

Este tipo de concorrência inter empresarial é regulado pelos poderes públicos através da legislação *anti-trust*.

3. A concorrência institucional

Acontece que a concorrência não é um fenómeno exclusivamente económico. Existem várias formas de competição, presentes em vários domínios da vida em sociedade, como por exemplo, entre partidos políticos, dentro dos partidos políticos, entre meios de comunicação, entre público e privado, no mundo desportivo, associativo, das artes, das ideias, das teorias, das religiões e crenças.

Pode então dizer-se que a concorrência também se processa no campo da acção institucional e não apenas no terreno da actividade empresarial. Existe, particularmente entre Estados (por vezes entre regiões ou administrações autónomas do mesmo Estado), uma concorrência nas relações interestaduais que se manifesta no plano das instituições, em particular, da própria ordem jurídica e que tem reflexos muito importantes na criação de condições de competitividade das empresas. Temos como exemplos a celeridade do sistema judicial, a credibilidade dos sistemas de arbitragem, as formas societárias disponíveis, a maior ou menor burocratização dos registos e notariado, a legislação laboral, entre muitos outros.

3.1. A concorrência fiscal como concorrência institucional

Um dos factores de competitividade é o do sistema fiscal, entendido não apenas no seu desenho normativo, mais ou menos estático, como a estrutura dos impostos, as regras de incidência e não incidência, as normas sobre isenções e outros benefícios, as formas de determinação da matéria colectável, as taxas aplicáveis, os prazos de pagamento, as penalidades existentes, etc., mas também nos seus aspectos dinâmicos, como por exemplo, a existência ou não de acordos dos contribuintes com a administração fiscal, a maior ou menor eficácia do sistema de informações fiscais, da fiscalização e da acção administrativa.

A diversidade dos sistemas fiscais dos Estados, a sua estrutura, composição e articulação entre os impostos, os distintos níveis de fiscalidade e de esforço fiscal, a acção da

administração e da justiça tributárias estão na base das políticas activas de concorrência fiscal.

4. Concorrência fiscal entre empresas e concorrência fiscal entre Estados

Existe uma concorrência fiscal entre empresas, em particular entre empresas transnacionais, que desenvolvem a sua actividade em diversas jurisdições fiscais. Releva aqui o Planeamento Fiscal que se baseia na capacidade que estas empresas têm de tirar proveito de lacunas ou imperfeições da lei ou das disparidades fiscais nacionais, diminuindo assim os custos da produção.

Regula-se este fenómeno através das convenções de dupla tributação, da cooperação administrativa e da troca de informações, da aproximação dos regimes de preços de transferência ou da utilização das cláusulas anti – abuso.

Contudo, quando se fala de concorrência fiscal não é neste sentido, mas sim no da concorrência entre jurisdições fiscais, da concorrência entre Estados, entre sistemas fiscais ou políticas fiscais.

A concorrência fiscal entre Estados não visa obter uma maior quota de mercado, mas, directa ou indirectamente uma maior quota de rédito fiscal derivado da divisão internacional da base tributária global.

Não existe, assim, um “mercado dos sistemas fiscais” ou um “mercado dos impostos”. São duas realidades distintas: mercado e impostos. Os impostos são um fenómeno jurídico-político, são uma emanção da economia mas não uma forma económica sujeita às leis do mercado. Nem os Estados são empresas nem os impostos são mercadorias ou serviços.

A competição entre Estados é essencialmente institucional, balizada por limites internos e externos. Os limites internos são os decorrentes dos textos constitucionais e dos programas políticos democraticamente sufragados e, os limites externos são por exemplo, a possibilidade de retaliação de outros Estados que vejam os seus recursos fiscais afectados e, deste modo, os seus programas de acção política prejudicados.

Mas, quando é que um Estado Fiscal é competitivo?

Segundo o Prof. Sven – Olof Lodin*, existem quatro factores que indiciam nesse sentido e, que são os seguintes:

- As bases do imposto – estas podem ser limitadas, restritas, com especiais provisões, ou podem ser mais amplas, alargadas. O desenvolvimento dos últimos 15 anos caminha no sentido de restritas para amplas;
- As taxas de imposto aplicáveis às sociedades – aqui a tendência é no sentido decrescente;
- A tributação dos dividendos e
- O tratamento fiscal dado ao desinvestimento.

Mas o que se entende, na realidade, por concorrência fiscal?

Não é fácil definir, mas fazendo uma aproximação sistémica, a concorrência fiscal dá-se quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será pois entre sistemas fiscais distintos de governos distintos. É sobretudo um fenómeno inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos.

A concorrência fiscal internacional resulta do facto de os Estados passarem a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair investimentos ou, pelo menos, não os deslocalizar.

Concorrência que, se em alguns casos é prejudicial, em outros leva a uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos.

Capítulo II

Virtudes e Defeitos da Concorrência Fiscal Internacional

1. Virtudes da concorrência fiscal internacional

A justiça também se reconhece e imita.

Ao longo de toda a história do Direito tem havido um fenómeno de imitação entre os diversos ordenamentos jurídicos. A melhor técnica jurídica, os institutos mais aperfeiçoados em termos de justiça e de eficácia, têm vindo, desde há séculos, a ser transportados para outros ordenamentos jurídicos. Com a melhoria do sistema jurídico de um Estado cria-se um quadro mais adequado para o investimento, para o desenvolvimento económico e social, que pode trazer sérias vantagens competitivas em relação a outros Estados.

No campo do Direito Fiscal este fenómeno aumentado significativamente. As aspirações de justiça plasmadas em diversos ordenamentos jurídicos fiscais, têm servido de inspiração para outros ordenamentos. Por exemplo, através da generalização da isenção de mínimos de existência, cada vez mais elevados, da redução de taxas, da consideração dos encargos da vida familiar, de um regime mais adequado para as pensões de reforma, etc.

Cada Estado vai recolhendo o que de melhor lhe parece encontrar nos outros Estados, para ir aperfeiçoando o seu próprio sistema jurídico – fiscal, sem perder de vista as suas necessidades e a sua diversidade.

Indirectamente, esta evolução constrange alguns Estados a ir baixando a sua carga tributária, a ser mais rigorosos na administração da despesa, e assegurar uma melhoria da sua competitividade. Em muitos casos, permite a sobrevivência económica dos Estados da periferia, perante os Estados centrais, mais ricos.

Mas não é só esta concorrência por imitação que é legítima. Também a concorrência directa, a nível fiscal, é em regra legítima.

Com a liberdade dos factores de produção cada vez maior entre os Estados passa a haver o afluimento do trabalho, do capital e da técnica às zonas mais desenvolvidas.

Para compensar este esvaziamento da periferia a favor do centro, das regiões mais pobres a favor das regiões mais ricas – fenómeno que se verifica também muito claramente dentro de Portugal – terá de se conceder ajuda às regiões mais pobres. E estas ajudas podem ser de muita ordem, entre as quais as ajudas financeiras dos países mais ricos, transformando os países mais pobres, durante um período indeterminado, em entidades “sustentadas”.

Pode também aumentar-se a sua competitividade em relação aos países do centro através de outros factores, nomeadamente o factor fiscal. Este factor pode ser imprescindível para que haja uma real equiparação das condições de concorrência entre os diversos Estados. Em igualdade de carga fiscal, é natural que os investimentos se dirijam para as zonas de mais avançada tecnologia, de maior concentração de população, de maior riqueza. O factor fiscal poderá corrigir esta tendência.

Portanto, a concorrência fiscal também tem as suas vantagens, pois, dentro de certos limites, ela poderá pressionar os Estados para que tenham mais rigor e cuidado na cobrança e na gestão dos seus impostos, poderá impedir que os níveis de fiscalidade assumam proporções negativas para a actividade económica, conduzirá a uma gestão mais criteriosa da despesa pública e melhorará outros factores de competitividade. São os países de alta tributação, aqueles que poderão ser afectados com a concorrência fiscal.

2. Defeitos da Concorrência fiscal internacional

Acontece que alguma daquela concorrência pode considerar-se *prejudicial*.

Trata-se, em regra, de regimes especiais mais favoráveis concedidos a residentes de outros Estados, com o fim de obter investimento ou receitas para o Estado que os concede. Atribuem-se vantagens, a nível de tributação muito reduzida ou mesmo de ausência de tributação, o que implica uma total perdas de receitas para outro Estado, enquanto que no Estado que os concede os resultados benéficos são reduzidos ou, pelo menos, desproporcionais em relação às perdas do outro Estado. O exemplo mais típico é o dos regimes de não tributação, quando não implicam um aumento significativo do emprego ou da qualidade de vida para o Estado que os concede. Mas muitos outros são de assinalar: não tributação no momento da dissolução da sociedade, exportação não tributada de rendimentos a título de custos, repartição de lucros com “paraísos fiscais”, regimes especiais para sociedades de alta tecnologia, isenção de imposto para pessoas singulares que fixem o seu domicílio no Estado, acordos administrativos de tributação reduzida para rendimentos provenientes do estrangeiro, isenção de tributação de provisões, etc.

Costuma distinguir-se dois tipos de situações: paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais.

Os paraísos fiscais caracterizam-se sobretudo pela inexistência, ou quase, de tributação sobre os rendimentos, concedendo vantagens fiscais na ausência de actividade substancial. Ou seja, as sociedades beneficiárias não terão mais do que um registo nesse território e as pessoas singulares não terão mais do que um domicílio meramente formal. Os regimes fiscais preferenciais prejudiciais assentam sobre taxas de tributação nulas ou muito baixas relativamente a certas categorias de rendimentos, de mais valias, de transmissões patrimoniais, dissolução de sociedades, etc.

No plano mundial, entidades tão distintas como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Grupo dos Sete (G7) e a Organização Mundial do Comércio (OMC) e também a União Europeia passaram a analisar, com preocupação, este fenómeno. A OCDE e a União têm mesmo procurado conter a concorrência fiscal dentro de certos limites por elas considerados como aceitáveis e erradicá-la quando assuma formas mais agressivas, como é o caso da concorrência fiscal prejudicial ou nefasta. Também no quadro das suas competências, a OMC procura inserir-se neste movimento. Um exemplo interessante é o da condenação dos Estados Unidos por esta organização pela aplicação das *foreign sales corporatios*, um regime particular que consiste em aligeirar a carga fiscal das empresas americanas nas operações de exportação por meio de filiais estrangeiras fantasmas sediadas em “paraísos fiscais”.

De seguida serão analisadas as medidas de combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial no seio da OCDE e da União Europeia.

Capítulo III

Perspectivas de avaliação da concorrência fiscal internacional

Intervir ou não intervir?

1. A difícil regulação

Em face do já exposto, facilmente se depreende a necessidade de haver uma regulação, mais ou menos global, da concorrência fiscal internacional. Mas, esta não é fácil, mesmo no seio de uma organização como a União Europeia.

Na ausência de uma política fiscal comunitária, dada a inexistência de competências comunitárias expressas, a afirmação do princípio da subsidiariedade neste domínio e a existência da regra de decisão de unanimidade, a União tem recorrido a formas de coordenação fiscal, em particular no que respeita à fiscalidade directa, em detrimento de formas de harmonização.

A questão da regulação, no plano internacional e mesmo no plano comunitário, da concorrência fiscal interestadual é mais melindrosa do que a concorrência interempresarial.

Em primeiro lugar, os Estados são entidades políticas soberanas, que podem, em princípio, configurar autonomamente o seu sistema fiscal, exercendo as suas prerrogativas de tributar ou não uma dada situação, não havendo uma ordem jurídica internacional que se imponha neste domínio.

De seguida, muitos dos recentes pequenos e médios Estados, em particular os de natureza insular, acederam à independência política (independência formal), sem que as condições de uma independência económica estivessem asseguradas (independência real). A venda de um dos poucos produtos de que dispunham – baixa ou nula fiscalidade – era, para os novos Estados, uma condição de sobrevivência e representa para as antigas potências coloniais, não só uma forma de promover a livre circulação e capitais, como a libertação de um fardo financeiro.

Há, ainda, Estados que, em rigor, quase não têm necessidade de possuir um sistema fiscal. Auferem rendimentos bastante provenientes de outras fontes, sendo naturalmente Estados (ou regiões) de reduzida ou quase nula tributação (*natural tax havens*).

Outros Estados, como a Estónia, não possuem sequer um verdadeiro imposto sobre as sociedades. Este país aprovou, com efeitos a partir de 2000, uma reforma fiscal neste domínio, a qual implica que as pessoas colectivas registadas na Estónia não paguem imposto sobre os lucros realizados havendo apenas tributação sobre os lucros distribuídos. Mesmo que este regime possa ser contestado pela Comissão por pôr em causa liberdades económicas fundamentais como a liberdade de estabelecimento ou de circulação de capitais, a verdade é que nada obriga, no acervo comunitário, à existência de um imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. E, mesmo que, por pressão política, este Estado venha a introduzi-lo no seu ordenamento, nada impede que o faça com uma taxa muito reduzida.

Por outro lado, não podemos esquecer que a fiscalidade é um produto histórico – cultural e que a configuração fiscal de um Estado depende de múltiplos factores, desde o regime económico, o nível de desenvolvimento, a maior ou menor sofisticação do aparelho

administrativo, o sistema jurídico, a representação social do fisco, a tolerância em relação a fenómenos de fraude e evasão, etc.

Muitos Estados não se coíbem de ter certas actividades, produções, regiões onde a fiscalidade é mais benigna, pretendendo assim, através de regimes fiscais preferenciais, atrair investimentos ou capitais externos, com as mais variadas finalidades como, por exemplo, para desenvolver uma região, criar uma massa crítica no sector financeiro, promover postos de trabalho, atrair sociedades de gestão de participações sociais, etc. No quadro da União, esta questão é analisada no âmbito do regime dos auxílios de Estado.

Existem, também, Estados ou regiões que optam pela atribuição de incentivos fiscais, em vez de subsídios directos que obrigam à existência prévia de disponibilidades financeiras, por ser a forma, porventura única, de contrabalançar défices competitivos de outro tipo, como a sua situação geográfica, reduzido mercado, escassez de recursos, insuficientes comunicações, insularidade, idioma, etc.

Podemos também dizer que a concorrência fiscal de hoje é a resposta a situações de concorrência fiscal existentes no passado por parte de Estados ou regiões que permitiram que estes se criassem e desenvolvessem, como por exemplo, o Luxemburgo ou as ilhas Anglo – Normandas.

3. Legitimação da regulação da concorrência fiscal internacional

Esta é uma questão que se coloca, já que não sendo toda a concorrência fiscal prejudicial como é que a poderemos definir! Basta que lese os interesses de um determinado Estado? Que este sinta a erosão das suas receitas fiscais por sofrer a concorrência de um outro Estado?

Não parece que assim seja. De facto, no plano jurídico, não se consagra em lado nenhum o direito de um determinado Estado manter os seus níveis de fiscalidade imunes à concorrência dos outros. Por isto não há a necessidade de criar medidas de regulação internacional. O que os Estados poderão fazer é recorrerem a medidas defensivas ou a formas de retaliação.

Contudo, será legítima a regulação internacional da concorrência fiscal para que se mantenha esta dentro de limites aceitáveis, que não ponha em causa nem a concorrência interempresarial nem a existência de funções sociais dos Estados.

Quanto a saber quais são os limites de tolerância admissíveis, qual a extensão das funções do Estado será difícil obter um acordo global sobre tais matérias.

4. A entidade reguladora

A questão que se coloca é a seguinte: a haver uma regulação internacional qual será a instância internacional a ter competência para tal?

Em teoria, no plano mundial, apenas a ONU seria competente para regular a concorrência fiscal.

Diferente, será no plano regional, onde, existem organizações internacionais de integração ou de cooperação económica podendo estas exercer tal função.

Na prática, na sequência da cimeira do G7 de Lyon (1996) e do ECOFIN informal de Verona (1996), surgiram duas tentativas distintas de regulação da concorrência fiscal internacional, a da OCDE e a da União Europeia.

As políticas de regulação fiscal por parte daquelas instâncias, já de seguida analisadas, têm um limite: apenas podem vincular (e ainda assim, no caso da Recomendação da OCDE e do Código de Conduta, tão somente no plano político) os Estados membros da OCDE e da União Europeia.

Como se sabe, a concorrência fiscal prejudicial exerce-se muito para além das fronteiras destes Estados. Basta pensar que existem cerca de 500 regimes preferenciais ou paraísos fiscais no mundo. Portanto, o combate só terá êxito se os Estados não membros no caso da OCDE e os territórios associados ou dependentes dos Estados Membros no caso da União, aderirem àquelas iniciativas.

Capítulo IV

A Concorrência Fiscal Prejudicial

Reacções no seio da OCDE e na União Europeia

O objectivo do Relatório consiste em disciplinar as práticas da concorrência fiscal prejudicial quer ao nível dos paraísos fiscais quer ao nível dos regimes fiscais preferenciais dos países membros. Para isso, faz uma distinção entre paraísos fiscais e entre regimes fiscais preferenciais.

Jeffrey Owens salienta que nos últimos quinze anos praticamente todos os países da OCDE adoptaram regimes fiscais preferenciais, tendo também aumentado o número de paraísos fiscais.

1.1. Factores de identificação de paraísos fiscais

O referido Relatório aponta, basicamente, quatro factores – chave que permitem identificar um paraíso fiscal, a saber:

- a) - Tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos – é uma condição necessária mas não suficiente; além disso não se define o que se entende por tributação insignificante;
- b) - Falta de uma troca efectiva de informações;
- c) - Falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas, derivada da não publicação das regras do regime ou do seu acesso de uma forma restrita;
- d) – Ausência de actividades económicas substanciais o que redundará na atracção de investimentos por motivos estritamente fiscais.

Importa referir que houve uma alteração dos referidos critérios de qualificação de um território como paraíso fiscal aquando da tomada de posse da Administração Bush. O seu Secretário de Estado do Tesouro Paul O'Neill (que entretanto se demitiu em Dezembro de 2002) sustentou que os EUA não poderiam apoiar decisões que pretendiam impor a qualquer país qual é que deve ser o seu nível de tributação e nem participariam em qualquer iniciativa de harmonização dos sistemas fiscais a nível mundial. No seu entendimento, a questão essencial estava no combate ao sigilo, que permite a evasão fiscal e a lavagem de dinheiro. Assim sendo, o projecto da OCDE estaria a ir longe demais. O seu objectivo deveria ser o da promoção da concorrência fiscal leal e não o do combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial.

Quanto aos regimes fiscais preferenciais, os EUA não emitiram nenhuma opinião específica, facto que levou muitos países membros da OCDE a adoptarem tal entendimento exclusivamente em relação aos paraísos fiscais.

Nestes termos foi decidido pela maioria dos países membros da OCDE que o critério relativo ao *ring fencing* não deveria ser tomado em consideração para efeitos da qualificação de um paraíso fiscal como cooperante, devendo, sim, relevar-se o critério da troca de informações, entendimento esse que se encontra no Segundo Relatório de Progressos do Fórum de Abril de 2002.

1.2. Factores de identificação dos regimes fiscais preferenciais

O Relatório indica factores muito idênticos aos já anunciados para os paraísos fiscais, e que são:

- a) – Taxas de tributação efectivas nulas ou mínimas – condição que é necessária mas não suficiente;

- b) – Regimes de *ring fencing*, ou seja, parcial ou totalmente isolados dos mercados domésticos do país em causa;
- c) – Falta de transparência quanto a aspectos legislativos e práticas administrativas;
- d) – Falta de uma troca efectiva de informações relativamente aos contribuintes que beneficiam do regime.

O Relatório indica ainda outros factores, tais como, a definição artificial da base tributável, o não acolhimento dos princípios internacionais de fixação dos preços de transferência, a isenção do pagamento de imposto no país de residência relativamente aos rendimentos estrangeiros, a existência de níveis de taxas ou de bases tributáveis negociáveis, a existência de regras sobre confidencialidade.

Contudo, a análise dos factores chave depende do contexto particular, devendo ser aferida casuisticamente, devendo ter-se em consideração os efeitos económicos, dado se considerar existirem motivos extra fiscais que justifiquem a existência e manutenção de certos regimes.

De acordo com o Relatório, os países membros comprometem-se a controlar a adopção de novas medidas abrangidas pelo respectivo âmbito de aplicação ou a não reforçar e a rever as já existentes, bem como a remover as práticas prejudiciais ou os regimes preferências já vigentes. Os países deverão ainda remover os aspectos nocivos dos respectivos regimes constantes da lista no prazo de cinco anos a contar da data de aprovação dos princípios directores. Todavia, no que diz respeito aos contribuintes que beneficiem destes regimes em 31 de Dezembro do ano 2000, os benefícios concedidos deverão ser retirados, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 2005. Ainda assim, esta data não poderá ser determinante quando se esteja perante um regime autorizado para produzir efeitos para além dessa data, existindo neste caso, direitos adquiridos e legítimas expectativas juridicamente salvaguardadas.

1.3. Consequências da qualificação como paraíso fiscal ou regime fiscal prejudicial

As consequências da classificação de um território como paraíso fiscal não cooperante são:

- Figura na lista dos paraísos fiscais não cooperantes;
- São-lhe aplicadas medidas sancionatórias pelos países da OCDE (“defensive measures”), como por exemplo: não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efectuadas com a jurisdição; aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes; consagração da não dedução de custos para a constituição ou aquisição de sociedades na jurisdição, etc.

De salientar que a aplicação de contra medidas ou medidas defensivas relativas aos paraísos fiscais não cooperantes, é um dos problemas analisados pelo Fórum das Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial.

1.4. Os trabalhos prosseguidos pelo Fórum da OCDE

O Fórum tem reunido várias vezes, tendo sido produzido bastante trabalho.

Quanto aos paraísos fiscais houve, em Junho de 2000, a publicação da primeira lista dos paraísos fiscais, a saber: Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Bahamas, Baharain, Barbados, Belize, Dominica, Federação de St Christopher & Nevis, Gibraltar, Grenada, Guernsey/Sark/Alderney, Ilhas Cook, Ilha de Man, Ilhas Virgens

Americanas, Jersey, Libéria, Montserrat, Niue, Panamá, Principado do Liechtenstein, Principado do Mónaco, Republica das Maldivas, Republica das Ilhas Marshall, Republica de Nauru, Republica das Sychelles, Republica do Vanuatu, Samoa, Santa Lúcia, São Vicente e as Grenadines, Tonga e Turk & Caicos.

Esta seria uma lista aberta, podendo entrar novos países ou territórios ou sair da referida lista. Foram realizadas reuniões entre os membros do Fórum e as autoridades dos países elencados, de forma a sensibilizá-los para os princípios constantes do Relatório com o objectivo de obter compromissos de adesão a tais princípios.

Seguidamente foi publicada uma nova lista em 18 de Abril de 2002, com apenas sete referências!!! A saber: Andorra, Libéria, Liechtenstein, Ilha de Marshall, Principado do Mónaco, Nauru e Vanuatu.

Espera-se por uma nova lista de paraísos fiscais, prosseguindo o Fórum com o seu trabalho neste domínio.

Quanto aos regimes preferenciais dos países membros, adoptou-se um procedimento de auto-confissão (“processo de auto-revisão”) ao abrigo do qual os países membros informaram o Fórum da lista dos respectivos regimes. Para avaliar da aplicabilidade dos já enunciados critérios às situações concretas verificou-se que determinados aspectos deveriam ser mais detalhados, pelo que se procedeu à elaboração de notas de aplicação dos mesmos relativamente ao ring fencing, às rulings, ao shipping, aos fundos de investimento e às holdings. Os regimes em causa foram enquadrados em nove categorias distintas: seguros, actividades financeiras e leasing, fundos de investimento, actividades bancárias, regimes headquarters, centros de distribuição, centros de serviços, shipping e actividades diversas.

Em Junho de 2000 é publicado o primeiro relatório de progresso dos trabalhos do Fórum, relativamente aos regimes preferenciais dos países membros identificados como potencialmente prejudiciais.

Assim, na categoria de “Seguros” temos: Offshore Banking Units – Austrália, Centros de Coordenação – Bélgica, Aland Captive Insurance Regime – Finlândia, Centro de Serviços Internacionais – Irlanda, Centro Internacional de Negócios da Madeira – Portugal, Provisões para Flutuações das Companhias de Resseguro – Luxemburgo, e Companhias Estrangeiras do Ramo Não Vida – Suécia.

Na categoria de “Actividades financeiras e de leasing” temos: Centros de Coordenação – Bélgica, Venture Capital Companies – Hungria, Regime Preferencial para Empresas com actividades no estrangeiro – Hungria, Companhias Internacionais de Comércio – Islândia, Centro Internacional de Serviços Financeiros – Irlanda, Zona do Aeroporto de Shannon – Irlanda, Centro de Serviços Financeiros e de Seguros de Trieste – Itália, Finance Branch – Países Baixos, Centro de Coordenação do País Basco e de Navarra – Espanha, e Administrative Companies – Suíça.

Na categoria de “Fundos de investimento” são: Mutual Funds/Portfolio Investment Companies – Grécia, Centro de Serviços Financeiros Internacionais – Irlanda, Management Companies – Luxemburgo, e Centro Internacional de Negócios da Madeira – Portugal.

Na categoria de “Actividades bancárias” temos as medidas seguintes: Offshore Banking Units – Austrália, Internacional Banking Centres – Canadá, Centro Internacional de Serviços financeiros – Irlanda, Centro de Serviços Financeiros e de Seguros de Trieste – Itália, Offshore Activities of Foreign Exchange Banks – Coreia, Sucursais Exteriores no Centro Internacional de Negócios da Madeira – Portugal, e Istanbul Offshore Banking Regime – Turquia.

Na categoria de “Regimes headquarter” temos as medidas: Centros de Coordenação – Bélgica, Centros Headquarter – França, Monitoring and Co-ordinating Offices – Alemanha, Offices off Foreign Companies – Grécia, Coast-plus Ruling – Países Baixos, Centro Internacional da Madeira – Portugal, Centros de Coordenação do País Basco e de Navarra – Espanha, e Companhias de Serviços – Suíça.

Na categoria dos “Regimes dos Centros de Distribuição” temos como medidas: Centros de Distribuição – Bélgica, Centros Logísticos – França, Coast-plus/Reasale Minus Ruling – Países Baixos, e Zonas Francas turcas – Turquia.

Na categoria de “Shipping” temos as seguintes medidas: Shipping International – Canadá, Shipping International – Alemanha, Shipping Offices – Grécia, Regime do Shipping (Lei 27/75) – Grécia, Shipping International – Itália, Shipping International – Países Baixos, Shipping International – Noruega, e Registo Internacional de Navios da Madeira – Portugal.

Finalmente, na categoria de “Actividades diversas” os regimes são: Ruling on Informal Capital – Bélgica, Ruling on Foreign Sales Corporation Activities – Bélgica, Non Resident Owned Sales Corporation Activities – Canadá, Ruling on Informal Capital – Países Baixos, Ruling on Foreign Sales Corporation Activities – Países Baixos, e Foreign Sales Corporations – Estados Unidos.

Continuam a ser efectuados trabalhos. De salientar que nunca se chegou a fazer, até agora, qualquer avaliação de natureza económica.

2. O Código de Conduta da União Europeia

Em Maio de 1997 foi constituído, no âmbito do Conselho, o Grupo do Código de Conduta, presidido pela Secretária de Estado do Tesouro britânica, Dawn Primarolo. Trata-se de um grupo composto por representantes políticos dos Estados – membros.

No Conselho ECOFIN da União Europeia de 1 de Dezembro de 1997, foi aprovada uma Resolução respeitante a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas.

Este Código de Conduta é um compromisso político, não estando por isso sujeito à jurisdição do TJCE. Restringe-se à fiscalidade das empresas, ficando uma certa indefinição quanto à parafiscalidade (contribuições para a Segurança Social). Abrange as medidas fiscais potencialmente danosas da concorrência que decorrem quer de disposições legislativas ou regulamentares quer de práticas de natureza administrativa.

Uma medida será considerada potencialmente prejudicial quando tenha ou seja susceptível de ter uma incidência sensível na localização das actividades económicas no seio da Comunidade, presumindo-se como tal quando conduza a um nível de tributação efectivo significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado membro em causa. São abrangidas todas as medidas que se concretizem num nível de tributação inferior, quer tal nível resulte da taxa nominal do imposto, da matéria colectável ou de «qualquer outro factor pertinente», como se afigura o caso das isenções ou deduções à colecta.

Para além disso, o Código de Conduta incentiva a cooperação na luta contra a fraude e a evasão fiscal, designadamente no plano da troca de informações e quanto ao papel das regras anti-abuso e outras contra-medidas incluídas nas legislações fiscais e nas convenções relativas à dupla tributação.

2.1. Critérios de avaliação das medidas fiscais prejudiciais

Importa avaliar quando é que uma determinada medida fiscal pode ser considerada como veículo da concorrência fiscal prejudicial.

O Código fornece, a título exemplificativo, alguns parâmetros a ter em conta na avaliação de uma dada medida como assumindo carácter prejudicial. São eles os seguintes:

- a) – Se o regime é acessível apenas a não residentes ou a transacções realizadas com não residentes;
- b) – Se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem, portanto, incidência na base fiscal nacional;
- c) – Se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado que as proporciona;
- d) – Se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE, o que visa sobretudo as regras sobre os preços de transferência mas pode também abranger outros princípios, tais como os definidos na Convenção Modelo da OCDE em termos de determinação dos lucros dos estabelecimentos estáveis (artigo 7 da Convenção Modelo);
- e) – Se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

Na avaliação de uma medida como sendo de natureza potencialmente prejudicial o Código faz apelo a uma abordagem globalizada, nos termos da qual se devem ter em conta os efeitos das

medidas fiscais sobre os outros Estados membros, designadamente tomando em consideração os níveis de tributação efectiva das actividades em causa em toda a Comunidade.

No caso de haver justificação para as medidas em causa, nomeadamente para o apoio ao desenvolvimento económico de certas regiões deverá verificar-se se as medidas são proporcionais e orientadas para os objectivos pretendidos, referindo expressamente o Código que terá de ser «prestada especial atenção às características e condicionalismos particulares das regiões ultraperiféricas e das pequenas ilhas, sem atentar contra a integridade e a coerência da ordem jurídica comunitária, incluindo o mercado interno e as políticas comuns».

Estas considerações são pertinentes para, no caso português, tratar o regime fiscal das zonas francas.

É de salientar que as medidas fiscais prejudiciais são sujeitas a um processo de avaliação regular.

Face ao exposto, os Estados – membros assumiram compromissos.

Em primeiro lugar, a informarem-se reciprocamente das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumidas no âmbito de aplicação do Código, podendo qualquer Estado-membro ou a Comissão solicitar informações.

Comprometem-se ainda a adoptar dois tipos de intervenção relativamente aos regimes fiscais em vigor considerados prejudiciais para a concorrência: o congelamento e o desmantelamento das medidas prejudiciais. O Código consagra assim uma cláusula de standstill, no sentido de que os Estados-membros, na elaboração das respectivas políticas futuras, devem ter em consideração os princípios do Código, devendo avaliar a natureza prejudicial das novas medidas fiscais. Consagra também uma cláusula de desmantelamento (roll-over), segundo a qual os Estados-membros se comprometem a reanalisar as medidas existentes atendendo aos princípios e ao processo de avaliação consignados no Código.

2.1.1. Em especial, os auxílios de Estado

Existe uma conexão evidente entre as medidas fiscais prejudiciais e os auxílios de Estado, a que é aplicável o disposto nos artigos 92º a 94º do Tratado.

Ora, os auxílios de Estado, independentemente da forma que assumam, desde que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectam as trocas comerciais entre os Estados-membros.

Todavia, certos auxílios são compatíveis com o mercado comum, nos termos do nº2 do art. 92º e nº 3 do mesmo artigo, tais como, os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais que não sejam discriminatórios quanto à origem dos produtos, os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou outros acontecimentos extraordinários, os auxílios de natureza regional, etc.

A este respeito, a Comissão tem amplos poderes de apreciação plasmados no art. 93º do Tratado. Se um auxílio de Estado for reconhecido pela Comissão como compatível com o mercado comum não poderá ser classificado como uma prática de concorrência fiscal prejudicial para efeitos do Código de Conduta.

De notar, em especial, que se prevê que os auxílios estatais destinados a favorecer o desenvolvimento económico de determinadas regiões devem ser, como refere o Código de Conduta, «proporcionais e orientados para os objectivos pretendidos», determinando-se ainda que, previamente à declaração de compatibilidades de um auxílio fiscal, a Comissão assegure que as medidas em causa «...contribuem para o desenvolvimento regional e correspondem a actividades locais. O estabelecimento de actividades «off-shore», na

medida em que as suas externalidades são reduzidas, não contribuem normalmente de forma suficiente para o desenvolvimento da economia local».

Portanto, deverá fazer-se uma aplicação muito rigorosa das regras sobre auxílios de Estado para assim garantir o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial.

2.1.3 A questão da Zona Franca da Madeira (ZFM)

O Regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) foi criado em 1980 por Portugal para fazer face às dificuldades económicas de uma pequena ilha ultraperiférica, como um instrumento fundamental da política de desenvolvimento da Região Autónoma da Madeira. O CINM teve como objectivo fundamental contribuir para o desenvolvimento económico e social da região, através da diversificação e modernização da respectiva estrutura produtiva de bens e serviços.

Tal regime tem vindo a ser estudado quer na OCDE, quer no contexto da União Europeia, à luz dos princípios decorrentes do Código de Conduta para a Fiscalidade das Empresas.

De acordo com o regime aprovado pela Comissão a 11 de Dezembro de 2002 (serviços internacionais e zona industrial) e a 22 de Janeiro de 2003 (shipping) e entre nós publicado pelo Decreto-Lei nº 163/2003, de 24 de Julho, estão expressamente excluídas actividades de natureza financeira, facto determinante para o rumo favorável dos trabalhos ao nível das duas instâncias.

No caso da OCDE, o relatório de progressos de Junho de 2000 indica provisoriamente como potencialmente preferenciais determinados aspectos do regime. Assim, o regime do CINM foi incluído nas categorias de seguros, dos fundos de investimento, das actividades bancárias, dos regimes headquarter e do shipping internacional.

Entretanto, relativamente ao shipping e às SGPS deixou-se de ter problemas com estas medidas, afastando-se qualquer tipo de prejudicialidade dos regimes. Importa esclarecer que o shipping foi qualificado transitoriamente no referido relatório como potencialmente prejudicial devido ao Secretariado da OCDE ter optado por conceder um tratamento comum ao transporte internacional e à cabotagem. Dado que as entidades não residentes beneficiavam ao diferente tratamento fiscal nas duas situações (com aplicação de benefícios no primeiro caso e aplicação da taxa normal no segundo), considerou-se que o regime era ring fencing, embora o tratamento concedido relativamente à cabotagem fosse idêntico para residentes e não residentes. Considerou-se que ao não conceder as vantagens fiscais no caso da cabotagem se estava a restringir o acesso ao mercado doméstico. Esta situação veio a ser corrigida, pelo que o regime não foi qualificado como prejudicial.

Por outro lado, tendo-se retirado as actividades financeiras do novo regime aprovado pela Comissão Europeia em sede de auxílios de Estado, concluiu-se que as actividades financeiras de seguros, fundos de investimento, headquarters e actividades financeiras forma abolidas.

Ficava por saber a data de produção de efeitos dessas actividades. Questão que foi resolvida primeiramente nas instâncias comunitárias. De acordo com a autorização da Comissão em sede de auxílios de Estado, tais medidas podem produzir efeitos até 31 de Dezembro de 2011. Todavia, suscita-se a questão de saber até que ponto se deve respeitar esta data no âmbito da concorrência fiscal prejudicial.

Portugal defendeu desde sempre que o CINM se trata de um regime específico de auxílios de Estado com a produção de efeitos até 31 de Dezembro de 2011, estando em causa direitos adquiridos. E, assim, quer no contexto do Código de Conduta para a Fiscalidade das Empresas quer na OCDE concluiu-se pela garantia de produção de efeitos do regime até àquela data.

3. Conclusões: Código de Conduta versus Relatório OCDE

Quer a nível comunitário, quer a nível da OCDE, tem desde sempre sido enunciada a intenção de existir uma aproximação e uma cooperação no contexto dos trabalhos do Código de Conduta e do Relatório.

Conforme se observa, trata-se de documentos compatíveis com idênticos propósitos, que se reforçam mutuamente, devendo adoptar-se um espírito de cooperação entre os grupos que estudam a problemática em causa.

Em termos comparativos entre Código de Conduta e Relatório da OCDE resulta a compatibilidade dos objectivos e dos critérios utilizados para a identificação dos regimes prejudiciais, sendo certo que o Relatório é muito mais detalhado a este nível, bem como das formas de actuação indicadas.

Seria ideal que se abrangessem igualmente os impostos indirectos, especialmente a nível do Código de Conduta, dado estes suscitarem problemas relevantes a nível da concorrência fiscal.

No Código de Conduta faz parte um pacote amplo de medidas ao passo que o Relatório da OCDE é específica e exclusivamente dirigido às práticas fiscais prejudiciais.

Poderemos concluir que existe uma concorrência não prejudicial entre os princípios e as práticas consignadas no Código de Conduta e no Relatório da OCDE, que nos poderá conduzir aos tão almejados progressos no domínio da harmonização da fiscalidade directa.

Para isso, importa zelar para o cumprimento efectivo relativamente a todos os países dos princípios vertidos no Código e no Relatório, que os critérios de identificação das medidas sejam interpretados de forma clara e sejam objecto de aplicação transparente e que a aplicação de sanções para o incumprimento seja igualmente transparente e eficaz, tarefas que são complexas em áreas tão sensíveis quanto estas, atendendo a diversidade de interesses em causa. Só uma grande confiança entre os Estados, uma grande transparência e isenção na aplicação das medidas e uma grande firmeza na acção conjunta, poderão conduzir os trabalhos a bom porto...

Capítulo V

Tendências para o Futuro

A nível europeu existe uma tendência para a regionalização em matéria de impostos, no sentido de se caminhar para um sistema de impostos que não distorça a concorrência dentro da União Europeia, não produzindo efeitos indesejados na livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais. Convergência que represente a justiça/igualdade possível e o não falseamento da concorrência.

Podem apontar-se alguns vectores de convergência:

- a) Despersonalizações – Nos Estados Nórdicos, na Holanda, na Alemanha, etc., os rendimentos do capital têm vindo a estar sujeitos a taxas proporcionais cada vez mais baixas. Daqui decorre uma dualidade: tributação dos rendimentos do capital em termos reais, e dos outros rendimentos com taxas progressivas (“dual income tax”). As mais-valias vêm a ser sujeitas a uma tributação diferente, com sectores isentos e taxa proporcional a baixar. Esta redução da tributação do capital visa evitar a emigração de capitais para Estados com regimes fiscais mais favoráveis e repatriar os capitais entretanto emigrados.
- b) Diminuição da progressividade – O número de escalões tem vindo a diminuir e as taxas marginais mais elevadas têm vindo a ser eliminadas. Isto poderá conduzir a uma única taxa sobre os rendimentos do trabalho e equiparados, com uma larga zona de isenção na base.
- c) Abandono da referência exclusiva à contabilidade organizada – A tributação do rendimento com base numa contabilidade organizada centra-se cada vez mais nos grandes contribuintes, para os restantes caminha-se para a tributação com base em rendimentos presumidos ou normais. É significativa a evolução na Itália e na Espanha.
- d) Simplificação do sistema – Visa-se diminuir os custos da administração dos impostos, tanto por parte da administração como dos contribuintes. A fixação de rendimentos normais, presumidos vem simplificar tanto as obrigações dos contribuintes como do Estado.
- e) Cada vez maior peso dos impostos indirectos no conjunto das receitas fiscais – Os impostos indirectos, sobretudo o IVA, têm um peso muito expressivo em todos os sistemas fiscais europeus, em termos de estes produzirem maiores receitas do que todos os outros impostos juntos.
- f) Desvalorizações dos impostos sobre o património – Estes têm vindo a ser reduzidos cada vez mais a fenómenos marginais no sistema. Um exemplo relativamente recente em Portugal é o de não existir mais o imposto sobre sucessões e doações.
- g) Diminuição das taxas de IRC e do IRS – Portugal tem sido o país, nos últimos anos, em que menos têm diminuído as taxas de IRC e de IRS. Em outros Estados tem-se assistido a uma diminuição das taxas do IRC e do IRS. A Irlanda tem avançado muito nesta matéria.
- h) Consideração mais atenta da situação da família – Tem-se em vista a promoção da natalidade. É significativo, nesta matéria, o sistema francês e o sistema espanhol.
- i) Tributação ecológica – O princípio do poluidor-pagador concentra-se naquelas actividades em que o benefício social não é claramente superior aos danos da poluição. Os encargos sobre os poluidores não têm ido muito mais longe do que a tributação sobre os automóveis ou os produtos petrolíferos.
- j) Garantia dos contribuintes – Estas têm vindo a ser definidas e reforçadas nos processo e procedimento tributários

Assim, encontramos aqui alguns traços de “regionalização” em matéria de impostos, em termos de uma razoável harmonização dos impostos.

Sabe-se já que os residentes de Estados terceiros aproveitam as diferenças de regime de tributação entre os Estados para, através da deslocalização de actividades e de centros de

decisão, obterem economias fiscais. Combater-se-à esta gestão fiscal produtora de distorções e injustiças, com a adequada convergência de legislações.

Esta concorrência fiscal “regional” da União Europeia é susceptível de uma análise global, a nível mundial.

Há que passar da “regionalização” do Direito Fiscal à “globalização” de tal Direito.

A globalização não deve significar imposição de modelos fiscais. Imposição que parte normalmente dos países ricos para os outros.

A globalização tem sido utilizada, por vezes, no sentido de criar ou manter relações de subordinação económica, que há que rejeitar. Como há que rejeitar a concorrência fiscal prejudicial.

Os próximos decénios conhecerão, talvez, uma progressiva harmonização, a nível mundial, dos sistemas fiscais.

Por isso, se fala no **limiar de um novo direito fiscal**, assente numa realidade que caminha, de um lado, da órbita nacional para a órbita internacional ou para a órbita supranacional e, de outro lado, do domínio dos compromissos jurídicos, do direito, para o domínio dos compromissos políticos, para a política.

A concorrência fiscal internacional vem forçando os Estados a soluções que são impostas pelo mercado internacional tendencialmente globalizado da fiscalidade. O que coloca a questão da perda de soberania por parte dos Estados. Será aqui importante a cooperação internacional. Um problema que questiona também a necessidade de lançar bases fundacionais, as bases constitucionais, do dever de pagar impostos num Estado fiscal supranacional. Há que lançar as fundações da construção de um Estado fiscal supranacional simultaneamente democrático e social, ou, por outras palavras, um Estado fiscal social que, ultrapassando os limitados territórios nacionais, ofereça uma cobertura jurídico-constitucional adequada às amplas zonas de integração económica que o mercado vai engendrando.

O pensamento pós moderno vislumbra assim um mundo novo, constituído pelo “fim do direito” e pelo “triunfo da política”.

Temos de contar de futuro com uma certa partilha entre o direito e a política na disciplina de amplos sectores. E um dos domínios onde essa partilha já entrou em cena é justamente o domínio da disciplina dos impostos. Uma disciplina a construir a montante dos Estados, cujo principal problema reside na ausência de um suporte organizatório internacional adequado. É que, ao contrário do que ocorre noutros sectores, como o do comércio internacional tutelado pela OMC, no domínio da política fiscal apenas temos o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, uma organização da qual não fazem parte a maioria dos países. Daí a proposta de alguns autores para que se crie uma **organização fiscal mundial** que fique responsável pelo estabelecimento daquela disciplina fiscal mínima capaz de enfrentar os desafios fiscais engendrados pela actual globalização económica.

Espera-se, assim, com entusiasmo o desenrolar dos acontecimentos e os efeitos que terão nas nossas vidas!

Bibliografia:

- “ Alguns desafios actuais da tributação” – José Casalta Nabais
Revista Fiscalidade nº6,
- “ O Princípio da Legalidade Fiscal e os actuais desafios da tributação” – José Casalta Nabais
Boletim da Faculdade de Direito – Volume Comemorativo, Coimbra 2003,
- “ Globalização e regionalização em matéria de Impostos” – Diogo Leite Campos
Boletim da Faculdade de Direito – Volume Comemorativo, Coimbra 2003,
- “ Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional” – Ana Paula Dourado
Revista Fisco, 2003,
- “ A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os Paraísos Fiscais: novas formas de discriminação fiscal?” Clotilde Celorico Palma
Revista Ciência e Técnica Fiscal nº 403,
- “ Código de Conduta Comunitário da Fiscalidade das Empresas Versus Relatório da OCDE sobre as práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: A Concorrência fiscal sob vigilância”-
Clotilde Celorico Palma
Revista Fisco nº 86/87,
- “ A posição portuguesa face à regulação comunitária da Concorrência Fiscal” – António Carlos dos Santos
Revista Ciência e Técnica Fiscal nº 406,
- “ A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto da situação e perspectivas de evolução” – Clotilde Celorico Palma
Revista Fiscalidade nº 16,
- “ A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial” – António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma
Revista Ciência e Técnica Fiscal nº 395,
- “ Concorrência fiscal prejudicial – o Código de Conduta da União Europeia – M. H. de Freitas Pereira
Revista Ciência e Técnica Fiscal nº 390,
- “ Princípios e orientações vigentes na União Europeia em matéria fiscal” – Raul Esteves
Revista Ciência e Técnica Fiscal nº 393,
- “ Estabilidade fiscal e Constituição Tributária” – Guilherme D’Oliveira Martins
Revista Fisco nº 105/106,
- “ Soluções globais para a tributação das empresas na EU” – Paula Rosado Pereira
Revista Fiscalidade nº 11,
- “ A concorrência fiscal inter-regiões no quadro europeu: a dialéctica entre a regionalização e o tributo” – João Ricardo Catarino
Revista Ciência e Técnica fiscal nº 402,
- “ A fiscalidade e a competitividade empresarial no quadro do Mercado Único Europeu” – Maria Eduarda Azevedo
Revista Fisco nº 74/75,
- “Tax Policy in Europe” – Ken Messere
European Taxation, IBFD, nº12, volume 40, 2000,
- “Globalization, tax rules and national sovereignty” – Charles E. McLure, Jr.
Bulletin Contents, vol.55, nº8, IBFD, 2001,

- “Tackling harmful tax competition – a round table on the Code of Conduct “ - Frits Bolkestein
European taxation, IBFD, vol.40, n°9, 2000,
- “The competitiveness of tax systems” – Prof. Sven-Olof Lodin
European taxation, IBFD, vol.41, n°5, 2001,
- “OECD harmful tax competition and WTO obligations” – Ines Hofbauer
European Taxation, IBFD, Vol.44, n°49, 2004,
- “Perspectives of corporate taxation and taxation of investment income: a comment”- Michael P. Devereux
Keele University, July, 1998,
- “International tax issues in a rapidly changing world” – Sven-Olof Lodin
Bulletin Contents, IBFD, vol.55, n°1.