

# ***AS CONDICIONANTES POLÍTICAS E INSTITUCIONAIS DA HARMONIZAÇÃO FISCAL NA UNIÃO EUROPEIA***

Por MARIA DO ROSÁRIO ANJOS <sup>(1)</sup>

## **SUMÁRIO:**

1. Enquadramento do tema em análise: importância da política fiscal para o projecto de construção da União Europeia
2. Condicionantes políticas e institucionais da política de harmonização fiscal na União europeia: a análise de Haan e Sturm
3. Análise das condições políticas e institucionais e sua relação com as condicionantes económicas e sociais
4. Globalização das economias, défices orçamentais e políticas económicas de referência: o problema da competitividade fiscal
5. Conclusão

## **1. Enquadramento do tema em análise: importância da política fiscal para o projecto de construção da União Europeia**

O processo de construção Europeia, o seu alargamento a novos países e o processo de globalização da economia mundial, assentes numa lógica de integração e liberalização dos mercados, recolocou a questão da política fiscal e da sua importância como instrumento disponível para os Governos poderem exercer algum controlo sobre as suas Finanças Públicas.

---

<sup>1</sup> Professora do Departamento de Direito da Universidade Lusófona do Porto e do Instituto Superior da Maia

É conhecido o impacto muito significativo da política fiscal para as empresas, em especial para as mais expostas à internacionalização, particularmente no que toca à localização das suas actividades reais e ao desenvolvimento das mesmas.<sup>2</sup>

Conhecido o impacto directo que esta questão tem ao nível do crescimento económico e do emprego, não oferece dúvidas que as diferenças de regimes jurídicos, em matéria de tributação directa entre os estados membros, se reflectem nos principais indicadores macroeconómicos.

Por outro lado, as economias com maiores insuficiências ao nível da superação dos baixos níveis de crescimento económico e emprego, como a economia portuguesa, são claramente as mais penalizadas sofrendo, por um lado, o peso da obrigação e cumprimento dos critérios de convergência e estabilização impostos pela União europeia e, por outro lado, o peso de uma fiscalidade muito onerosa sobre o rendimento das empresas. Uma e outra, parece inquestionável, tornam pouco atractiva a aposta no investimento na nossa economia.

Podemos dizer que na zona euro, onde as economias dos países membros apresentam já um elevado grau de integração, a perda dos instrumentos monetário e cambial veio, também, acentuar a importância das políticas orçamental e fiscal.

Entre os estados membros, podemos dizer que aqueles cuja governação se apresenta mais “despesista” e menos rigorosa do ponto de vista orçamental, são também os que mais usam o recurso à política fiscal para tentar cumprir os exigentes critérios de convergência e estabilização económica impostos, com o nível da taxa de inflação a constituir uma preocupação dominante.

---

<sup>2</sup> Neste sentido cfr. Jorge Oliveira e João Pedro Santos, in “ Tributação das Sociedades na União Europeia ”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CCTF), Centro de Estudos Fiscais da DGI, 416, Julho/Dezembro de 2005. Vd. ainda: Manuel Pires, in “ Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa”, CCTF, 188, CEF da DGI, nº 188, 2000; Freitas Pereira, “Fiscalidade das Empresas e Harmonização Fiscal Comunitária – Balanço e Perspectivas”, in A Internacionalização da economia e a Fiscalidade, CEF, Lisboa.

O recurso à política fiscal é um instrumento muito utilizado pelos novos membros da União europeia para atrair o investimento estrangeiro, o que reforça a importância da concretização da harmonização fiscal ao nível da tributação directa. Num contexto de livre concorrência e respeito pelas regras do direito comunitário em matéria económica e da concorrência, qualquer discriminação fiscal entre estados membros pode ter um efeito fortemente perverso.<sup>3</sup>

É neste contexto que se assume como muito importante a harmonização de legislações e, em concreto a harmonização fiscal da tributação directa na União europeia.

Concentrando a nossa análise no que respeita à harmonização fiscal, convém dizê-lo, a importância da competitividade fiscal entre os estados membros é de importância crucial, porquanto daí depende o sucesso do processo de integração das suas economias e, nessa medida, o sucesso do próprio projecto de União Europeia.<sup>4</sup> A cada vez maior diversidade entre as economias que a integram cria dificuldades acrescidas à concretização da

---

<sup>3</sup> É interessante a este propósito salientar os seguintes trabalhos de investigação sobre o tema em análise: BARRY BRACEWELL-MILNES, BANSTEAD, “Tax Competition: Harmful or Beneficial?”, Intertax, Vol.27, nº3, Março de 1999; EASSON, A.J., “Taxation in European Community”, The Athlone Press, London 1993; FREITAS PEREIRA, ob. cit. e ainda do mesmo autor, “Concorrência Fiscal prejudicial – O código de conduta da União Europeia”, CCTF, nº 390, 1998.

<sup>4</sup> Neste sentido se tem pronunciado ao longo dos últimos cinquenta anos de construção europeia alguns autores de referência, entre os quais destacam: G. CLOSE., “Harmonisation of Laws: use or abuse of the powers under the EEC Treaty?”, Comissão das Comunidades europeias, 1978; COLLINS and HUTCHINS, “Articles 101 and 102 of the EEC Treaty: completing the internal market”, Centro de estudos Europeus da Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1988; BRESSAND, “Vers une Économie Mondiale à trois vitesses?”, Seghers, Paris, 1985; PAUL MASON and MARK TAYLOR, “Fiscal Policy Within Common Currency Areas”, Journal of Common Market Studies, nº 31, 1993; GABRIEL MONTAGNIER, “Harmonisation Fiscale Communautaire”, Revue Européenne, 1993; VERHOEVEN, “Communauté Européennes et Rapprochement des Legislations”, Bruxelas, 1983 e WAELBROECK, “L’Harmonisation des Règles et Normes Techniques dans la CEE”, Doctrine, Bruxelas, 1986.

Também no mesmo sentido de defesa da importância da harmonização fiscal da tributação directa no seio da União Europeia se tem pronunciado a Comissão Europeia. Salienta-se a este propósito Relatório apresentado pela Comissão Europeia, “*Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*”, Bruxelas, 1992 e uma outra publicação da Comissão Europeia e do Eurostat, “Structures of the Taxation Systems in the European Union 1995-2002”, Bruxelas 2004.

harmonização fiscal da tributação directa.<sup>5</sup> Persistem, pois, muitas diferenças a este nível, agravadas em consequência do alargamento aos novos países aderentes.

Na verdade este tema, não sendo novo, mantém toda a actualidade porquanto permanece não só como um problema por resolver mas, sobretudo, como um problema mais difícil de resolver e, por isso mesmo, muito actual e importante para o nosso futuro próximo.

## **2. Condicionantes políticas e institucionais da política de harmonização fiscal na União europeia: a análise de Haan e Sturm**

Ao analisar esta questão deparamos, também, com uma outra reflexão indispensável em torno das condicionantes políticas e governativas necessárias à concretização da harmonização fiscal no seio da União europeia. A este propósito julgámos oportuno e interessante recordar Haan e Sturm, num artigo de investigação particularmente sugestivo sobre a questão da harmonização fiscal do seio da União europeia. Para estes autores<sup>6</sup> o sucesso do objectivo de harmonização da fiscalidade directa entre os estados membros depende apenas em parte das determinantes macroeconómicas, considerando que a principal condição para o avanço da política fiscal na União Europeia depende da verificação de **certas condicionantes políticas e institucionais**. Segundo a sua linha de pensamento as condicionantes mais importantes são **as que resultam do próprio sistema político e da facção política no poder**.

---

<sup>5</sup> Cfr. “Structures of th taxation Systems in the Taxation Systems in the European Union 1995-2002, Publicação da Comissão Europeia e Eurostat, 2004. Relatório da Comissão Europeia sobre a luta contra a fraude, - CCTF nº 227, 2004

<sup>6</sup> Cfr. Haan e Sturm, “ As condicionantes Políticas e Institucionais da Política Fiscal na União Europeia”, in Public Choice Review, 1993.

A sua análise desenvolve-se em torno de uma ideia segundo a qual, os governos dos estados membros orientam a sua política fiscal em função da sua realidade económica, verificando-se uma certa volatilidade política dos partidos no poder, determinada por razões que os obrigam a assumir políticas que se desviam um pouco da tradicional dicotomia entre políticas de esquerda e de direita, sem uma linha de rumo definida em função dos objectivos macroeconómicos a atingir, mas antes determinadas pelos ciclos políticos e eleitorais que lhes impõem soluções de satisfação das clientelas eleitorais no curto prazo. Nesta análise as **determinantes económicas** e **jurídicas** igualmente importantes na evolução da política fiscal na União Europeia assumem uma relevância claramente secundarizada face aos constrangimentos resultantes do próprio sistema político.

As principais ideias avançadas por estes autores são as seguintes:

- os estados membros da Europa comunitária têm vindo a esforçar-se pela convergência das suas políticas fiscais;
  - não obstante os progressos já conseguidos a este respeito, eles não são tão satisfatórios quanto seria desejável, desde logo porque o nível das dívidas públicas nos diferentes países é bastante diferente;
  - destacam-se, a este propósito, dois grupos distintos de países, um primeiro grupo constituído por países cuja dívida pública é inferior ou muito próxima da média da Europa comunitária e um outro grupo cuja dívida pública é superior;
  - existem, também, diferenças assinaláveis ao nível da despesa pública suportada pelos diferentes governos;
  - alguns estudos mais recentes demonstram que as mudanças políticas e institucionais que possam ocorrer e afectar a formação dos programas políticos nacionais são invocadas
-

como explicação das contrariedades dos diferentes países com respeito ao prosseguimento das suas políticas fiscais.

Segundo estes autores, do estudo que realizaram concluem que existem algumas condicionantes importantes na determinação dos avanços e recuos na concretização da harmonização fiscal na União europeia. Mas o que releva de mais importante é, de facto, a conclusão segundo a qual a primeira e principal condicionante do avanço é o próprio **sistema político**, o qual afecta significativamente o processo de harmonização e unificação fiscal. A questão é, portanto, apenas a de saber **como e em que medida é que o sistema político afecta o comportamento dos decisores políticos**. Para encontrar algumas referências na estruturação da resposta a esta questão recorrem a estudos elaborados por outros autores em torno da questão em análise, destacando os seguintes:<sup>7</sup>

- segundo Alesina e Tabellini (1990), autores que realizaram um estudo sobre a questão de saber como é que o sistema político influencia o processo de avanço da política fiscal seguida, *o défice público está positivamente relacionado com o grau de polarização e instabilidade política;*

- segundo um outro estudo realizado por Alesina e Drazen (1991), uma das condições determinantes na tomada de decisão política em matéria fiscal é a maior ou menor dimensão do conflito na vida político e governativa de cada país, já que *uma maior conflituosidade tende a fazer eclodir o défice público;*

---

<sup>7</sup> Todas as referências aos autores mencionados no texto são extraídas do texto do artigo de Haan e Sturm, supra citado.

- por outro lado, segundo o estudo de Roubini and Sachs (1992), estas condicionantes são bem visíveis sobretudo durante os *mandatos governativos de coligação*; <sup>8</sup>

- já segundo os modelos de Hibbs, Frey e Schneider (1991), a condicionante mais saliente é a *das diferenças ideológicas*, concluindo que os governos de esquerda provocariam maiores défices orçamentais do que governos de direita, com a excepção da Alemanha, em relação à qual não parece poder concluir-se que a tendência do governo tenha qualquer influência sobre a expressão do défice orçamental;

- finalmente outros autores, destacando-se entre estes Von Hagen (1992) salientam a importância do *rigor das políticas orçamentais seguidas pela influência determinante que exerçam sobre a política fiscal*. <sup>9</sup>

A ideia comum a todos estes estudos anteriores ao de Haan e Sturm aponta como condicionante fundamental do avanço da política fiscal na Europa comunitária, o sistema político de cada Estado membro e as características de governação que lhe estão inerentes. O trabalho de Haan e Sturm apresenta, na mesma linha de pensamento, assim, algumas conclusões fundamentais, que nos parece interessante destacar. Assim, a primeira conclusão aponta no sentido de considerar que o avanço da política fiscal depende das políticas de convergência económica implementadas com o objectivo de permitir uma gradual harmonização fiscal entre os países da União europeia. Contudo, esta conclusão é secundada por uma outra que assenta na constatação de que *estas políticas de convergência dependem essencialmente do sistema político*, e que o grau de concretização do objectivo de harmonização fiscal é diferente dependendo do governo instituído seguir uma

---

<sup>8</sup> É particularmente interessante a referência, a este propósito, do pensamento destes Autores: “*game theory suggests that cooperation is harder when the number of players is large...*”, com o propósito de salientar as desvantagens dos governos de coligação.

política de centro esquerda ou uma política de centro direita e, ainda, de ser frequente a constituição de governos maioritários ou, ao contrário, de governos minoritários.

Neste contexto, resulta que a realização da harmonização fiscal no âmbito da tributação directa vai depender, no essencial, do próprio sistema político, pelo que os seus avanços exigem governos estáveis, capazes de desenvolver uma governação de rigor orçamental. Esta característica será mais do apreço dos governos de centro direita do de centro esquerda, mas o certo é que mais importante do que a tendência ideológica de cada governo é a sua estabilidade política. Esta conclusão é igualmente corroborada por outros autores como, Alesina e Tabellini ( 1990 ), Alesina e Dazen ( 1991 ), Hibbs, Frey e Schneider <sup>10</sup>, Von Hagen, entre outros.

Considerando as contribuições aduzidas por todos estes autores, os estudos realizados e as diferentes perspectivas apresentadas, Haan e Sturm concluem que **são de destacar, como determinantes fundamentais da evolução do défice público e da dívida pública, nos diferentes países da União europeia as seguintes:**

- a) o número e a frequência de mudanças governativas;
- b) a partilha de poderes entre partidos sociais democratas e outros partidos de esquerda;
- c) a dispersão do poder político tal como foi referido por Roubini e Sachs;<sup>11</sup>
- d) a variável dos procedimentos e do rigor orçamentais de Von Hagen. <sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> O estudo de Von Hagen tem como base a evolução dos países Europeus durante a década de 80 do século XX..

<sup>10</sup> Estes Autores excepcionam, como já referimos supra, o caso Alemão, por considerarem que em relação a este caso a permeabilidade ao sistema político é praticamente inexistente.

<sup>11</sup> A dispersão do poder, segundo Roubini e Sachs, está inevitavelmente associada a governos de coligação – cfr. Haan e Sturm, in ob. cit.

<sup>12</sup> Para Von Hagen, sem qualquer dúvida, o rigor orçamental é característico dos governos de direita ou centro-direita – cfr. Haan e Sturm, in ob. cit.



Tudo isto visto e analisado concluem que a evolução dos países da União europeia ao nível das suas dívidas públicas, revela uma grande diferença ao nível das suas causas, bem como ao nível da dimensão e do peso da despesa pública entre os diferentes países, as quais se poderão explicar pelo tipo de governo, pela sua duração/estabilidade, composições parlamentares e partilha de poder entre os diferentes partidos, sobretudo entre os sociais democratas e outros partidos de esquerda e, também pela existência de governos maioritários ou minoritários (de esquerda ou de direita) que produzem efeitos determinantes quer ao nível da dívida pública quer da evolução da despesa pública.

Assim, Haan e Sturm, concluem que a dívida pública é **positivamente** determinada pela instabilidade institucional interna, sendo negativos os efeitos da instabilidade política e dos governos minoritários ou de coligação, o que faz seguramente aumentar a sua dimensão. Já se verifica o contrário perante políticas de grande rigor orçamental.

Deste modo, e ainda segundo estes autores, o melhor contexto para a prossecução do objectivos económicos que determinarão o avanço da política fiscal europeia, será o de **políticas de centro direita** e de **governos maioritários**. Governos instáveis terão muito maior dificuldade de satisfazer os critérios de rigor orçamental necessários á concretização dos objectivos de política fiscal.<sup>13</sup> A introdução destes critérios de rigor orçamental podem, por isso mesmo, produzir uma importante pressão no sentido de compensar a instabilidade política interna ou as falhas das políticas internas de estabilização.

### **3- Análise das condições políticas e institucionais e sua relação com as condicionantes económicas e sociais**

A questão que cumpre agora analisar é a de saber se a análise apresentada pelos autores em causa é ou não adequada e se as determinantes políticas e institucionais que

---

limitam e das quais depende a evolução e o aprofundamento da política fiscal no seio da União europeia são de facto as enunciadas.

Embora partilhando, parcialmente, a abordagem apresentada por estes autores, entendemos que a questão em análise não pode assentar apenas nas condicionantes políticas e institucionais. Ao demais parece hoje inquestionável que a globalização da economia alterou, pelo menos em parte, as determinantes em análise.

Assim, não questionando o mérito da análise apresentada no estudo realizado, algumas das suas conclusões estão algo incompletas por terem desconsiderado quase em absoluto as condicionantes económicas na abordagem do problema. E certo é que a globalização das economias, que entretanto se desenvolveu em moldes quase avassaladores, teve como efeito a valorização do impacto das condicionantes económicas sobre as condicionantes políticas. Quinze anos volvidos sobre o estudo de Haans e Sturm permitem constatar que a realidade económica foi mais forte e veio disciplinar de forma totalmente diferente a conduta dos governos, fazendo com que seja cada vez mais difícil distinguir a governação pela ideologia do partido no governo, verificando-se mesmo que partidos de esquerda podem ter de seguir e implementar políticas de direita e vice versa, dependendo do contexto económico em que exerçam os seus mandatos.

A questão fundamental a ter em conta é a de que o avanço decisivo em matéria de harmonização fiscal depende da convergência ou aproximação efectiva das economias envolvidas. Sendo necessário encontrar critérios que nos permitam verificar esse grau de aproximação ou afastamento. Como vimos, é comum utilizarem-se certos indicadores macroeconómicos como critérios de convergência das economias, para justificar as dificuldades de avanço no domínio da harmonização fiscal da tributação directa.<sup>14</sup> Ora, uma outra condicionante cada vez mais pesada é a do impacto da discriminação de políticas fiscais

e níveis de tributação entre os estados membros. Algum esquecimento ou distração nesta matéria pode desde logo conduzir ao agravamento da situação de baixa competitividade da sua economia face às dos restantes ou de alguns estados membros que, adoptando políticas fiscais mais atractivas, conquistem maiores investidores e maiores índices de crescimento económico.

O estabelecimento de um mercado único implica a supressão dos entraves e distorções resultantes das regulamentações nacionais, que em cada Estado membro comandam o mercado no seu funcionamento normal. A fiscalidade assume um papel crucial como instrumento de protecção dos produtos nacionais, sendo, por isso, vital eliminar os entraves daí resultantes.

A **integração económica**, visando a fluidez do mercado e a aplicação uniforme das políticas comuns, exige um elevado grau de **integração jurídica** indispensável em alguns domínios, como é o caso da fiscalidade. Esta integração jurídica pode realizar-se através da simples aproximação das legislações ou, mais profundamente, pela via da adopção de regras comuns.

O maior problema associado à construção de legislação comum e única é o da vontade política e, sobretudo, o das resistências nacionais a um processo legislativo alheio às suas instituições internas, com posterior aplicação directa. Desde logo há muitas forças sociais e políticas que associam este processo legislativo europeu a perdas de soberania e de capacidade de manuseamento da lei como instrumento regulador fundamental. O resultado mais comum na prática foi, sem dúvida, o das Instituições Europeias promoverem a simples coordenação ou aproximação das diversas legislações nacionais que mais directamente interferiam com o mercado comum. Neste sentido, é óbvio que as matérias mais salientes nesta sede são todas as que se relacionem com direitos aduaneiros, impostos indirectos, medidas restritivas da circulação de mercadorias e, genericamente, todas as medidas de efeito

---

equivalente que, indirectamente, limitam e restringem o comércio. Sendo que, as disposições fiscais que assumem um grande destaque são sobretudo as que dizem respeito à tributação do consumo ou despesa (tributação indirecta ).

Também as disposições relativas à tributação directa se revelam importantes, por todas as razões supra expostas, contudo a vontade política de a realizar é muito menos forte.

A harmonização de legislações constituiu, desde o início, um dos problemas mais delicados no processo da integração europeia. Desde logo, porque ela só pode resultar dum processo de manifestação de vontades dos Estados membros, o que suscita divergências políticas de grande relevo e de difícil superação.

Na versão original do Tratado de Roma foi consagrada uma ***concepção de harmonização limitada, funcional*** do direito dos Estados membros. Assim, consagra-se a Directiva como principal instrumento de harmonização das legislações, e, só quando necessário, se deveria recorrer à via regulamentar.

Por outro lado, este problema deu origem às mais profundas e cuidadas reflexões doutrinárias, porquanto se tratava de um dos problemas mais delicados que se colocava à construção europeia. É que, apesar da harmonização das legislações ser uma questão meramente instrumental relativamente à prossecução dos objectivos de unificação do mercado, a verdade é que, desde cedo, os Estados membros compreenderam que essa construção implicaria, inevitavelmente, uma harmonização legislativa em áreas cada vez mais extensas e numerosas. Isto porque, raras são as normas jurídicas que não interferem directa ou indirectamente com este ou aquele sector da vida económica.

A harmonização de legislações constitui, assim, um instrumento valioso para eliminar todo o tipo de distorções à realização do mercado único, pois muitas das disparidades existentes entre os diferentes países são fruto de restrições resultantes da diversidade de

regulamentações internas sobre as várias matérias.<sup>15</sup> Os esquemas proteccionistas tradicionais assentam, basicamente, em regulamentações aduaneiras, normas técnicas, exigências de natureza múltipla, que visam dificultar as transacções com o exterior, protegendo os produtores nacionais.

Harmonizar legislações implica criar um **direito uniforme**, ou seja, criar um conjunto de disposições legislativas adoptadas por todos os Estados membros, resultante de uma vontade comum de submeter a uma mesma regulamentação determinadas relações jurídicas. Porém, tal processo supõe, antes de mais, a **vontade** de o fazer, bem como abdicar, em alguma medida, da **soberania legislativa** por parte dos Estados. A verdade é que não é nada fácil prosseguir no sentido da harmonização de legislações, tratando-se de um processo muito complexo, sobretudo no seio da União europeia, a qual reúne diferentes sensibilidades e países com graus de desenvolvimento económico muito diferentes.

Equacionar a questão da harmonização em sede de política fiscal torna-se ainda mais delicado. Por isso, o esforço desenvolvido nesta matéria ficou quase sempre pela problemática da tributação indirecta, associada à liberdade de circulação de mercadorias, esmorecendo claramente em todos os aspectos mais ligados às políticas macroeconómicas, por carência de estruturas e condições institucionais de apoio ao avanço do processo.<sup>16</sup> O Tratado de Maastricht ao estabelecer critérios de convergência económica teve como principal objectivo permitir o avanço no sentido da unificação económica e monetária, e nessa sentido, um avanço mais profundo na harmonização fiscal.

---

<sup>15</sup> Para um melhor aprofundamento do recurso à harmonização é importante referir que, nos termos do disposto no Tratado, a harmonização visa superar quaisquer regras de direito nacional que se oponham à realização e funcionamento do Mercado Comum. Pelo que, o recurso à harmonização pressupunha que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas tivessem uma incidência directa no estabelecimento e funcionamento do Mercado Comum. .Neste sentido, vd. Nuno Ruiz, “A Harmonização de Legislações na Comunidade Económica Europeia”, Assuntos Europeus, Lisboa, 1985, pág. 60 e ss.

<sup>16</sup> Neste sentido se pronunciam, entre outros, Collins e Hutchings, ob cit.na bibliografia, pág. 191, ao tratarem a matéria dos Artigos 101 e 102do TR; e, ainda, Close, ob. cit. na bibliografia , pag. 461,

Assim, se é certo que se avançou na harmonização legislativa em algumas matérias, esse avanço foi, sobretudo, uma consequência das designadas ***“disposições especiais de aproximação de legislações”***. Estas disposições, de carácter especial, justificam-se por pressuporem uma ligação directa com domínios específicos do direito e da realização do mercado comum e, por essa razão, foram expressamente previstas no Tratado. Trata-se de normas impositivas, as quais obrigam à adopção de legislação comum em certas matérias. Foi o que sucedeu, por exemplo, com a aproximação em matéria aduaneira, em matéria de sociedades comerciais, em relação aos direitos de propriedade industrial e comercial, alguma coisa em matéria de fiscalidade, transportes, responsabilidade civil, etc. Em matéria de disposições fiscais, foi igualmente uma *“disposição especial”* que fundamentou a **sexta directiva**, relativa ao **imposto sobre o valor acrescentado (IVA)**. A grande vantagem destas disposições específicas é a de permitirem avanços bastante mais rápidos e significativos em matéria de harmonização de legislações.

Em conclusão, é o direito com maior incidência na actividade económica que mais se tenta aproximar, assumindo grande importância as normas fiscais. Mas, se é assim, porque estamos tão atrasados em matéria de harmonização fiscal no âmbito da tributação directa?

Para a construção e o desenvolvimento do processo de integração europeia é essencial implementar políticas económicas comuns, uma vez que uma crise económica num país se estende facilmente aos outros, porque todos se encontram num espaço económico integrado. Não podendo dispor livremente dos instrumentos de defesa tradicionais, tais como os contingentes ou direitos aduaneiros, os países envolvidos tornam-se mais vulneráveis.

---

referindo-se à problemática dos limites do recurso à harmonização de legislações, nos termos do disposto no artigo 100º do Tratado de Roma, versão original..

Por outro lado, os impostos interferem directamente nas condições de concorrência entre os Estados, influenciando o consumo dos diferentes produtos no seio do mercado comum, constituindo, nessa medida, um relevante instrumento de distorção das trocas e de discriminação entre parceiros.

O próprio Tratado estabelece, como missão principal da Comunidade, **a aproximação progressiva das políticas económicas dos estados membros, na medida em que esta seja indispensável à realização dos objectivos consignados.** A acção da Comunidade implica a aplicação de processos que permitam coordenar as políticas económicas dos Estados membros e sanar os desequilíbrios das balanças de pagamentos e a **obrigação dos estados considerarem a sua política de conjuntura como uma questão de interesse comum.**

Assim, a definição de políticas económicas de curto prazo, deve ser considerada como uma questão de interesse comum, entendendo-se como tal **aquele conjunto de acções que visa garantir um nível suficiente de emprego e assegurar a todos uma taxa razoável de crescimento do seu rendimento real.**

As medidas de política conjuntural distinguem-se das medidas de política económica geral pelo seu carácter imediato e temporário, sendo em geral reacções a flutuações conjunturais ainda que compreenda por vezes medidas preventivas.

O avanço do “projecto” europeu depende duma aproximação efectiva, cada vez mais estreita das economias envolvidas, sob pena de se comprometer todo o processo. A integração assentou, num primeiro momento, no desenvolvimento das trocas intracomunitárias e dos aspectos económicos mais directamente ligados à concretização do Mercado Único. Por isso, a política de convergência económica evoluiu muito lentamente. O movimento de ideias que levou à realização do Tratado da União Europeia, em 1992, pretendeu dar um impulso radical no sentido da convergência definindo metas e critérios precisos. São, todavia, conhecidas as dificuldades que lhe estão associadas. A convergência

económica é fortemente condicionada pela evolução dos ciclos económicos. A evolução recente dos principais indicadores de convergência na UE demonstra as dificuldades associadas à má conjuntura económica e política dos últimos anos.

A problemática da dívida pública neste contexto é muito importante, porquanto entre os países membros os montantes da dívida diferem muito de país para país. Mas, em relação a esta questão oferece-se dizer que a dívida pública excessiva é, naturalmente, um facto negativo para qualquer país, na medida em que pode levantar problemas de ónus agravado para as gerações futuras e comprometer decisivamente o futuro desenvolvimento da economia. Todavia, não se deverá exagerar sobre os efeitos enunciados, já que a repartição do ónus da dívida e o seu benefício ou malefício depende, em grande medida, das opções de despesa a realizar, bem como da produtividade que se possa obter a partir da aplicação dos recursos utilizados. São bem conhecidos os casos de países que conseguem gerir com eficácia a sua dívida sem que isso se traduza, inexoravelmente, num mal.

#### **4. Globalização das economias, défices orçamentais e políticas económicas de referência: o problema da competitividade fiscal**

Os últimos anos têm sido marcados pelo agravamento dos défices públicos nos países da UE, para o que certamente terá contribuído muito a evolução negativa da situação social, sobretudo, das taxas de desemprego e de inflação elevadas. Tornou-se cada vez mais premente um maior empenho na redução dos desequilíbrios financeiros, não existindo margem de manobra para tentar atenuar os efeitos negativos. Daí que o esforço desenvolvido nos países da União europeia, nomeadamente, para a consolidação orçamental é fundamental.



Mas os últimos dez anos foram marcados, também, pela deterioração da situação orçamental em quase todos os países membros, o que se ficou a dever em grande parte aos conflitos que eclodiram em torno da ameaça terrorista. Esta evolução, com reflexos gravíssimos sobre o preço do petróleo representou um enorme retrocesso em relação à prossecução dos objectivos de consolidação orçamental definidos em Maastricht.

A contracção da actividade económica terá sido a principal razão explicativa desta evolução desfavorável. Mas, o esforço dos Estados membros para se aproximarem dos critérios de convergência poderá ter dificultado a recuperação. É que as metas de rigor orçamental traçadas inibem os Estados membros de recorrerem a orçamentos expansionistas, deficitários, como forma de impulsionarem a actividade económica. Neste ponto cabe, mais um vez, recordar a análise de Haan e Sturm, já que claramente ela distingue a governação dos partidos de centro direita dos de centro esquerda, considerando estes últimos como mais despesistas, logo em piores circunstâncias para o cumprimento dos critérios de convergência.

A interrogação que colocamos é a de saber como enfrentar a crise social que a Europa enfrenta actualmente sem recorrer a alguns instrumentos de política macroeconómica como, por exemplo, o do aumento da despesa pública. A questão é extremamente complexa, mas parece-nos que a realidade surpreendeu os mentores de Maastricht, sendo inevitável inflectir algumas trajectórias sob pena de enfrentarmos a oposição generalizada dos europeus ao projecto da União, transformada em causadora de todas as dificuldades.

São bem conhecidas as críticas que se fazem aos principais indicadores fornecidos pela contabilidade nacional, como indicadores de bem-estar efectivo das populações. Este problema coloca-se com muita acuidade quando se trata de ajuizar das condições económicas e sociais em que se encontra qualquer dos Estados membros da União. De facto o recurso a critérios exclusivamente objectivos, como o do défice, da dívida, do produto interno bruto ou, mesmo, do produto nacional líquido, pouco nos dizem sobre a qualidade de vida e de

bem estar efectivo em que se encontram as populações dos diferentes Estados quando comparados entre si. Sem outros indicadores, subjectivos ou não mensuráveis, como os de distribuição da riqueza, escolaridade e educação de nível superior, saúde e índices de mortalidade, condições de trabalho e segurança social, entre outros, pouco ficaremos a saber sobre a situação real do país que queremos analisar.

Estas limitações devem ser tidas em conta sempre que comparamos economias de diferentes Estados. Desde logo porque não é favorável que se instale uma sensação de desconforto em relação à Europa, por não atender às diferenças entre os estados membros, impondo soluções que os povos possam vir a rejeitar por considerarem injusto. A adesão dos europeus ao projecto de União só poderá ser conseguida se todos sentirem alguns benefícios e se acreditarem que no futuro as diferenças entre o bem-estar nos diferentes Estados membros se dirimirem. Para nada servirá constituir um “*império*” de insatisfação mas sim uma Europa unida, que aposta na melhoria da qualidade de vida de todos e na aproximação dos povos.

A realização destes, desde o início do processo de integração, pressupõem a construção de um ***território fiscal unificado*** a longo prazo.. Para isso, torna-se necessário superar as diferenças económicas e sociais subjacentes, antes de visar o objectivo final da unificação fiscal comunitária. Com um grupo tão diversificado de países, com estruturas económicas e sociais tão díspares, era difícil harmonizar os sistemas fiscais. Assim, para que isso venha a ser possível devíamos começar por conseguir reduzir essas mesmas diferenças de carácter económico e fiscal. Neste contexto, a convergência das economias define-se, desde logo, como um requisito indispensável para se atingir os objectivos de unificação fiscal.

Mas, enquanto a unificação fiscal não se tornar uma realidade como superar o problema fiscal?

No que toca á tributação indirecta avançámos muito, pois não fazia qualquer sentido a liberdade de circulação de mercadorias e a constituição de um mercado único se deixássemos

total liberdade aos Estados em matéria fiscal. Daí o **avanço de imediato em matéria de harmonização dos impostos indirectos**.

O Tratado de Roma, na sua versão original, revelou-se bastante prudente em matéria de harmonização fiscal mas definiu como essencial e primordial, nesta matéria, a eliminação das disparidades fiscais, antes mesmo de ultrapassar as disparidades económicas fundamentais. O ponto mais delicado suscitado pela **harmonização fiscal** é que ela **depende da resolução de determinadas condições económicas de convergência**, sem as quais é impossível de alcançar. Instituiu-se como fundamental o princípio da neutralidade fiscal nas trocas comunitárias, obrigando todos os Estados membros ao seu respeito. Este princípio implica a obrigação de tratamento fiscal igual entre os bens ou produtos de produção interna e os importados a partir dos demais Estados membros. Dir-se-á que este princípio de tratamento fiscal é o corolário indispensável à liberdade de circulação de mercadorias no espaço europeu unificado. Foi este princípio da neutralidade fiscal que levou à **introdução do IVA** em 11 de Abril de 1967 e a todos os outros avanços em matéria de tributação indirecta que se seguiram. Eliminaram-se as situações de discriminação fiscal na tributação indirecta, no intuito de evitar os entraves à livre circulação de mercadorias e a produção de distorções no mercado.<sup>17</sup>

Mas para além dos entraves mais óbvios à livre circulação dos factores de produção, a harmonização das legislações, em matéria fiscal, tem prosseguido muito lentamente. Esta concepção do Tratado CEE, era muito funcionalizada à liberdade de circulação de mercadorias, devendo a Comissão estudar a melhor forma de harmonização das taxas sobre os volumes de negócios, o que apontava claramente para a necessária harmonização dos principais impostos indirectos sobre as trocas, nada impondo de semelhante relativamente

---

<sup>17</sup> A Explicação para esta concepção assenta na ideia de construção faseada da própria Europa comunitária. Atribuindo maior importância num primeiro momento à harmonização daquele tipo de impostos, com o objectivo claro de suprimir os impostos cumulativos, em cascata, e o tratamento desfavorável das importações.

aos impostos directos. Num contexto ou espaço económico em que as diferentes economias internas se encontram em diferentes graus de desenvolvimento, tal harmonização levanta alguns problemas de adaptação bastante complexos. E embora se reconheça como necessário promover à harmonização em matéria de impostos directos sobre as empresas e os particulares, este objectivo é bem mais complexo de atingir.

Mas é de crucial importância que se avance cada vez mais na harmonização dos impostos directos. Por um lado, para não falsear as condições da concorrência, proporcionando custos de produção inferiores, maior rendibilidade dos capitais investidos, o que num contexto de economias globalizadas é de primordial importância. Uma tributação menos onerosa sobre as empresas em determinado país membro subverte, claramente, as regras fundamentais do mercado interno; as disparidades dos impostos directos podem ser convites directos à instalação de empresas em certos países em detrimento de outros.

Todavia, razões de natureza económica e social determinaram que os países membros tivessem de dispor de grande autonomia no domínio fiscal, uma vez que a política fiscal é o instrumento mais eficaz na promoção das questões sociais e económicas.

Trata-se de uma matéria que desperta maior curiosidade da opinião pública e que os Estados insistem em considerar, ainda, como um ponto nevrálgico da sua soberania.

De qualquer modo, já podemos referir alguns instrumentos de harmonização importantes em sede de tributação directa, tais como:

- Directiva sobre a distribuição de lucros entre sociedades-mãe e sociedades afiliadas localizadas em diferentes Estados membros - Dir. 90/435/CEE de 23 de Julho -;
- Directiva sobre fusões, cisões, aquisições e permutas intracomunitárias de activos - Dir. 90/434/CEE de 23 de Julho -;
- Directivas sobre juros, *royalties*, reporte ou compensação de prejuízos no espaço comunitário.

Podemos ainda referir alguns Acordos e Convenções sobre dupla tributação referentes à correcção de lucros das empresas associadas, bem como o programa da Comissão em matéria de harmonização da tributação directa. Este programa da Comissão estabelece algumas recomendações interessantes, entre as quais se destacam:

- em primeiro lugar, a eliminação da dupla tributação das atribuições de rendimentos entre os diferentes Estados membros;
- e a aproximação das regras sobre o imposto de sociedades ou pessoas colectivas.

Em conclusão, é fundamental ter presente a competição entre sistemas fiscais de tributação directa e que a sua harmonização está fortemente dependente da convergência conseguida entre as diferentes economias.

O relativo atraso da harmonização em sede de tributação directa está, por isso, muito ligada às disparidades económicas ainda existentes e a alguma resistência política dos Governos dos Estados membros.

Regressando á análise de Haan e Sturm, esta evolução está associada às condicionantes políticas que enunciámos. Na nossa opinião ela está, também, associada às condições económicas e sociais, eventualmente mais delicadas em certos estados membros do que noutros. A dependência das receitas dos impostos faz com que certos estados membros tenham uma enorme resistência a colaborar na harmonização da tributação directa. As flutuações da actividade económica afectam tanto a evolução das receitas fiscais como a de algumas despesas públicas. Os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e as contribuições sociais aumentam automaticamente em períodos de crescimento da economia. Os impostos sobre os lucros das empresas são particularmente sensíveis à evolução da actividade económica. Finalmente a receita de impostos sobre bens e serviços é influenciada pela evolução do consumo privado e do rendimento das famílias.

As despesas públicas pelo seu lado reagem menos aos ciclos económicos. A parte mais afectada corresponde às transferências relativas a subsídios de desemprego. Num período de crescimento lento, o funcionamento dos estabilizadores automáticos traduz-se numa redução das receitas fiscais e num acréscimo de despesas provocando uma deterioração no saldo global.

Uma outra razão pela qual a análise de Haan e Sturm se apresenta algo redutora é a que se prende com a distinção entre o que seja um governo de esquerda e um governo de direita. É que, a premência dos problemas económicos e sociais atingiu um tal nível que qualquer governo, seja de centro esquerda ou de centro direita, terá de se preocupar com as realidades sociais, resolvê-las, sob pena de perder o poder, tornando-se mesmo difícil distinguir a governação de centro-direita e de centro-esquerda. Se compararmos a governação de uns e de outros na actualidade verificamos que as diferenças são cada vez mais esbatidas. Na prática torna-se cada vez mais difícil distinguir claramente uma

governação de centro-direita ou de centro-esquerda. Não será assim porque são os ciclos económicos que determinam o sentido da governação e não tanto as questões ideológicas?

Citando Maurice Duverger, “A Europa dos Cidadãos”, (1994), analisando a conduta dos governos em matéria económico-social: “...isto mostra alguma aproximação entre a esquerda e a direita no plano da Comunidade, mas mostra também como é importante resolver as questões sociais, já que elas são o principal argumento utilizado pelos menos convencidos pela causa europeia, que aí encontram um aliado de peso para a defesa das suas posições mais conservadoras.”<sup>18</sup>

## CONCLUSÃO:

Ressalta da análise sobre o tema exposto e da sua contextualização numa economia globalizada, que as grandes questões da fiscalidade internacional, designadamente aquelas que mais directamente têm a ver com a questão da competitividade fiscal, resultam de uma contradição que persiste entre, por um lado, uma economia mundial cada vez mais globalizada e, por outro, a persistência do princípio da territorialidade da lei fiscal. Esta contradição não devia existir num espaço que se pretende integrado como sucede com a União Europeia.

Acresce que, se os Estados e os seus governos continuarem a resistir à necessária harmonização da tributação directa, será o mercado a impor os seus contornos. E, se assim for, os governos poderão ser ultrapassados sem direito de resposta, porquanto as empresas procurarão sempre as melhores soluções para poderem desenvolver as suas actividades nas melhores condições de eficácia e afectação de recursos.

Deste modo a defesa dos interesses dos estados membros da União europeia e a defesa dos direitos dos seus cidadãos dependerá da visão que os seus governantes alcançarem no futuro próximo para realizarem uma cada vez maior e mais efectiva harmonização da tributação directa no seio da União europeia, que garanta a necessária equidade na ponderação dos interesses em presença e, sobretudo, a continuação do sucesso do projecto de uma Europa unida.

---

<sup>18</sup> Cfr. Maurice Duverger, “A Europa dos Cidadãos”, ed. ASA, 1994, pág. 196.